



Processo nº : 10882.001776/00-41  
Recurso nº : 123.327  
Acórdão nº : 202-14.897

Recorrente : FABRAÇO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

**NORMAS PROCESSUAIS. RESTITUIÇÃO.  
DECADÊNCIA. DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO.**

O prazo prescricional para a restituição de tributos considerados inconstitucionais tem por termo inicial a data da declaração de inconstitucionalidade da lei em que se fundamentou o gravame. Pelo respeito ao princípio do Duplo Grau de Jurisdição, questões não apreciadas pela autoridade de primeiro grau devem sê-lo, razão pela qual anula-se o processo a partir da decisão de primeira instância, inclusive.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
**FABRAÇO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**

**ACORDAM** os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em anular o processo a partir da decisão de primeira instância, inclusive.

Sala das Sessões, em 11 de junho de 2003

Henrique Pinheiro Torres  
Presidente  
  
  
Gustavo Kelly Alencar  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Eduardo da Rocha Schmidt, Ana Neyle Olímpio Holanda, Raimar da Silva Aguiar, Nayra Bastos Manatta e Dalton César Cordeiro de Miranda.

Eaal/opr



Processo nº : 10882.001776/00-41  
Recurso nº : 123.327  
Acórdão nº : 202-14.897

Recorrente : FABRAÇO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

## RELATÓRIO

Apresentou o Contribuinte em 06/10/2000 pedido administrativo de restituição de valores recolhidos a título da Contribuição para o PIS, com base nos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, considerados inconstitucionais pelo Excelso Supremo Tribunal Federal, retirados do ordenamento jurídico pátrio pelo Senado Federal. O pedido refere-se ao período de 10/88 a 07/92.

Encaminhado seu pedido à Delegacia da Receita Federal em Osasco/SP, foi o mesmo indeferido, à fl. 25, sob a alegação de decadência do prazo para restituição, bem como pelas modificações supervenientes na legislação do PIS que teriam posto fim ao período de seis meses entre a ocorrência do fato gerador e o pagamento do tributo, tudo nos termos do Ato Declaratório nº 96/99 e do Parecer PGFN/CAT nº 437/98.

Irresignado, o Contribuinte apresenta impugnação, às fls. 27/32, na qual tece comentários acerca da prescrição e da decadência de créditos tributários e discorre acerca da semestralidade do PIS.

Contudo, a decisão de fls. 39/47, abaixo mencionada, mantém a decisão impugnada, ensejando o Recurso Voluntário que neste momento se julga:

*“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Período de apuração: 01/07/1988 a 30/06/1992*

*Ementa: PIS. RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. EXTINÇÃO DO DIREITO. PRECEDENTES DO STJ E STF.*

*Consoante precedentes do Superior Tribunal de Justiça, no caso de pedido de repetição de indébito do PIS, com base na declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis 2.445 e 2.449, de 1988, o prazo de prescrição extingue-se com o transcurso do quinquênio legal a partir de 04/03/1994, data da publicação da decisão do Supremo Tribunal Federal, no RE 148.754. Pedidos apresentados após esta data não podem ser atendidos, tanto pela interpretação do STJ, quanto pela posição da Administração, que, seguindo precedentes do STF sobre o prazo de extinção do direito de pleitear restituição, considera-o como sendo de cinco anos a contar do pagamento, inclusive para os tributos sujeitos à homologação.*

*Solicitação Indeferida”.*

É o relatório. //



Processo nº : 10882.001776/00-41  
Recurso nº : 123.327  
Acórdão nº : 202-14.897

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR GUSTAVO KELLY ALENCAR

Por tempestivo e regularmente formal, preenchendo os requisitos de admissibilidade, conheço do presente recurso.

Em seu recurso, o Contribuinte cuida da questão relativa ao prazo de prescrição/decadência de tributos pagos e posteriormente considerados inconstitucionais.

#### **DO PRAZO DE PRESCRIÇÃO/DECADÊNCIA PARA A REPETIÇÃO DO INDÉBITO DE TRIBUTOS PAGOS INDEVIDAMENTE**

O indébito aqui tratado decorre de declaração de inconstitucionalidade, ocorrida em caráter *erga omnes*, de dispositivos legais que modificaram significativamente a sistemática de apuração e recolhimento da contribuição para o Programa de Interação Social – PIS.

A decisão recorrida fundamentou-se principalmente no Ato Declaratório SRF nº 096/99, que considera como *dies a quo* do prazo prescricional relativo a pedidos de restituição de tributos pagos indevidamente com base em lei posteriormente declarada inconstitucional a data de extinção do crédito tributário, nos termos dos artigos 165, I e 168, I, do CTN, ou ainda, a data da declaração, pelo Excelso STF, da inconstitucionalidade do dispositivo legal.

Contudo, tal entendimento vai de encontro não só aos efeitos práticos da declaração de inconstitucionalidade das normas, mas também ao próprio conceito de “extinção do crédito tributário”. Vejamos:

Quando a Suprema Corte declara a inconstitucionalidade de determinada norma, está, por assim dizer, agindo como autêntico legislador negativo. Em sua obra *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*<sup>1</sup>, assim assevera J.J. Gomes Canotilho:

*“...no caso de sentenças judiciais de inconstitucionalidade estamos perante sentenças judiciais com força de lei (Richterrecht mil Gesetzeskraft).”*

O Ilustre Jurista Marco Aurélio Greco, em novel obra recém publicada, assim dispõe sobre a declaração de inconstitucionalidade das normas pelo Supremo Tribunal Federal:

*“(...) Isto pois a pronúncia de invalidade constitucional de uma norma tem, como regra geral, efeito constitutivo retroativo, vale dizer, é juízo que retira a presunção de validade da norma ou reconhece a sua invalidade de forma definitiva, fazendo retroagir os efeitos de tal decisão até o momento de edição da norma, no sentido de reparar todos os atos praticados sob a sua égide, desde que lesivos a direitos individuais, já que a inconstitucionalidade de uma norma não pode servir para beneficiar o próprio Estado que produziu tal norma. Esta, aliás, é a linha jurisprudencial adotada pelo Supremo Tribunal Federal para amainar o efeito retroativo das declarações de inconstitucionalidade.”*

<sup>1</sup> CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 4<sup>a</sup> Edição. Almedina : Coimbra 2000, p. 994



Processo nº : 10882.001776/00-41  
Recurso nº : 123.327  
Acórdão nº : 202-14.897

*O efeito retroativo não se dirige à existência da norma, mas à sua validade. Ou seja, a declaração de inconstitucionalidade não implica afirmar que a norma nunca existiu. Pelo contrário, esta decisão, em si, já é o expresso reconhecimento de que a norma existiu até o momento em que teve sua validade retirada pelo Supremo Tribunal Federal.*

(...) <sup>2</sup>

Isto posto, ainda que à primeira análise tenha-se a – válida, ressalte-se – idéia de se vincular a repetição do indébito tributário estritamente às normas do Código Tributário Nacional, como pretende a decisão recorrida, amparada pela orientação Fazendária, fazê-lo é um contra-senso à realidade prática, vez que as normas gerais de direito tributário previstas no referido dispositivo prevêem sua aplicação a normas acessórias válidas e plenamente eficazes, o que não ocorre no caso de dispositivos declaradamente inconstitucionais.

Desta forma, a aplicação hermética e singular do disposto nos artigos 165 e 168 do CTN à repetição do indébito tributário decorrente de declaração de inconstitucionalidade se mostra incabível na espécie. Deve-se, ao contrário, analisar-se a natureza jurídica do referido indébito, qual seja, a própria declaração de inconstitucionalidade, a fim de que se obtenha a correta aplicação da realidade jurídica à realidade fática.

Para tal, há que se verificar dois momentos, quais sejam, o pagamento em si, e o instante em que o mesmo se torna indevido, vez que, ao ser realizado em observância formal e material à legislação vigente à época, o mesmo era estritamente legal e produziu efeitos no mundo jurídico, vindo a perder este *status* somente após a decisão que retirou a validade da norma que o regia.

E a jurisprudência administrativa não se posiciona de forma diversa:

*"Em matéria de tributos declarados inconstitucionais, o termo inicial de contagem da decadência não coincide com o dos pagamentos, devendo tomá-lo, no caso concreto, a partir da Resolução nº 11, de 04 de abril de 1995, do Senado Federal, que deu efeitos – erga omnes – à declaração de inconstitucionalidade da pela Suprema Corte no controle difuso de constitucionalidade."*

Primeiro Conselho de Contribuintes – Ac. Nº 107-05.962, Rel. Cons. Natanael Martins, DOU de 23/10/2000, p. 9

E, por fim, a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais:

*"Decadência. Pedido de Restituição. Termo Inicial.*

*Em caso de conflito quanto à inconstitucionalidade da exação tributária, o termo inicial para contagem do prazo decadencial do direito de pleitear a restituição de tributo pago indevidamente inicia-se:*

*a) da publicação do acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal em ADIn;*

*y //*

<sup>2</sup> GRECO, Marco Aurélio – Inconstitucionalidade da Lei Tributária - Repetição do indébito. São Paulo : Dialética, 2002. p. 33



Processo nº : 10882.001776/00-41  
Recurso nº : 123.327  
Acórdão nº : 202-14.897

*b) da Resolução do senado que confere efeito 'erga omnes' à decisão proferida 'inter partes' em processo que reconhece constitucionalidade de tributo;*

*c) da publicação de ato administrativo que reconhece caráter indevido de exação tributária."*

Ac. CSRF/01-03.239, sessão de 19 de março de 2001. Tal posição, inclusive, é amparada pela própria Secretaria da Receita Federal, através do Parecer Cosit nº 58/98, o qual afirma:

*"25. Para que se possa cogitar de decadência, é mister que o direito seja exercitável: que, no caso, o crédito(restituição) seja exigível. Assim, antes da lei ser declarada constitucional não há que se falar em pagamento indevido, pois, até então, por presunção, eram a lei constitucional e os pagamentos efetuados efetivamente devidos."*

Assim, parece-nos confirmada nossa posição no sentido de que não se deve ater-se somente aos elementos contidos no CTN, devendo-se observar também os elementos acima elencados quando da verificação do termo inicial do prazo para pleitear-se a restituição de tributos pagos indevidamente.

Outrossim, ainda que se desconsiderasse o termo inicial da perda de eficácia da norma constitucional, analisando-se somente a questão pelo segundo prisma citado – o conceito de “extinção do crédito tributário”, verificar-se-ia que, no caso de tributos lançados por homologação, o pagamento por si só não extingue o crédito, pois o mesmo ainda depende de homologação, expressa ou tácita, por parte do ente arrecadador, para que produza efeitos no mundo jurídico.

Vê-se, então, que o próprio CTN não dá validade à alegação fazendária de que o prazo consiste em “cinco anos contados do pagamento indevido”, nos remetendo novamente à unicidade do entendimento jurisprudencial que dispõe sobre o prazo para se pleitear a restituição de tributos pagos indevidamente.

Entretanto, como a Autoridade de Primeira instância sequer apreciou o mérito da questão aqui tratada, limitando-se a indeferir o pedido pelo transcurso do prazo, voto no sentido de se anular o processo, a partir da decisão de primeira instância, inclusive, para que outra seja proferida, desta feita com apreciação de todas as questões aqui levantadas.

É como voto.

Sala das Sessões, em 11 de junho de 2003

GUSTAVO KELLY ALENCAR