



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 11610.001281/2001-45
Recurso nº : 202-123.179
Matéria : RESTITUIÇÃO/COMP PIS
Recorrente : TAM - TRANSPORTES AÉREOS MERIDIONAIS S/A
Recorrida : 2ª CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : FAZENDA NACIONAL
Sessão de : 23 de janeiro de 2006
Acórdão nº : CSRF/02-02.180

DECRETOS-LEIS NºS 2.445/88 E 2449/88. PAGAMENTOS INDEVIDOS OU A MAIOR. DIREITO À REPETIÇÃO DO INDÉBITO. - 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, extinguiu-se seja pela contagem do prazo de cinco anos, a partir da Resolução do Senado nº 49, publicada em 10/10/1995; seja pela contagem de cinco anos a partir da extinção do crédito que se deu com o pagamento indevido.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela TAM - TRANSPORTES AÉREOS MERIDIONAIS S/A.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

ANTÔNIO BEZERRA NETO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 12 ABR 2006

ABN

Processo nº : 11610.001281/2001-45
Acórdão nº : CSRF/02-02.180

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JOSEFA MARIA COELHO MARQUES, ROGÉRIO GUSTAVO DREYER, ANTONIO CARLOS ATULIM, DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA, FRANCISCO MAURÍCIO R. DE ALBUQUERQUE SILVA, HENRIQUE PINHEIRO TORRES, ADRIENE MARIA DE MIRANDA e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

A handwritten signature in black ink, appearing to be the initials 'F. J.', located in the lower right quadrant of the page.

Processo nº : 11610.001281/2001-45
Acórdão nº : CSRF/02-02.180

Recurso nº : 202-123.179
Recorrente : TAM - TRANSPORTES AÉREOS MERIDIONAIS S/A
Interessada : FAZENDA NACIONAL

Relatório

Por bem descrever os fatos adoto e transcrevo o relatório elaborado pela DRJ em São Paulo – SP:

“Trata o presente processo de pedido de restituição/compensação de valores recolhidos a título de PIS, referente ao período de apuração de 01/10/1988 a 31/12/1995, fundamentados nos Decretos-lei nº 2.445 e 2.449, ambos de 1.988, declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal.

Mediante Despacho Decisório de fls. 84/88, a autoridade competente da DRF em São Paulo indeferiu a restituição pretendida, concluindo com base no Ato Declaratório nº 96/1999 e no Parecer PGFN/CAT/Nº 1538/1999, que o prazo para requerer a restituição e de cinco anos, contados a partir da extinção do crédito tributário, inclusive para as hipóteses nas quais o pagamento foi efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional. Destarte, tendo em vista que o presente pedido foi protocolizado em 24/04/2001, e que o último recolhimento indevido foi em 31/01/1996, o prazo para pleitear a restituição/compensação já se havia esgotado.

Inconformado com o Despacho Decisório, do qual foi devidamente cientificado em 19/04/2002, o contribuinte protocolizou a manifestação de inconformidade de fls. 101/112, na qual deduz, em síntese, as alegações a seguir discriminadas:

- *A decisão está em total desconformidade com a jurisprudência predominante nos Tribunais Judiciais e Administrativos, principalmente na Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuintes.*
- *O pedido de restituição/compensação refere-se a valores recolhidos a maior que o devido em razão de declaração incidental de inconstitucionalidade de normas legais que visaram a produzir alterações na legislação que regia a referida contribuição, qual seja, a Lei Complementar nº 7/1970. A decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal foi prontamente acatada pelo Congresso Nacional, que publicou a Resolução do Senado nº 49/1995, destinada a expungir do ordenamento jurídico os indigitados Decretos-Lei nº 2.445 e 2.449, ambos de 1988, considerados inconstitucionais.*
- *Em se tratando de norma considerada inconstitucional e , portanto, excluída do ordenamento jurídico, os seus efeitos não podem ser regulados pelo Código Tributário Nacional, e sim por disposições que vêm sendo construídas a partir de decisões proferidas pelos nossos Tribunais Judiciais e Administrativos.*
- *Sendo um tributo cujo recolhimento está sujeito à homologação , aplica-se o entendimento jurisprudencial de que o prazo prescricional para repetir o que indevidamente se pagou é de cinco anos após o prazo estabelecido para a*

Processo nº : 11610.001281/2001-45

Acórdão nº : CSRF/02-02.180

homologação do lançamento, que também é de cinco anos. Nesta hipótese, o prazo prescricional ainda não teria se escoado, uma vez que a extinção do crédito tributário se daria no momento da homologação, fluindo a partir daí o prazo prescricional de cinco anos.

- *Requerer a reforma da decisão que indeferiu o seu pleito, cancelando o procedimento administrativo adotado pela DRF e legitimando os pedidos de Restituição/Compensação constantes do presente processo."*

A autoridade julgadora de primeira instância administrativa, por unanimidade de votos, indeferiu o pedido de reconhecimento do direito creditório, através da decisão de fls. 129 a 135.

Insurgindo-se contra a decisão prolatada pela DRJ em São Paulo - SP, em 05/02/2003, a recorrente apresentou recurso voluntário a este Conselho de Contribuintes (fls. 138 a 148), onde reiterou seus argumentos e, alegou ainda, que a decisão recorrida não leva em consideração a regra específica da União Federal (art. 98 do Decreto nº 4.524/02), no sentido de que prescreve em 10 anos o direito dela para cobrar seus créditos, regra essa que deve, em respeito ao princípio da isonomia, ser aplicada em situação inversa, ou seja, quando o contribuinte é o credor.

Os membros do Conselho de Contribuintes acordaram, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso da requerente, através da decisão de fls. 153 a 162, nos termos da ementa:

"PIS – REPETIÇÃO DO INDÉBITO – PRAZO DECADENCIAL –
O prazo de decadência/compensação de valores referentes a indêbitos exteriorizado no contexto de solução jurídica conflituosa que afastou do ordenamento pátrio lei inconstitucional começa a fluir na data de publicação da resolução do Senado da República e exaure-se, impreterivelmente, após o transcurso do prazo quinquenal.

Recurso ao qual se nega provimento."

Às fls.173 a 186, a contribuinte interpôs Recurso Especial, no qual alegou que o prazo quinquenal começaria a fluir a partir da IN nº 31/97 e não da Resolução nº 49/95 (fls. 167 a 187). A interessada solicitou também que seja reconhecido, ao menos, parte de seu direito, considerando que *"o prazo prescricional para pleitear restituição de PIS, em se tratando de tributo com recolhimento sujeito à homologação do lançamento cujo prazo também +e de 5 anos a contar da ocorrência do fato gerador."* Conclui, então, que o então que o prazo decadencial para formalização do pedido de repetição de indêbito é, portando, de 10 anos.

Sem Contra-razões.

É o relatório.



Processo nº : 11610.001281/2001-45
Acórdão nº : CSRF/02-02.180

VOTO

Conselheiro ANTONIO BEZERRA NETO, Relator.

O recurso especial do sujeito passivo pode ser admitido nos termos do art. 32, II, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55/98, e, portanto, dele tomo conhecimento.

Trata o presente processo de pedido de repetição de indébito tributário de alegados recolhimentos a maior da contribuição para o Pis, nos períodos de apuração de outubro de 1988 a dezembro de 1995, efetuados na forma dos Decretos Leis nº 2.445/88 e 2.449/88, declarados inconstitucionais pelo STF e retirados do mundo jurídico pela Resolução do Senado Federal nº 49/95.

Como relatado, o sujeito passivo pede a aplicação do prazo de cinco anos para restituição do tributo pago indevidamente contado a partir de ato administrativo que reconhece no âmbito administrativo fiscal, o indébito tributário, no caso, segundo a recorrente, seria a IN SRF nº 31/97

Desnecessário se faz a distinção entre prescrição e decadência, no caso do direito de repetir o indébito, quando este direito está claramente descrito em categorias jurídicos-positivas (arts. 165 e 168 do CTN). Não podemos nos afastar do fato de que, decadência e prescrição são, no dizer de Pontes de Miranda (Tratado do Direito Privado, vol.6, p.100) conceitos jurídicos-positivos.

Sobre prescrição e decadência, a doutrina de Eurico Marcos Diniz de Santi nos ensina com muita propriedade, calcada na importância de um princípio basilar do Direito – A Segurança Jurídica (Decadência e Prescrição no Direito Tributário, 2ª edição, Ed. Max Limonad, págs. 276/277):

“A impossibilidade da ADIN reabrir o prazo da prescrição.

A máquina do tempo instalada no interior do direito não permite que seu operador navegue no passado que quiser, o passado do direito é repleto de cavidades obstruídas pelo fluir do tempo que se tornam inacessíveis pelo próprio direito. Quando tomado como fato jurídico, o tempo cristaliza a trajetória de positivação no presente consolida juridicamente o passado. No direito tributário, a segurança jurídica garante a consolidação do passado impondo ao Legislativo, que produz leis, o limite da irretroatividade da lei; ao Executivo, que produz atos administrativos, o limite da decadência e ao Judiciário, que produz sentenças e acórdãos, o limite da prescrição. A segurança Jurídica, portanto, promove a legalidade, garantindo o passado da lei, sem deixar assumir a trajetória da lei no presente e os seus efeitos, ainda que no futuro essa lei deixe de ser lei.



Processo nº : 11610.001281/2001-45
Acórdão nº : CSRF/02-02.180

(...) acórdão em ADIN que declarar a inconstitucionalidade da lei tributária serve de fundamento para configurar juridicamente o conceito de pagamento indevido, proporcionando a repetição do débito do Fisco somente se pleiteada tempestivamente em face dos prazos de decadência e prescrição: a decisão em controle direto não tem o efeito de reabrir os prazos de decadência e prescrição.

Descabe, portanto, justificar que, com o trânsito em julgado do acórdão do STF, a reabertura do prazo de prescrição se dá em razão do princípio do actio nata. Trata-se de petição de princípio: significa sobrepor como premissa a conclusão que se pretende. O acórdão em ADIN não faz surgir novo direito de ação, serve tão-só como novo fundamento jurídico para exercitar o direito de ação ainda não desconstituído pela ação do tempo no direito.

Respeitados os limites do controle da constitucionalidade e da imprescritibilidade da ADIN, os prazos de prescrição do direito do contribuinte ao débito do Fisco permanecem regulados pelas três regras que construímos a partir dos dispositivos do CTN."

O § 1º do Decreto nº 2.346/97, que consolida normas de procedimentos a serem observadas pela Administração Pública Federal em razão de decisões judiciais, vincula a autoridade administrativa a decidir da seguinte forma, *verbis*:

"§ 1º Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia ex tunc, produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial."
(grifei)

Sobredita ressalva no decreto regulamentador deixa patente que a declaração de inconstitucionalidade, mesmo com efeito *ex tunc*, não pressupõe que o ato/norma não tenha existido, pois o que não é não necessita ser desfeito (desconstituído), precisamente porque nunca existiu, nunca foi. Afinal, inexistência é conceito próprio do mundo dos fatos, nunca do mundo jurídico. O ato/norma inexistente seria sempre ineficaz, jamais convalidando pela prescrição/decadência, o que não aconteceria com o ato/norma inválido(a), como é o caso, que seria eficaz enquanto não decretada a invalidade e poderia convalidar.

Diante desse quadro, fica fácil entender a Doutrina de Eurico de Santi, calcada acertadamente em princípio basilar ao Direito - Segurança Jurídica -, quando diz que a tese da possibilidade da ADIN reabrir prazo de prescrição/decadência recai na falácia da petição de princípio, pois aquilo que se tem que provar primeiro (a não-convalidação do ato), toma-se logo por conclusão. Na verdade, o que o Acórdão em ADIN faz, no dizer de Eurico de Santi, é fazer surgir "*novo fundamento jurídico para exercitar o direito de ação ainda não desconstituído pela ação do tempo no direito*".

De fato as normas gerais e abstratas que regem a decadência e a prescrição produzem regras individuais e concretas que veiculam, em seu antecedente, o fato concreto do

Processo nº : 11610.001281/2001-45

Acórdão nº : CSRF/02-02.180

decurso do tempo qualificado pela omissão do contribuinte e, por conseqüência, a extinção do direito de pleitear o débito. O tempo, nesse caso é destacado como fato jurídico, fazendo com que o ato ainda eficaz e produzindo os seus efeitos, seja desconstituído pela ação do tempo no direito antes que a declaração de inconstitucionalidade produza também os seus efeitos invalidando o ato. Isso porque, no magistério de Ricardo Lobo Torres (A Declaração de Inconstitucionalidade e a restituição de tributos, p.99): “O controle de legalidade não é absoluto, exige respeito do presente em que a lei é vigente (...) No campo tributário, especificamente, isso significa que a declaração de inconstitucionalidade não atingirá a coisa julgada, o lançamento definitivo, os créditos prescritos (...)”.

Se admitirmos a imprescritibilidade da ADIN, sem o rompimento do processo de positivação do direito pela decadência/prescrição, teríamos que também admitir como corolário disso o absurdo de que todos os direitos subjetivos são imprescritíveis até que a constitucionalidade da lei seja objeto de controle pelo STF, disseminando-se, assim, sob o pretexto de se buscar a justiça, a total insegurança no direito, que é por sinal a maior das injustiças que o direito poderia permitir.

Dessa forma, não há como o administrador público afastar a prescrição/decadência na repetição de indébito tributário, mesmo quando a inconstitucionalidade for declarada depois da ocorrência desse fato jurídico, em face de tudo que foi dito alhures e das normas gerais e abstratas correspondentes a estes institutos estarem perfeitamente descritas em categorias jurídicos-positivas na figura dos arts. 165 e 168 do CTN, *verbis*:

Sobre a repetição de indébito dispõem os artigos 165, I e 168, I, do CTN, *verbis*:

“Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;”

“Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;”(grifei)

Refutação da Tese dos “cinco mais cinco anos”

Releva ressaltar para os adeptos da tese dos “cinco mais cinco anos” que o § 1º do artigo 150 afirma que no lançamento por homologação o pagamento extingue o crédito tributário, por condição resolutória de ulterior homologação. Essa condição não descaracteriza a extinção do crédito no momento do pagamento do tributo, pois não impede a eficácia imediata do ato produzido. Aliás, tal aspecto foi ratificado pela Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005, que definiu, em seu art. 3º, o momento da ocorrência da extinção do crédito tributário:

Processo nº : 11610.001281/2001-45
Acórdão nº : CSRF/02-02.180

“Art. 3ª Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei. “

Portanto, não há como se aceitar a tese de que no lançamento por homologação a extinção do crédito tributário se dá com a sua homologação, seja pelo decurso de prazo de cinco anos ou por ato da autoridade administrativa.

Outrossim, o art. 173, I não poderia ser utilizado para os defensores daquela tese. Explico-me melhor. É sabido que os argumentos utilizados pelos defensores dessa tese quanto à decadência de repetir o indébito foram extraídos a partir dos argumentos utilizados na análise do fenômeno da decadência do lançamento. Esse empréstimo de argumentos oriundos da situação de lançamento para a situação de repetição de indébito se escora em um forte pressuposto: que as situações sejam simétricas de forma que a argumentação utilizada em uma se amoldaria completamente na outra. Desse pressuposto pode-se extrair ainda uma outra consequência, se ambas as situações de fato forem dignas de simetria, qualquer falha, por exemplo, na argumentação concernente à decadência do lançamento irá refletir-se automaticamente nos pilares da argumentação atinente à decadência de repetir o indébito.

Quanto ao primeiro pressuposto, de plano verifica-se que as situações são assimétricas, pois mesmo que admitíssemos que o lançamento não se extingue com o pagamento antecipado, mas sim com sua homologação, não existe possibilidade alguma, nem teórica e nem muito menos prática, de se admitir que o pagamento indevido só possa ser repetido após a homologação do lançamento e não no dia seguinte ao evento que caracterizou o pagamento indevido, como vem sempre ocorrendo na praxe cotidiana. Por essa linha de raciocínio, o direito de pleitear o indébito só surgiria ao final do prazo de homologação tácita, de modo que o contribuinte ficaria impedido de pleitear a restituição antes do prazo de cinco anos para homologação, tendo que aguardar a extinção do crédito pela homologação, o que nos parece um absurdo.

Apenas para argumentar, mesmo que por absurdo admitíssemos o pressuposto de que ambas as situações são simétricas (lançamento e repetição de indébito), são muitos os argumentos que infirmam a tese dos “cinco mais cinco anos” no que diz respeito ao lançamento, senão vejamos.

De fato, o art. 173, I não poderia ser utilizado para os defensores daquela tese pois o que se homologa não é o pagamento, mas sim a atividade, logo a falta do pagamento não enseja que se saia do escopo do art. 150, §4º (lançamento por homologação) para adentrar a seara do lançamento de ofício (art. 173, I), numa interpretação sistemática totalmente incoerente.

CTN

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)” (grifei)

Processo nº : 11610.001281/2001-45
Acórdão nº : CSRF/02-02.180

Como se não bastassem essas falhas, ainda forte no mestre Eurico de Santi, a sobredita tese ainda recai em outro equívoco maior: ao interpretar o art. 173, I, tomou a expressão "poderia" como "poder-que-não-pode-mais", como função demarcadora do prazo decadencial. Esqueceu-se o intérprete que "poder" não é conduta, é modalizador de conduta, imprestável, portanto, para ser demarcador do prazo decadencial. O intérprete deveria no caso ter tomado como conduta o primeiro momento que se "poderia lançar", e não a perda do poder de lançar (último poderia), acarretando ainda um outro equívoco, qual seja, o desencadeamento do fenômeno da recursividade infinita. Pois, nada impede de a perda de poder sempre se instale novamente no antecedente da norma como hipótese para o surgimento de novo poder (173, I), em prazo subsequente, de forma que, ao cabo dessa "nova" competência, se dá novamente outro poderia, que outra vez, faz iniciar prazo para lançar e assim *ad eternum*. O absurdo e a insegurança no direito se instala, justamente o que a decadência e a prescrição desejam evitar.

Da IN SRF nº 31/97

Tampouco considero o início do prazo para solicitação da restituição ou compensação na data da publicação da IN SRF nº 31 de 08 de abril de 1997, que dispensou apenas a constituição de créditos, no caso do PIS em questão. A referida dispensa não implica em comando para restituição de quantias pagas.

Assim, concluo que o termo inicial para contagem do prazo prescricional/decadencial de cinco anos para repetição do indébito tributário é a data da extinção do crédito tributário (pagamento indevido).

Cabe salientar, ainda, para aqueles que entendem que a decadência se daria apenas cinco anos após a Resolução do Senado, que nem mesmo essa hipótese se prestaria para dar guarida à pretensão da recorrente, no caso concreto, vez que ela somente entrou com o pedido (24/04/2001) mais de cinco anos após Resolução do Senado nº 49/95.

Isso posto, considerando que a contribuinte protocolizou seu pedido de repetição em 24/04/2001 (doc. fls. 01), e os pagamentos efetuados antes de dezembro de 1995 compõem todo o escopo de seu pedido, não podem ser restituídos e/ou compensados por estarem prescritos/decaídos.

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo.

É assim como voto.

Sala das Sessões -DF, em 23 de janeiro de 2006.


ANTONIO BEZERRA NETO

