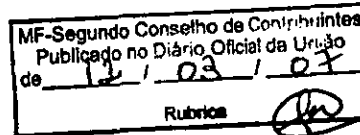




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 11610.003874/2001-46
Recurso nº : 129.441
Acórdão nº : 203-10.592



Recorrente : MAKRO ATACADISTA S/A
Recorrida : DRJ em São Paulo - SP

PIS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Na forma do § 1º, do art. 150 do CTN, a extinção do crédito tributário se dá com o pagamento do crédito, sob condição resolutória. **REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PRESCRIÇÃO/DECADÊNCIA** Extingue-se em cinco anos, contados da data da extinção do crédito e do pagamento indevido, o prazo para pedido de compensação ou restituição de indébito tributário.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **MAKRO ATACADISTA S/A.**

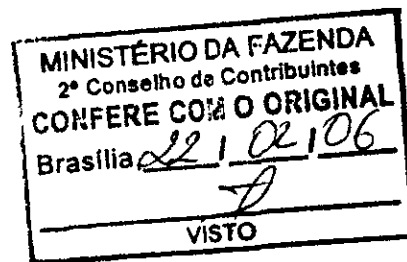
ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López, Cesar Piantavigna, Valdemar Ludvig e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Sala das Sessões, em 07 de dezembro de 2005.

Antonio Bezerra Neto
Presidente e Relator

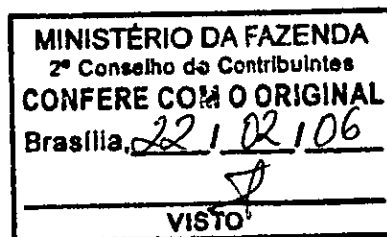
Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Emanuel Carlos Dantas de Assis e José Adão Vitorino de Moraes (Suplente).

Eaal/inp





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11610.003874/2001-46
Recurso nº : 129.441
Acórdão nº : 203-10.592

Recorrente : MAKRO ATACADISTA S/A

RELATÓRIO

A empresa MAKRO ATACADISTA S/A, em 14/09/2001, solicitou restituição/compensação, de créditos relativos a recolhimentos da contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, que teriam sido indevidamente recolhidos a maior nos períodos de apuração compreendidos entre fevereiro de 1993 a setembro de 1995 (planilhas, fls. 25/26; cópias de recolhimentos, fls. 27 a 51).

Afirmou que seu direito decorreu de decisão transitada em julgado na Ação Ordinária nº 91.0696693-4, que declarou a inconstitucionalidade dos Decretos Leis nºs 2.445/1988 e 2.449/1988.

A DERAT/São Paulo – SP, às fls. 226/229 negou o pleito da contribuinte, alegando a decadência do direito à repetição do suposto indébito e que não havia saldo a restituir decorrente do pagamento do PIS no período verificado, pois com a decretação da inconstitucionalidade dos mencionados Decretos-Leis a alíquota da contribuição elevou-se de 0,65% para 0,75%, majorando o tributo devido.

A interessada apresentou tempestivamente a manifestação de inconformidade de fls. 268/287, onde argüiu, em síntese, que:

- ajuizou a Ação Ordinária nº 91.0696693-4, pleiteando a declaração de inexistência de relação jurídico tributária que obrigasse a requerente ao recolhimento de PIS, tendo em vista a inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, bem como da Lei Complementar nº 7/70;

- em novembro de 1994 foi proferida sentença que julgou parcialmente procedente o pedido da requerente, reconheceu a inconstitucionalidade dos citados Decretos-Leis e determinou o recolhimento do PIS com base na LC nº 7/70;

- em 11/11/96 transitou em julgado Acórdão prolatado pela Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região que reconheceu a inconstitucionalidade dos Decretos-Leis e que determinou a observância da sistemática contida na LC nº 7/70 para recolhimento do PIS;

- dessa forma, a requerente possuía decisão judicial transitada em julgado em 11/11/96, reconhecendo o direito ao recolhimento do PIS conforme a LC 7/70;

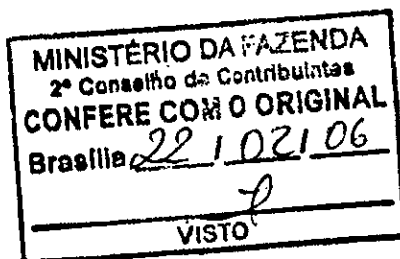
- no entanto, somente em maio de 2001, o Superior Tribunal de Justiça reconheceu que a base de cálculo do PIS prevista na LC nº 7/70 era o faturamento do sexto mês anterior, sem correção monetária;

- portanto, não merecia prosperar o argumento de que a requerente exerceu tardiamente seu direito de pleitear os valores indevidamente recolhidos a título de PIS em razão da não aplicação da semestralidade;



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11610.003874/2001-46
Recurso nº : 129.441
Acórdão nº : 203-10.592



- ademais, sendo o PIS tributo sujeito ao lançamento por homologação, o prazo de decadência para restituir o indébito era de 5 anos a partir da extinção do crédito tributário, que no presente caso se operou com a homologação tácita do art. 150, §4º, do CTN, isto é, 5 anos após o fato gerador, totalizando, portanto, dez anos;

- assim, considerando que os créditos de PIS decorriam de recolhimentos ocorridos entre fevereiro de 1993 e janeiro de 1996, somente estariam decaídos a partir de fevereiro de 2003;

- a base de cálculo do PIS, no período de fevereiro de 1993 a janeiro de 1996, era o faturamento do sexto mês anterior, sem correção monetária (semestralidade), nos termos do artigo 6º, parágrafo único, da LC 770;

- a base de cálculo do PIS devido era receita bruta e não o faturamento e correspondia tão-somente às receitas decorrentes da venda de mercadorias e prestação de serviços;

Por fim, a interessada trouxe aos autos, às fls. 487/488, planilhas onde informou as bases de cálculos em relação aos fatos geradores de dezembro de 1993, e de julho de 1994 a junho de 1995.

A autoridade julgadora de primeira instância indeferiu o pleito da interessada, resumindo sua Decisão de fls. 508/517 nos termos da seguinte ementa:

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/02/1993 a 31/03/1996

Ementa: PEDIDO DE RESTITUIÇÃO

O prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributos pago indevidamente ou em valor maior que o devido, extingue-se após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data da extinção do crédito tributário, conforme disposto nos arts. 165 e 168 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (Código Tributário Nacional - CTN).

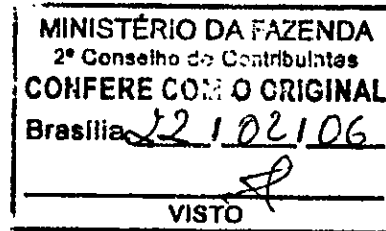
Solicitação Indeferida"

Inconformada com a decisão de primeira instância, a interessada, às fls. 528/550, interpôs recurso voluntário tempestivo a este Segundo Conselho de Contribuintes, onde repetiu suas razões de inconformidade.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11610.003874/2001-46
Recurso nº : 129.441
Acórdão nº : 203-10.592

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTONIO BEZERRA NETO

O recurso cumpre os requisitos legais para os seu conhecimento.

Trata o presente processo de pedido de repetição de indébito tributário de alegados recolhimentos a maior do PIS, nos períodos de apuração de 02/1993 a 03/1996, 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.

Primeiramente cabe ressaltar que a restituição/compensação pleiteada no presente processo administrativo não decorre de ordem judicial.

A Ação Ordinária nº 91.0696693-4 interposta pela recorrente, cuja sentença transitou em julgado em 11/11/96, apenas declarou a inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 e determinou o recolhimento do PIS com base na Lei Complementar nº 7/70, não condenando a União à qualquer tipo de restituição de eventual recolhimento a maior da contribuição.

Como muito bem explicou o julgado *a quo*:

"(...) a Ação Ordinária nº 91.0696693-4 tem natureza meramente declaratória, não se trata de uma decisão de cunho condenatório (não se cuida de decisão relativa a uma ação de repetição de indébito na qual a União tenha sido condenada a restituir esta ou aquela importância tida como recolhimento indevido).

Insuficiente, portanto, para se prestar a promover repetição de indébito na espécie. As partes dispositivas da citada decisão judicial (fls. 80/85) em nenhum momento fixam comandos que condenam a União a repetir os indébitos porventura havidos como resultante daquele provimento judicial. Somente uma ação própria para este fim – pedir a restituição – é que se poderia contemplar tal pedido."

Desta forma, o trânsito em julgado da referida ação judicial não se presta para servir como função demarcadora de prazo decadencial.

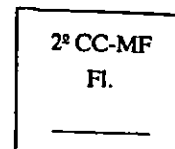
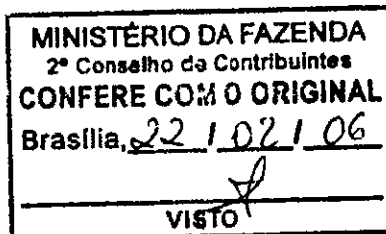
No apelo apresentado a este Conselho a recorrente alegou que o seu direito à repetição do indébito não havia decaído também em função de que esse direito era de 5 anos a partir da extinção do crédito tributário, que no presente caso se operaria com a homologação tácita do art. 150, §4º, do CTN, isto é, 5 anos após o fato gerador, totalizando, portanto, dez anos, conforme entendimento do STJ. Arguiu, ainda, que possuía os créditos requeridos, pois calculou a contribuição devida no período em que a recolheu a maior, aplicando a semestralidade da base de cálculo da contribuição, na forma do § único, do art. 6º, da Lei Complementar nº 7/70.

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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11610.003874/2001-46
Recurso nº : 129.441
Acórdão nº : 203-10.592



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 positividade 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.

(...) 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.”

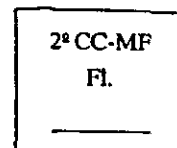
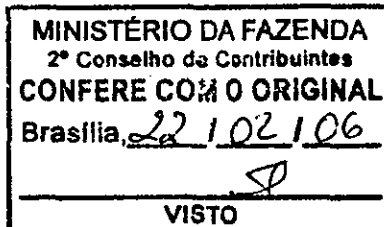
O § 1º do Decreto nº 2.346/97, que consolida normas de procedimentos a serem observadas pela Administração Pública Federal em razão de decisões judiciais, vincula a autoridade administrativa a decidir da seguinte forma, *verbis*:

“§ 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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11610.003874/2001-46
Recurso nº : 129.441
Acórdão nº : 203-10.592



normativo inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial. (grifei)

A declaração de inconstitucionalidade, no meu entendimento, 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. Inexistência é conceito próprio do mundo dos fatos, nunca do mundo jurídico. Vê-se então que a nulidade se dá no plano da validade e não no plano da existência, produzindo os seus efeitos naquele plano (validade) desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional, “salvo se o ato não mais foi suscetível de revisão administrativa ou judicial”, isso porque, o ato/norma inexistente seria sempre ineficaz, jamais convalidando pela prescrição/decadência, o que não aconteceria com o ato/norma inválido(a), 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 decurso do tempo qualificado pela omissão da contribuinte e, por consequência, 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 (...)*”.

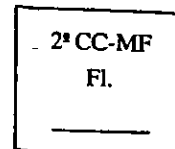
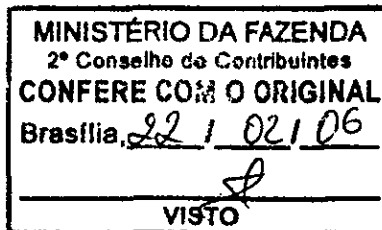
Se admitirmos a imprescritibilidade da ADIN, sem o rompimento do processo de positivação do direito pela decadência/prescrição, teríamos que também admitir como corolário disso o absurdo de que todos os direitos subjetivos são imprescritíveis até que a constitucionalidade da lei seja objeto de controle 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*:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11610.003874/2001-46
Recurso nº : 129.441
Acórdão nº : 203-10.592

“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)

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:

“Art. 3º 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.

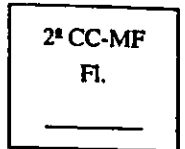
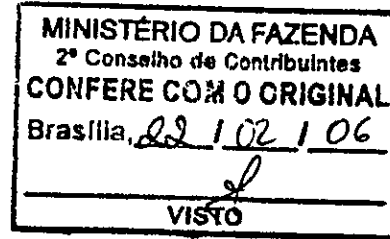
Outrossim, o art. 173, I não poderia ser utilizado para os defensores daquela tese. Explico-me melhor. É sabido que os argumentos utilizados pelos defensores dessa tese quanto à decadência de repetir o indébito foram extraídos a partir dos argumentos utilizados na análise do fenômeno da decadência do 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 a



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11610.003874/2001-46
Recurso nº : 129.441
Acórdão nº : 203-10.592



contribuinte ficaria impedida 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” 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:

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

(...)” (grifei)

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.

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).

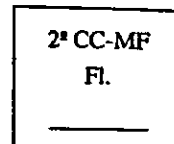
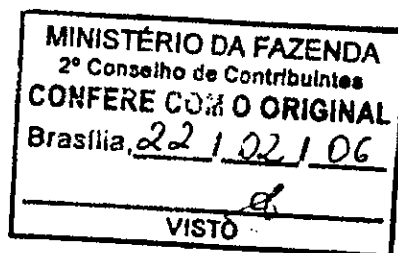
Cabe salientar, ainda, para aqueles que entendem que a decadência se daria apenas cinco anos após a Resolução do Senado, que nem mesmo essa hipótese se prestaria para dar guarida à pretensão da recorrente, no caso concreto, vez que ela somente entrou com o pedido (14/09/2001) mais de cinco anos após Resolução do Senado nº 49/95.

Isso posto, considerando que a contribuinte protocolizou seu pedido de repetição em 14/09/2001 (doc. fl. 01), e os pagamentos efetuados antes de 14/09/1996 compõem todo o escopo de seu pedido, não podem ser restituídos e/ou compensados por estarem prescritos/decaídos.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11610.003874/2001-46
Recurso nº : 129.441
Acórdão nº : 203-10.592



Por fim, sobre a semestralidade, é pacífico neste Colegiado o entendimento de que o disposto no parágrafo único do art. 6º da Lei Complementar nº 7/70, refere-se à base de cálculo do PIS, como defendeu a recorrente. Entretanto, o exame pormenorizado da matéria ficou prejudicado, face constatação da decadência do direito pleitear a restituição dos créditos aduzidos pela recorrente.

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das sessões, em 07 de dezembro de 2005

Ant. Bezerra Neto
ANTÔNIO BEZERRA NETO