



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº 11020.001719/99-31
Recurso nº 136.807 Voluntário
Matéria PIS. RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO.
Acórdão nº 203-12.092
Sessão de 24 de maio de 2007
Recorrente A GUERRA S/A IMPLEMENTOS RODOVIÁRIOS
Recorrida DRJ em PORTO ALEGRE-RS

MF-Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 30 / 05 / 08
Rubrica
Republicado no
DOU de 08.04.08

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/1989 a 30/09/1995

Ementa: PIS/PASEP. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. DECRETOS-LEIS NºS 2.445/88 E 2.449/88. PAGAMENTOS INDEVIDOS OU A MAIOR. DIREITO À REPETIÇÃO DO INDÉBITO. PRAZO PARA O PEDIDO E PERÍODO A REPETIR. O direito de pleitear a repetição do indébito tributário oriundo de pagamentos indevidos ou a maior realizados com base nos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 extingue-se em cinco anos, a contar da Resolução do Senado nº 49, publicada em 10/10/1995, sendo que só podem ser repetidos os pagamentos efetuados nos cinco anos anteriores à data do pedido.

PIS. LEI COMPLEMENTAR Nº 7, DE 1970. SEMESTRALIDADE.

Sob a égide da Lei Complementar nº 7, de 1970, a contribuição para o PIS deveria ser calculada com base no faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador, sendo incabível a atualização monetária da base de cálculo.

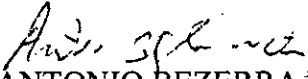
Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 08 / 10 / 07
Marilda Corsino de Oliveira
Mat. Slape 91650

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos seguintes termos: a) pelo voto de qualidade, para considerar decaídos os períodos anteriores a 27/07/1994. Vencidos os Conselheiros Sílvia de Brito Oliveira (Relatora), Ivan Alegretti (Suplente), Dory Edson Marianelli e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, que afastavam a decadência. Designado o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis para redigir o voto vencedor nesta parte; e b) por unanimidade de votos, para acolher a semestralidade em relação aos períodos não decaídos. Esteve presente ao julgamento a advogada da recorrente, Dr^a Denise da Silveira Peres de Aquino.


ANTONIO BEZERRA NETO

Presidente



EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS


Relator-Designado

Participou, ainda, do presente julgamento o Conselheiro Odassi Guerzoni Filho.

Ausente, justificadamente, o Conselheiro Eric Moraes de Castro e Silva.

Eaal/

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	08 / 10 / 07
	
Marilde Cursino de Oliveira Mat. Siape 91650	

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 08 / 10 / 07
 Marilda Curcio de Oliveira Mat. Siapex 91650

Relatório

Trata-se de pedido de restituição, com posteriores pedidos de compensação, de créditos relativos a pagamentos da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) realizados no período de 20 de outubro de 1988 a 15 de setembro de 1995. Tal pedido foi formalizado em 26 de julho de 1999.

A peticionária alegou que os pagamentos efetuados no período supracitado tornaram-se indevidos diante da suspensão da execução, por meio da Resolução nº 49, de 9 de outubro de 1995, do Senado Federal, dos Decretos-Leis nºs 2.445, de 29 de junho de 1988, e 2.449, de 21 de julho de 1988, em virtude de inconstitucionalidade.

Consta dos autos que a contribuinte impetrou, em fevereiro de 1991, o Mandado de Segurança (MS) nº 91.0001114-2 contra o Sr. Delegado da Receita Federal em Caxias do Sul - RS, com o escopo de isentar-se do pagamento do PIS, e obteve a liminar requerida em 6 de fevereiro de 1991, conforme documento da fl. 173.

Posteriormente, a segurança foi denegada e a liminar revogada, nos termos da sentença das fls. 205 a 209. Contudo, em sede de Recurso Extraordinário (RE), o Supremo Tribunal Federal (STF), em Acórdão transitado em julgado em 7 de fevereiro de 1996, conheceu e deu provimento ao RE nº 181.325-3 para declarar a inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988.

A Delegacia da Receita Federal em Caxias do Sul - RS, nos termos do Despacho Decisório constante das fls. 420 a 422, entendeu que somente seriam passíveis de restituição os pagamentos realizados no quinquênio imediatamente anterior ao protocolo do pedido, ou seja, não seriam restituíveis os pagamentos anteriores a 26 de julho de 1994, e, diante de planilhas de cálculo elaboradas para apurar os débitos do PIS, sem a incidência dos decretos-leis em tela, verificou que os pagamentos efetuados foram insuficientes para liquidar o PIS devido em consonância com a Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e indeferiu o pleito.

A contribuinte apresentou manifestação de inconformidade à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre - RS (DRJ/POA), que, conforme voto condutor do Acórdão das fls. 520 a 528, foi acolhida em parte para reconhecer a homologação tácita das compensações, porém, denegar a restituição de saldo porventura remanescente, em face da decadência do direito de pleitear a restituição e, relativamente aos pagamentos posteriores a 26 de julho de 1994, denegar a restituição, em virtude de esses pagamentos não terem sido suficientes para liquidação dos débitos apurados em conformidade com a Lei Complementar nº 7, de 1970.

Contra essa decisão foi interposto o recurso voluntário constante das fls. 534 a 547, em que se alega, em síntese, que:

I - em que pese a recorrente ter discutido a inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, seu direito à restituição materializou-se com a Resolução nº 49, de 1995, do Senado Federal, atribuindo-se efeitos *ex tunc* e *erga omnes* à declaração de inconstitucionalidade desses diplomas legais. Portanto, não há que se falar em decadência, pois a recorrente poderia formalizar seu pleito até cinco anos depois da publicação da referida Resolução;




II - a base de cálculo para apuração do PIS devido de acordo com a Lei Complementar n.º 7, de 1970, é o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, conforme Súmula n.º 15 do Primeiro Conselho de Contribuintes; e


III - a certeza e a liquidez do seu crédito pode ser aferida por meio dos comprovantes de pagamento e das planilhas anexados aos autos, que, inclusive, serviram de base para o Demonstrativo de Débitos elaborado pela autoridade fiscal.

Ao final, solicitou a recorrente a reforma do Despacho Decisório destes autos para o deferimento do seu pedido de restituição.

É o Relatório.



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 08 / 10 / 07

Marilda Cursino de Oliveira
Mat. S/pe 91850

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 08 / 10 / 94
 Marilde Cursino de Oliveira Mat. Siape 91650

Voto Vencido

Conselheira SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA, Relatora

O recurso é tempestivo e satisfaz os demais requisitos legais de admissibilidade, por isso dele conheço.

Antes de examinar a questão da decadência, urge que se esclareçam quais matérias foram submetidas à tutela jurisdicional, por meio do MS nº 91.0001114-2, para que não se trate aqui de matéria sobre a qual recaem os efeitos *inter partes* da coisa julgada.

Observe-se então que, na petição inicial do *Mandamus*, às fls. 145 a 159, a causa de pedir é a inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, e o pedido é para que a impetrante, nestes autos recorrente, fique desobrigada do recolhimento do PIS “*face à apontada impossibilidade jurídica de sua exigência*”.

O Acórdão do STF transitado em julgado deu provimento ao RE nº 181325-3 tão somente para declarar a inconstitucionalidade dos referidos decretos-leis, ensejando, inclusive, a oposição de embargos de declaração pela Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN), conforme fls. 377 e 378, com vista a que aquela Suprema Corte ressalvasse, no aresto embargado, a legitimidade da cobrança do PIS nos moldes da Lei Complementar nº 7, de 1970, pois, afirmou a douta Procuradora, “*referidas contribuintes pleiteiam se eximirem do recolhimento do PIS, mesmo na forma originária*”.

Tais embargos foram rejeitados, por unanimidade, na 2ª Turma do STF, entendendo o relator dos embargos que a questão fora decidida exatamente como posta em Juízo.

Conclui-se, pois, que o Acórdão transitado em julgado não tangenciou a decadência, tampouco a “semestralidade do PIS”, que são as matérias tratadas na peça recursal e que, portanto, devem aqui ser apreciadas, pois, em relação a elas, afastada está a possibilidade de concomitância entre as vias judicial e administrativa.

No exame da decadência, impõe-se, por relevante, o fato de que a recorrente possui ação judicial própria que reconheceu a inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, estando-se diante de controle difuso de constitucionalidade, sendo irrelevante, para os fins dos efeitos, no plano temporal, da sentença transitada em julgado, que tal controle tenha sido exercido em pretensão originariamente deduzida por meio de Mandado de Segurança.

Ora; a sentença de inconstitucionalidade de lei possui, sim, natureza declaratória, produzindo efeitos *ex tunc*, conforme jurisprudência do STF, da qual transcreve-se ementa do Acórdão proferido no julgamento, em 08 de setembro de 1994, dos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 168554/RJ, com relatoria do eminente Ministro Marco Aurélio:

“INCONSTITUCIONALIDADE - DECLARAÇÃO - EFEITOS. A declaração de inconstitucionalidade de um certo ato normativo tem efeito ‘ex-tunc’, não cabendo buscar a preservação visando a interesses momentâneos e isolados. Isto ocorre quanto a prevalência



dos parâmetros da Lei Complementar nº 7/70, relativamente a base de incidência e alíquotas concernentes ao Programa de Integração Social. Exsurge a incongruência de se sustentar, a um só tempo, o conflito dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, com a Carta e, alcançada a vitória, pretender, assim, deles retirar a eficácia no que se apresentaram mais favoráveis, considerada a lei que tinham como escopo alterar - Lei Complementar nº 7/70. A espécie sugere a observância ao princípio do terceiro excluído."

(Grifou-se)

Sendo assim, no caso em exame, descabe falar em data de pagamento ou de extinção do crédito tributário para definir o termo inicial do prazo de decadência, pois certo é que os pagamentos efetuados somente se tornaram indevidos ou maiores que o devido, nos termos do art. 165, inciso I, da Lei nº 5.171, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), com a sentença declaratória da inconstitucionalidade dos diplomas legais que fundamentavam a exigência do PIS, nascendo aí o direito à repetição do indébito para a recorrente que foi parte no processo judicial e a certeza desse direito adveio com o trânsito em julgado da referida sentença.

Destarte, entendo que o marco temporal para o início da contagem do quinquênio decadencial da repetição do indébito tributário é a data do trânsito em julgado da sentença, em 7 de fevereiro de 1996, e, portanto, a formalização do pedido de restituição deveria ocorrer até 7 de fevereiro de 2001 e, em face dos efeitos *ex tunc* da sentença, são restituíveis todos os pagamentos indevidos comprovadamente efetuados até a data desse trânsito em julgado.

Esse entendimento visa a dar eficácia à tutela jurisdicional obtida, impossibilitando a ocorrência de hipótese em que a contribuinte continue prejudicada pela ordem normativa declarada inconstitucional em virtude de a sentença que assim a declarou não poder alcançar o período em que a litigante foi efetivamente lesada.


Sobre a semestralidade do PIS, cumpre reconhecer que os valores devidos dessa contribuição, com base na Lei Complementar nº 7, de 1970, deveriam ser calculados com observância do seu art. 6º, parágrafo único, que determina a apuração desse tributo com base no faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador e, sobre isso, pronunciou-se a Exma. Sra. Ministra Eliana Calmon, relatora do RE nº 144.708 - Rio Grande do Sul (1997/0058140-3), de 29/05/2001, em voto de que transcreve-se o seguinte trecho:


"(...)

Doutrinariamente, diz-se que a base de cálculo é a expressão econômica do fato gerador. É, em termos práticos, o montante, ou a base numérica que leva ao cálculo do quantum devido, medido este montante pela alíquota estabelecida.

Assim, cada exação tem o seu fato gerador e a sua base de cálculo próprios.

Em relação ao PIS, a Lei Complementar nº 07/70 estabeleceu duas modalidades de cálculo, ou forma de chegar-se ao montante a recolher:



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	08 / 10 / 07
	
Marilda Cursino de Oliveira Mat. Siape 91650	

(...)

Assim, em julho, o primeiro mês em que se pagou o PIS no ano de 1971, a base de cálculo foi o faturamento do mês de janeiro, no mês de agosto a referência foi o mês de fevereiro e assim sucessivamente (parágrafo único do art. 6º).

Esta segunda forma de cálculo do PIS ficou conhecido como PIS SEMESTRAL, embora fosse mensal o seu pagamento.

(...)

o Manual de Normas e Instruções do Fundo de Participação PIS/PASEP, editado pela Portaria n.º 142 do Ministro da Fazenda, em data de 15/07/1982 assim deixou explicitado no item 13:

A efetivação dos depósitos correspondentes à contribuição referida na alínea 'b', do item I, deste Capítulo é processada mensalmente, com base na receita bruta do 6º (sexto) mês anterior (Lei Complementar n.º 07, art. 6º e § único, e Resolução do CMN n.º 174, art. 7º e § 1º.

A referência deixa evidente que o artigo 6º, parágrafo único não se refere a prazo de pagamento, porque o pagamento do PIS, na modalidade da alínea 'b' do artigo 3º da LC 07/70, é mensal, ou seja, esta é a modalidade de recolhimento.

(...)

Consequentemente, da data de sua criação até o advento da MP n.º 1.212/95, a base de cálculo do PIS FATURAMENTO manteve a característica de semestralidade.

(...)"


Em face disso, é de se aplicar integralmente a Lei Complementar n.º 7, de 1970, que, conforme farta jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, determina a adoção do faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador, sem incidência de correção monetária, como base de cálculo do PIS.

Essa matéria já mereceu, inclusive, súmula do Primeiro Conselho de Contribuintes, que, na Súmula n.º 15, publicada no diário Oficial da União dos dias 26, 27 e 28 de junho de 2006, assim expressou:

"A base de cálculo do PIS, prevista no artigo 6º da Lei Complementar n.º 7, de 1970, é o faturamento do sexto mês anterior."

Pelas razões expostas, voto pelo **parcial provimento do recurso** para afastar a decadência e, na apuração dos possíveis créditos da recorrente, para que seja calculado o PIS devido com base no faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador, sem correção monetária, para confrontar com os valores efetivamente pagos, com vista a determinar o indébito que, deduzido dos valores utilizados nas compensações consideradas tacitamente homologadas pela decisão recorrida, é passível de restituição ou de utilização para outras compensações.




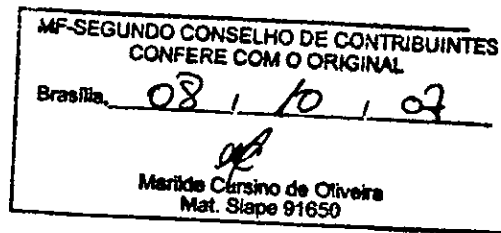
MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	08, 10, 07
	
Mário Cursino de Oliveira	
Mat. S/ape 91650	

Saliente-se, por fim, que o aqui decidido refere-se unicamente à matéria de direito, cabendo à autoridade fiscal proceder às verificações necessárias à aferição da liquidez do crédito pleiteado.

Sala das Sessões, em 24 de maio de 2007.


SÍLVIA DE BRITO OLIVEIRA

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 08 de 10, 07

Marilda Gursino de Oliveira
Mat. Sijape 91650



Voto Vencedor

Conselheiro EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Designado quanto à decadência

A divergência com o voto da ilustre Relatora prende-se ao período a repetir na situação posta, em que o pedido à restituição/compensação foi protocolizado até 10/10/2000 (cinco anos após a Resolução do Senado n.º 49/95).

Reconhecendo a controvérsia que o tema envolve, inclusive nesta Terceira Câmara, entendo que o prazo para requerer a repetição do indébito oriundo dos pagamentos indevidos ou a maior com base nos Decretos-Leis n.ºs 2.445/88 e 2.449/88 é de cinco anos, contados a partir da publicação da Resolução do Senado n.º 49, publicada em 10/10/1995. A jurisprudência deste Conselho de Contribuintes possui inúmeros acórdãos neste sentido, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que acompanho, levando em conta que a recorrente não teve ação judicial que lhe reconheceu o direito à restituição ou compensação antes de 10/10/95.

Quanto ao período a repetir, abrange somente os cinco anos anteriores à data do pedido, contanto que este seja formulado em tempo hábil, ou seja, até 10/10/2000.

No caso em tela, em que o pedido de restituição/compensação foi protocolizado em 27/07/1999, os pagamentos realizados no período anterior a 27/07/1994 estão atingidos pela decadência.

No tocante à data para o pedido, adoto o entendimento expresso no Acórdão abaixo do STJ, embora atualmente esse tribunal já tenha alterado sua jurisprudência. Observe-se:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. PIS. DECRETOS-LEI 2.445/88 E 2.449/88. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. LC N.º 7/70. BASE DE CÁLCULO. SEMESTRALIDADE. CORREÇÃO MONETÁRIA. IMPOSSIBILIDADE.

1. Não cabe a este Tribunal proceder ao exame de violações à Constituição pela via estreita do recurso especial.

2. Esta Corte já pacificou o entendimento no sentido de que o termo a quo do lapso prescricional para pleitear a restituição dos valores recolhidos indevidamente a título de PIS é o da Resolução do Senado que suspendeu a execução dos Decretos-Lei n.º 2.445/88 e 2.449/88, declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal através do controle difuso.

3. Enquanto não ocorrido o respectivo fato gerador do tributo, não estará sujeita à correção monetária a base de cálculo do PIS apurada na forma da LC 07/70. Entendimento consagrado pela 1ª Seção do STJ.

4. Agravo regimental improvido.” (STJ, 2ª Turma, AgRg no REsp n.º 449.019/PR, Rel. Min. João Otávio Noronha, J. à unanimidade em 20.05.03, DJU de 09.06.03). (Negrito ausente no original).

Mais recentemente o STJ, nas hipóteses em que não aplica a Lei Complementar nº 118/2005, passou a interpretar que o prazo para repetição do indébito, no caso de lançamento por homologação, é de dez anos a contar do pagamento indevido, independentemente de a origem do indébito ser inconstitucionalidade de lei.

Esclareço que não considero que o prazo para repetição do indébito no caso dos dois Decretos-Leis, na via administrativa, começa a contar de 04/03/94, data da publicação do Recurso Extraordinário nº 148.754 - no qual o STF declarou inconstitucionais os referidos Decretos-Leis - porque, como é cediço, os efeitos da decisão em sede dessa espécie recursal não são *erga omnes*, só se aplicando às partes. Daí que não se pode afirmar ter nascido naquela data, para a recorrente, o direito à repetição do indébito, na seara administrativa.

Por outro lado, como o prazo prescricional somente conta a partir do momento em que o direito à ação pode ser exercido (princípio da *actio nata*: a prescrição corre do ato a partir do qual se origina a ação), descabe, *data venia*, considerar aquela data, também no caso de ação judicial.

Tampouco considero o início do prazo para solicitação da restituição ou compensação na data da publicação da MP nº 1.110, de 31/08/95 - cujo art. 17, VIII, dispensou a constituição de créditos, bem como a inscrição na dívida, no caso do PIS em questão. É que o § 2º do art. 17 da MP nº 1.110/95 ressalvou que tal dispensa não implicava em restituição de quantias pagas. Assim, embora anterior à Resolução do Senado nº 49/95, referida MP não permitia a restituição. Daí o direito à repetição de indébito não ter nascido, ainda, na data da MP nº 1.110, que depois de reedições foi convertida na Lei nº 10.522, de 19/07/2002.

Somente na reedição sob o nº 1.621-36, de 10/06/98, é que o § 2º do dispositivo legal referido, agora renumerado como art. 18, teve sua redação alterada para informar que a dispensa da constituição do crédito ou da inscrição na dívida ativa não implicava em restituição *ex officio*, apenas. Ou seja, a partir da MP nº 1.621-36, quando solicitada, a restituição deveria ser deferida.

Esclarecido porque compreendo que o prazo para o pedido relativo à restituição ou compensação dos indébitos oriundos dos malsinados Decretos-Leis começa a contar da publicação da Resolução do Senado nº 49/95, sublinho que a recorrente não possui ação judicial autorizativa de repetição do indébito em questão e que o pedido de restituição/compensação foi protocolizado em tempo hábil.

Dessarte, cabe restituir, após verificação por parte da Secretaria da Receita Federal, os pagamentos comprovadamente realizados a maior no período dos cinco anos imediatamente anteriores à data do pedido.

Com relação ao período a repetir, escorado em julgamentos do STF (RE nº 136.883/RJ, 2ª Turma), do STJ (REsp nº 332.368-MG, da 2ª Turma) e dos Conselhos de Contribuintes (a exemplo do Acórdão nº 106-14.325,¹ Recurso nº 138.919, julgado em

¹ Número do Recurso: 138919
Câmara: SEXTA CÂMARA
Número do Processo: 10930.003667/2001-14
Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO
Matéria: IRF/ILL

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 08/10/04
Marilda Cursino de Oliveira
Mat. Slape 91650

11/11/2004), já votei no sentido de que todos os recolhimentos indevidos poderiam ser repetidos, independentemente da data do recolhimento, contanto que o pedido de restituição ou compensação fosse formulado até cinco anos após a publicação da Resolução do Senado nº 49/95.

Todavia, após estudar melhor a matéria, reformulei o meu entendimento, diferenciando a situação em que a declaração de inconstitucionalidade é proferida em sede de controle concentrado ou abstrato - ação direta de inconstitucionalidade (ADI), ação declaratória de constitucionalidade (ADC) e arguição de descumprimento de preceito fundamental (ADPF) - daquela em que a inconstitucionalidade é tratada na via difusa ou incidental.

É que no controle concentrado a instabilidade jurídica decorrente dos efeitos *ex tunc* da decretação de inconstitucionalidade pode ser mitigada pelo STF, com efeitos *erga omnes*. Como informam os arts. 27 da Lei nº 9.868, de 10/11/99 (que dispõe sobre a ADI e a ADC) e 11 da Lei nº 9.882, de 03/12/99 (que trata da ADPF), o STF, tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá, por maioria de dois terços de seus Membros, excepcionar a regra geral dos efeitos *ex tunc* e restringir os efeitos de determinada declaração de inconstitucionalidade, decidindo que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.² Assim, em vez de se permitir a restituição de todos os recolhimentos, por mais antigos que sejam, o STF pode restringir os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, de modo a privilegiar a segurança jurídica.

Recorrente: MACSOL MANUFATURA DE CAFÉ SOLÚVEL LTDA.

Recorrida/Interessado: 1ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR

Data da Sessão: 11/11/2004 01:00:00

Relator: Ana Neyle Olímpio Holanda

Decisão: Acórdão 106-14325

Resultado: OUTROS - OUTROS

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, RECONHECER a legitimidade, AFASTAR a decadência do direito e DETERMINAR a remessa dos autos à DRF de origem para análise do pedido.

Ementa: IMPOSTO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - RESTITUIÇÃO DE VALORES REFERENTES AO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - PRAZO DECADENCIAL - 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: da publicação do acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal em ADIN; da Resolução do Senado que confere efeito erga omnes à decisão proferida inter partes em processo que reconhece inconstitucionalidade de tributo ou da publicação de ato administrativo que reconhece caráter indevido de exação tributária (CSRF/01-03.239). Se o indébito se exterioriza a partir da declaração de inconstitucionalidade das normas instituidoras do tributo, surge para o contribuinte o direito à sua repetição, independentemente do exercício financeiro em que se deu o pagamento indevido (Entendimento baseado no RE no 141.331-0, Rel. Min. Francisco Rezek). Na espécie, trata-se de direito creditório decorrente da retirada do dispositivo do artigo 35 da Lei nº 7.713, de 1988, no que diz respeito à expressão "o acionista", do ordenamento jurídico brasileiro pela Resolução no 82, do Senado Federal, publicada no DOU de 19/11/1996. Assim, em se tratando de sociedades por ação, para que não seja atingido pela decadência, o pedido de reconhecimento do direito creditório deve ter sido apresentado até cinco anos contados da data da publicação da referida Resolução do Senado Federal.

LEGITIMIDADE PARA PLEITEAR A RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO - Relevante para a espécie que o tributo tenha sido recolhido pela requerente e que a cobrança da exação tenha sido dada por indevida, pelo STF, com a confirmação do Senado Federal. Comprovado que o pagamento do tributo se deu em nome da empresa, o que denota ter esta arcado com o ônus do seu recolhimento, e que incidiu sobre o lucro líquido total apurado em 31/12/1989.

Legitimidade reconhecida.

Decadência afastada.

² O Colendo Tribunal já decidiu pelos efeitos *ex nunc*, ao menos nos seguintes julgados: ADI 3.615, Rel. Min. Ellen Gracie, conforme Informativo 438:

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 08, 10, 07
Marilce Cursino de Oliveira
Mat. Siage 91650

Embora o STF também possa adotar a exceção em sede do controle difuso,³ a restrição quanto aos efeitos *ex nunc*, bem como tudo o mais que decorre da inconstitucionalidade decretada incidentalmente, só tem eficácia entre as partes. Ao ser editada a Resolução Senatorial nos termos do art. 52, X, da Constituição, a lei declarada inconstitucional estaria com sua execução suspensa, contando-se a partir de então o prazo para a repetição do indébito decorrente de tal suspensão. Neste caso, manter os efeitos *ex tunc* pode causar enorme insegurança jurídica. Quanto mais demorar a Resolução (cuja edição pelo Senado, aliás, não é obrigatória), maior seria o período a repetir. Por isto a necessidade de considerar a decadência, com o objetivo de dar eficácia ao princípio da segurança jurídica. No controle concentrado zelar pela segurança jurídica fica a cargo do próprio STF; no difuso, é função da decadência.

Neste ponto cabe mencionar que o Supremo Tribunal Federal também possui decisões no sentido de que a declaração de inconstitucionalidade não influi na contagem do prazo prescricional, conforme demonstra o RE nº 57.310-PB, de 09/10/94, *verbis*:

“Recurso Extraordinário não conhecido - A declaração de inconstitucionalidade da lei importa em tornar sem efeito tudo quanto se fez à sua sombra - Declarada inválida uma lei tributária, a consequência é a restituição das contribuições arrecadadas, salvo naturalmente as atingidas pela prescrição.” (Negrito ausente no original).

Doutrinariamente, ensinamentos constantes da obra Mandado de Segurança, de Hely Lopes Meirelles, Malheiros, 24ª edição, 2002, atualizada por Arnaldo Wald e Gilmar Ferreira Mendes, também informam o seguinte, às páginas 373/374:

“Embora a ordem jurídica brasileira não contenha regra expressa sobre o assunto e se aceite, genericamente, a idéia de que o ato fundado em lei inconstitucional está eivado, igualmente, de ilicitude, concede-se proteção ao ato singular, procedendo-se à diferenciação entre o efeito da decisão no plano normativo e no plano do ato singular mediante a utilização das fórmulas de preclusão.

Os atos praticados com base em lei inconstitucional que não mais se afigurem suscetíveis de revisão não são afetados pela declaração de inconstitucionalidade.

Em outros termos, somente serão afetados pela declaração de inconstitucionalidade com eficácia geral os atos ainda suscetíveis de revisão ou impugnação.

Importa, portanto, assinalar que a eficácia erga omnes da declaração de inconstitucionalidade não opera uma depuração total do ordenamento jurídico. Ela cria, porém, as condições para eliminação dos atos singulares suscetíveis de revisão ou impugnação.”

No caso do PIS, a preclusão para repetição do indébito, regra geral, ocorre cinco anos após a extinção do crédito tributário. Sendo um tributo sujeito ao lançamento por homologação, em que o contribuinte se obriga ao recolhimento do tributo antecipadamente, antes do lançamento a cargo da administração tributária, o prazo para a restituição é dado pelo

³ No Recurso Extraordinário nº 442.683, Rel. Min. Carlos Velloso, julgamento em 13-12-05, DJ de 24-3-06, o STF determinou efeitos *ex nunc*.

art. 168, I, combinado com os arts. 165, I, e 156, VII, todos do CTN. Ou seja: 05 (cinco) anos, a contar do pagamento indevido.

Referidos artigos estabelecem a regra geral, segundo a qual finda em cinco anos, a contar da extinção do crédito tributário, o prazo para solicitação de repetição de indébito advinda de pagamento indevido ou a maior. Esse prazo deve imperar inclusive no caso de inconstitucionalidade decretada por meio do controle difuso, de modo a impedir a repetição de valores recolhidos no período anterior ao intervalo dos cinco anos que antecede o pedido.

Somente na hipótese de inconstitucionalidade proferida em sede do controle concentrado, quando o STF pode restringir os efeitos *ex tunc* da nulidade declarada e tal restrição tem efeitos para todos, entendo deva ser excetuada a regra geral, de forma a permitir a repetição de todo o período. A não ser que o Tribunal diga o contrário.

Quando a inconstitucionalidade for declarada em sede do controle concentrado e o STF não tiver restringido os seus efeitos *ex tunc*, todos os pagamentos indevidos podem ser restituídos, contanto que o pedido de repetição do indébito seja formulado no prazo de cinco anos a contar da publicação do acórdão; quando declarada por meio do controle difuso, como se deu no PIS em questão, somente podem ser repetidos os pagamentos que ocorreram no interstício dos cinco anos imediatamente anteriores à data do pedido, neste caso com obediência aos artigos do CTN, mencionados acima.

Por fim, rejeito a tese dos “cinco mais cinco” abraçada pelo STJ em inúmeros julgados, segundo a qual, na existência de pagamento antecipado (para esse Tribunal quando não há pagamento não se trata de lançamento por homologação), o início do prazo prescricional para a repetição só começa no final dos cinco anos contados a partir do pagamento indevido, de modo a “duplicar” para 10 (dez) anos o intervalo.

Tal interpretação tem aplicado à repetição de indébito o entendimento de que o lançamento só é definitivo cinco anos após o fato gerador, podendo o Fisco revisá-lo nos cinco anos seguintes.⁴ O Tribunal tem examinado em conjunto os arts. 173, I, e 150, § 4º, do CTN, e deslocado o *dies a quo* da decadência para o final dos cinco anos referidos no art. 150, § 4º, contando a partir de então outro quintuplo de anos, agora com base no art. 173, I, pelo que o *dies ad quem* passa para 10 (dez) anos após o fato gerador.

Se levarmos em conta que o direito de lançar é potestativo e independe do sujeito passivo, estando a depender tão-somente do Estado, torna-se inconcebível que este, por não exercer o seu direito no tempo prefixado, seja beneficiado e tenha o prazo de decadência alargado. É como se o titular do direito recebesse um prêmio (a dilação do termo inicial da decadência) por não exercê-lo no prazo prefixado. Da mesma forma com o prazo prescricional para repetição de indébito: quem pagou a maior ou indevidamente, por não exercer o direito nos primeiros cinco anos, estaria a receber como “prêmio” idêntica dilação de prazo.

É certo que o lançamento por homologação pode ser lançado tão logo acontecido o fato gerador. Assim, o termo “poderia”, inserido no art. 173, I, do CTN, para delimitar o marco inicial da decadência, precisa ser interpretado como se referindo ao início do tempo em que o lançamento de ofício (em substituição ao de homologação, no caso de imposto devido maior que o apurado pelo contribuinte) pode ser feito, não o contrário, como pretende o STJ, ao interpretar que o prazo para o lançamento de ofício só começa após o fim do prazo para homologação.


⁴ Cf. voto do Min. do STJ, Humberto Gomes de Barros, relator do RE nº 69.308/SP.

Tanto quanto o prazo decadencial para o lançamento começa a contar da ocorrência do fato gerador (CTN, art. 150, § 4º) - e não da homologação do procedimento adotado pelo contribuinte (considero que a homologação refere-se à atividade do sujeito passivo, que pode apurar saldo zero do tributo a pagar ou valor a restituir, inclusive) -, também o prazo prescricional para a repetição do indébito começa do pagamento antecipado, que extingue a obrigação tributária consoante o § 1º do mesmo artigo. Assim também o prazo para a restituição/compensação na via administrativa. Essa a regra geral, que só não se aplica na situação em tela porque esta decorre de inconstitucionalidade, como já esclarecido mais atrás.

Destarte, na situação em tela, em que o pedido foi formulado em 27/07/1999, está atingido pela decadência o direito à repetição do indébito referente aos recolhimentos efetuados antes de 27/07/1994.

Sala das Sessões, em 24 de maio de 2007.


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília	08/10/07
	
Marilde Cursino de Oliveira	
Mat. Siape 91650	