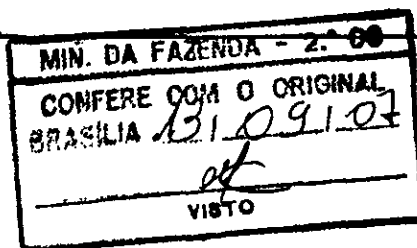




MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n°	13766.000195/00-70
Recurso n°	137.399 Voluntário
Matéria	RESTITUIÇÃO/COMP PIS
Acórdão n°	203-12.282
Sessão de	19 de julho de 2007
Recorrente	GRAMOBRÁS GRANITOS E MÁRMORES BRASILEIROS LTDA.
Recorrida	DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ



Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/1988 a 30/09/1995


Ementa: DECADÊNCIA DO DIREITO DE REPETIR INDÉBITO TRIBUTÁRIO. TRIBUTU SUJEITO AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Decai em cinco anos, contados do pagamento indevido, o direito de repetir tributo espontaneamente recolhido a maior (CTN: art. 165, I; art. 168, I; e § 1º do art. 150).

SEMESTRALIDADE. BASE DE CÁLCULO. A 1 base de cálculo da Contribuição para o PIS, até 29/02/1996 (IN SRF n° 002/96), é o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, de acordo com o parágrafo único, do art. 6º, da Lei Complementar 07/70, conforme entendimento da CSRF e do STJ.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

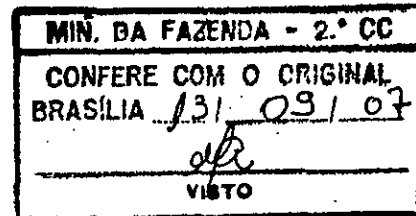
ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, em dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: I) por maioria de votos, para afastar a decadência, por considerarem-se decaídos os períodos anteriores a 19/06/1995. Vencidos os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva, Sílvia de Brito Oliveira que afastavam a decadência; e II) por unanimidade de votos, para acolher a semestralidade de ofício para os períodos não decaídos. O Conselheiro Ivan Allegretti (Suplente) declarou-se impedido de votar (art. 15, § 1º, II, do RICC).

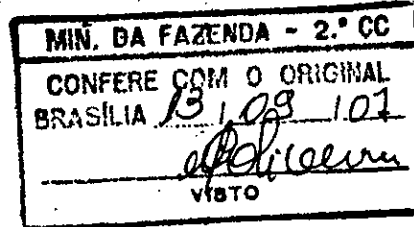

ANTONIO BEZERRA NETO

Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Luciano Pontes de Maya Gomes e Odassi Guerzoni Filho.

Ausente o Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.





Relatório

Em 19/06/2000, a contribuinte acima identificada pediu restituição do PIS recolhido nos períodos de 01/01/1988 a 30/09/1995, no valor total de R\$ 85.202,97, visto a inconstitucionalidade declarada dos Decretos-Leis n.ºs 2.445/88 e 2.449/88.

Às fls. 97/99, a autoridade local indeferiu o pedido de restituição da contribuinte em decisão assim ementada:

"PEDIDO DE RESTITUIÇÃO - COMPENSAÇÃO - PIS

O direito de o contribuinte pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente, ou em valor maior que o devido, extingue-se após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos contado da datada extinção do crédito tributário.

O direito à compensação, relativo a pagamento indevido ou a maior, de tributos e contribuições federais, pressupõe a existência de créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos do sujeito passivo contra a Fazenda Pública. Não ficando provado nos autos a certeza e liquidez destes créditos a efetivação da compensação deve ser obstada (CTN, art. 170).

PEDIDO IMPROCEDENTE"

Ciente dessa decisão, a contribuinte apresentou a Manifestações de Inconformidade de fls. 105/110, onde alegou, em suma, que o direito de pedir restituição de tributo recolhido a maior, no caso de tributo sujeito ao lançamento por homologação, decaía após 10 anos do fato gerador do tributo (tese dos cinco mais cinco); e que a simples retirada do mundo jurídico dos Decretos-Leis n.ºs 2.445/88 e 2.449/88 demonstrou seu direito à restituição do que pagou indevidamente à título de PIS.

A autoridade julgadora de primeira instância manteve na íntegra o despacho decisório que indeferiu o pedido de restituição da contribuinte, ementando assim sua decisão:

"Assunto: Normas Gerais do Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/1988 a 31/09/1995

Ementa: Indébito Fiscal. Compensação. Decadência.

O pagamento antecipado extingue o crédito referente aos tributos lançados por homologação e marca o início do prazo decadencial do direito de pleitear restituição ou compensação de tributo pago indevidamente.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/01/1988 a 31/09/1995

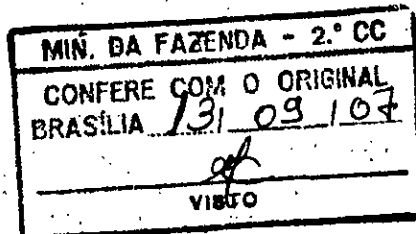
Ementa: matéria não impugnada

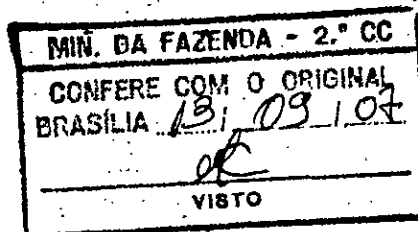
Na forma em que dispõem as normas regulatórias do Processo Administrativo Fiscal, considerar-se-á não impugnada matéria que não tenha sido expressamente contestada pela impugnante.

Solicitação Indeferida

Inconformada com essa decisão, a interessada, às fls. 147/152, interpôs Recurso Voluntário dirigido ao Conselho de Contribuintes, onde literalmente reprisou os argumentos de sua impugnação.

É o Relatório.





Voto

Conselheiro ANTONIO BEZERRA NETO, Relator

O recurso voluntário cumpre os requisitos legais exigidos para seu conhecimento.

Trata o presente processo de pedido de restituição do PIS recolhido nos períodos de apuração de janeiro de 1988 a setembro de 1995.

No recurso apresentado a este Conselho a recorrente alegou, em suma, que o direito de pedir restituição de tributo recolhido a maior, no caso de tributo sujeito ao lançamento por homologação, decaía após 10 anos do fato gerador do tributo (tese dos cinco mais cinco); e que a simples retirada do mundo jurídico dos Decretos-Leis n.ºs 2.445/88 e 2.449/88 demonstrou seu direito à restituição do que pagou indevidamente a título de PIS.

DECADÊNCIA

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.

Estas categorias jurídicos-positivas estão muito bem delineados nos 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:

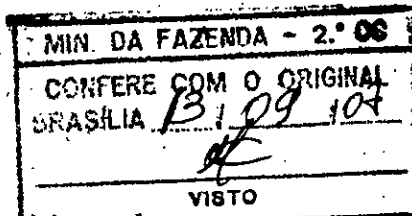
I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;"

"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)

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 n.º 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, de plano não há como se aceitar como razoável a tese dos "cinco mais cinco anos" em que o prazo de cinco anos para repetir o indébito (art. 168 do CTN) só começaria a fluir a partir da extinção do crédito tributário, que se operaria, então, com a homologação do pagamento antecipado (expressa ou tácita). À evidência, que os defensores dessa tese, em primeiro lugar, partem de premissas que considero equivocadas. A primeira delas é a de que o instituto da homologação se caracteriza pela homologação do "pagamento" e não da "atividade" e, a última, e quiçá mais importante, desconsideram os efeitos da condição resolutória no sentido de extinguir o crédito tributário no âmbito do seu pagamento e, na mesma dimensão quantitativa. É que a homologação vem como uma prerrogativa do fisco no sentido de que, acaso sobrevenha alguma diferença paga a menor quando se homologa toda a "atividade" envolvida, o fisco no uso dessa prerrogativa possa fazer uso do lançamento suplementar. Apenas isso.

Impossibilidade da ADIN reabrir o prazo da prescrição

Firmado essa premissa inicial de que a extinção do crédito tributário se dá no momento do pagamento antecipado, não há também que se deslocar esse marco objetivo, positivado no CTN, para um outro momento - quando o pagamento se torna "indevido". Esse é exatamente o entendimento da CSRF em que a declaração de inconstitucionalidade deslocaria o marco inicial (extinção do crédito pelo pagamento) em relação à ação de repetição de indébito para o momento em que aquele pagamento se tornou definitivamente "indevido": publicação da Resolução Senatorial.

A meu ver, não é razoável se atribuir uma ênfase exagerada na expressão "indevido" utilizada no art. 165, I do CTN. O foco deve ser sempre a extinção do crédito pelo **pagamento** (168, I c/c 156, I, ambos do CTN), que ao lhe ser atribuída a condição resolutória produziria o efeito de extinguir o crédito tributário pelo pagamento até aquele mesmo *quantum*. É que o atributo "indevido" disposto no art. 165, I do CTN foi utilizado apenas como uma referência para alcançar genericamente as situações que ensejariam repetição do indébito e não para produzir qualquer tipo de deslocamento do marco principal (pagamento).

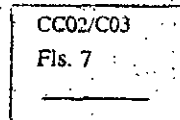
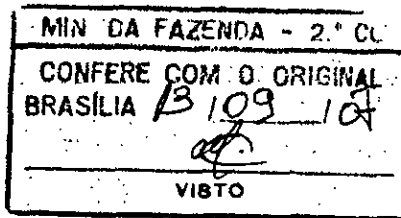
A esse mesmo respeito, o § 1º do Decreto nº 2.346/97, que consolida normas de procedimentos a serem observadas pela Administração Pública Federal em razão de decisões judiciais, lança luzes a esse respeito, *verbis*:

"§ 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 e produzido os seus efeitos enquanto não expurgado do mundo jurídico. Tal ilação, a meu ver, se mostra correta seja analisado sob o prisma do Sistema Kelseniano, seja pelo prisma do Sistema Ponteano, senão vejamos.

Na concepção Kelseniana, o fundamento de validade de uma norma independe de seu conteúdo, bastando que sejam aferidas a competência do Órgão criador e o adequado

ay



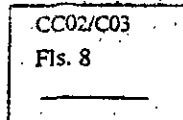
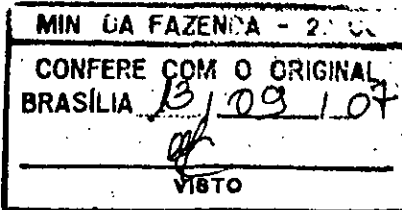
procedimento de criação da norma inferior. Essa análise sintática da validade faz com que a norma passe a existir no momento em que é considerada válida sintaticamente. Isso porque, para Kelsen, a validade é entendida como um conceito relacional de pertencibilidade. Ou seja, a norma válida é a que existe e produz os seus efeitos até ser retirada do sistema por uma outra norma. Seguindo esse passo, a meu ver, mesmo que a norma tenha sido retirada do mundo jurídico através de uma Declaração de Inconstitucionalidade com efeitos *ex tunc* isso não impede que ela tenha produzido os seus efeitos e tenha convalidado pela decadência enquanto não tenha sido decretada a referida invalidade.

No sistema Ponteano, em que o Plano da Existência, diferentemente de Kelsen, se destaca do Plano da Validade, a meu ver, aquele raciocínio também prevalece, pois justamente pode haver atos/normas que existem e produzem efeitos (Eficácia) independentemente de sua validade. Ora, se a Declaração de Inconstitucionalidade "ataca" o plano da validade, isso quer dizer que o Plano da Existência se mantém incólume, produzindo os seus efeitos até a decretação da nulidade. Para Pontes de Miranda, o que não é não necessita ser desfeito (desconstituído), precisamente porque nunca existiu, nunca foi. Seguindo esse raciocínio, a meu ver, a decretação de invalidade de uma norma, mesmo por Ação Declaratória de Inconstitucionalidade com efeitos *ex tunc*, nunca poderia considerar uma norma como inexistente, mas tão-somente inválida. 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 do 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 "*novum fundamentum 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 do 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 subjéctivos 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.



Outrossim, a Lei n.º 9.868/99, calcada no princípio basilar do Direito – Segurança Jurídica e do interesse social, lançou novas luzes nessa questão, fazendo prevalecer aqueles sobre o princípio da legalidade, na medida em que autoriza o STF a modular a eficácia da declaração produzida, restringindo-lhes os seus efeitos ou estabelecendo-lhe o *dies a quo*.

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 artigos 165 e 168 do CTN.

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).

Isso posto, considerando que a contribuinte protocolizou seu pedido de repetição em 19/06/2000, os pagamentos efetuados antes de 19/06/1995, não podem ser restituídos e/ou compensados por estarem prescritos/decaídos.

SEMESTRALIDADE DE OFÍCIO

Em relação ao período não decaído, outro ponto a ser abordado é a questão do PIS recolhido com base nos Decretos Leis n.ºs 2.445/88 e 2.449/88, fato que implica na existência dos créditos a serem ressarcidos/compensados.

Após análise dos Darf trazidos aos autos pela contribuinte, o órgão local afirmou que não restou pagamento disponível para restituição. Entretanto, a autoridade fiscal, no cálculo do PIS devido nos termos da Lei Complementar n.º 7/70 e 17/93, aplicou a alíquota de 0,75% sobre o faturamento do mês, pois utilizou a mesma base de cálculo utilizada da COFINS, obtida na DIRPJ/96.

Desse modo, vejo que nos cálculos do Fisco não foi considerada a semestralidade da base de cálculo do PIS, prevista no § único do art. 6º da LC n.º 7/70, matéria há muito tempo pacificada no âmbito do Segundo Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que inclusive a reconhecem de ofício.

Assim, não se pode afirmar que não existem créditos a ressarcir/compensar, pois o cálculo do PIS devido até 30/09/1995, efetuado pelo órgão local, não foi realizado conforme a interpretação da Lei Complementar n.º 7/70 dada pelas instâncias administrativas superiores e pelo Superior Tribunal de Justiça.

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para que sejam ressarcidos os valores recolhidos a maior a título de PIS após 19/06/1995 e para que seja considerado o faturamento do sexto mês anterior, sem correção monetária, como base de cálculo do PIS devido até 30/09/1995.

É assim como voto.

Sala das Sessões, em 19 de julho de 2007


ANTÔNIO BEZERRA NETO