



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº	13811.000564/99-62
Recurso nº	131.463 Embargos
Matéria	RESTITUIÇÃO/COMP PIS
Acórdão nº	203-12.365
Sessão de	16 de agosto de 2007
Embargante	PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL
Interessado	DANONE LTDA.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

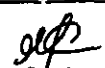
Período de apuração: 01/07/1988 a 31/12/1991,
01/07/1994 a 31/10/1995

Ementa: Constatada omissão quanto à matéria apreciada em primeira instância e suscitada no recurso voluntário é de se proceder o julgamento da mesma.

DECADÊNCIA DO DIREITO DE REPETIR INDÉBITO TRIBUTÁRIO. TRIBUTO 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).

Embargos acolhidos e dados efeitos infringentes, para alterar o resultado do julgamento para "dar provimento parcial ao recurso", a fim de se considerar decaído o direito de repetir o indébito relativo aos pagamentos efetuados antes de 10/03/1994.

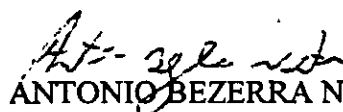
Embargos acolhidos.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 26, 09, 07
 Marilde Cursino de Oliveira Mat. Siage 91650

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos de

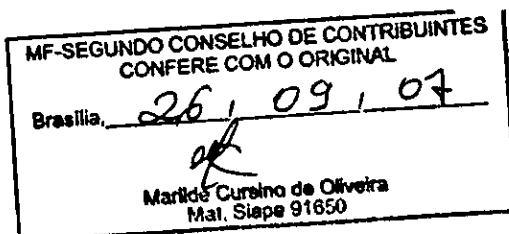
Declaração para retificar o Acórdão n.º 203-11.064, dando-lhes efeitos infringentes, passando o resultado do julgamento a ser o seguinte: *"Deu-se provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: I) por maioria de votos, negou-se provimento para considerar decaído o direito de repetir o indébito relativo aos pagamentos efetuados antes de 10/03/1994. Vencidos os Conselheiros Eric e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda que afastavam a decadência. II) por unanimidade de votos, acolheram-se a semestralidade para os períodos não decaídos"*.


ANTONIO BEZERRA NETO

Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Eric Moraes de Castro e Silva, Mônica Monteiro Garcia de Los Rios (Suplente), Luciano Pontes de Maya Gomes, Odassi Guerzoni Filho e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Ausentes os Conselheiros Silvia de Brito Oliveira e Dory Edson Marianelli.



Relatório

Em 10/03/1999 a empresa DANONE Ltda pediu restituição/compensação do PIS recolhido a maior, sob a égide dos Decretos-Leis n.ºs 2.445/88 e 2.449/88, declarados inconstitucionais, dos períodos de apuração julho de 1988 a dezembro de 1991 e julho de 1994 a outubro de 1995.

O órgão local da Receita Federal do Brasil, às fls. 168/173, indeferiu o pedido da contribuinte em decisão assim ementada:

"PIS – RESITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO

Período de apuração de 07/88 a 12/91 e 07/94 a 10/95.

Ação judicial com decisão transitada em julgado. Sentença favorável à interessada reconhecendo o direito de recolher o PIS nos moldes da Lei Complementar n.º 07/70. Efetuados os cálculos do valores devidos de PIS com base na Lei Complementar n.º 07/70 não restou comprovado que a interessada tenha valores a restituir.

Semestralidade. A partir da edição da Lei n.º 7.691/88, não mais subsiste o prazo de seis meses entre o fato gerador e o pagamento da contribuição para o PIS.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO INDEFERIDO.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA."

Às fls. 182/190, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade onde, em suma, defendeu a semestralidade da base de cálculo do PIS, nos termos do § único da Lei Complementar n.º 07/70.

A autoridade julgadora de primeira instância, às fls. 205/216, indeferiu a solicitação postulada, resumindo sua decisão nos termos da seguinte ementa:

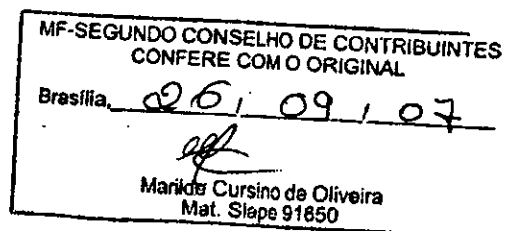
"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração de 01/07/88 a 31/12/91 e 01/07/94 a 31/10/95.

Ementa: PIS – RESITUIÇÃO – DECADÊNCIA. O direito de pleitear restituição de tributo ou contribuição pago a maior ou indevidamente extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos contados da data da extinção do crédito tributário.

PIS – SEMESTRALIDADE. Conforme lembrado no Parecer PGFN/CAT n.º 437, "Em verdade, o legislador de 1970 apenas concedeu um prazo de seis meses para o recolhimento da contribuição, mas não criou essa esdríxula situação de o 'fato gerador' estar dissociado da 'base de cálculo'".

Solicitação indeferida."



Inconformada, a empresa interpôs recurso tempestivo dirigido ao Conselho de Contribuintes, onde contestou a decadência e reiterou seu argumento atinente à semestralidade da base de cálculo da contribuição.

A Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes apreciou ao recurso protocolizado sob o nº 131.463 e decidiu, por unanimidade de votos, dar-lhe provimento, conforme a ementa abaixo transcrita:

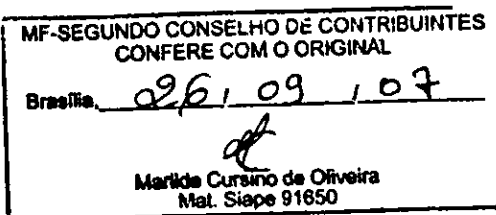
"PIS. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. CRÉDITO PROVENIENTE DE INDÉBITO DE PIS. APURAÇÃO COM BASE NA SEMESTRALIDADE. A apuração de crédito proveniente de indébito de PIS – inconstitucionalidades dos Decretos-Leis nº 2.445 e 2.449, ambos de 1988 – deve ser feita com observância da 'semestralidade', na conformidade em que prescrita no parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 7/70.

Recurso provido."

Ciente dessa decisão, a Ilustre Representante da Fazenda Nacional, às fls. 252/253, apresentou embargos de declaração tempestivos, onde apontou omissão do julgado embargado no que tange à apreciação da decadência do direito da contribuinte em pedir restituição.

É o Relatório.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	26 / 09 / 07
	
Marilda Cursino de Oliveira	
Mat. Slape 91650	



Voto

Conselheiro ANTONIO BEZERRA NETO, Relator

Nos embargos de declaração em análise, a PGFN pede a apreciação de matéria atinente à decadência do direito de pedir restituição no presente processo.

Constato a omissão alegada e o atendimento dos pressupostos de admissibilidade e, por esse motivo, passo ao exame de mérito.

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 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, 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

Brasília, 26, 03, 07

Marilda Cursino de Oliveira
Mat. Siapa 01650

CC02/C03

Fls. 6

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 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 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 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 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.

Outrossim, a Lei nº 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 restituição em 10/03/1999, vejo que decaiu o direito de repetir o indébito de todos os pagamentos efetuados anteriormente à 10/03/1994.

Pelo exposto, voto para que sejam acolhidos os embargos de declaração e que sejam dados efeitos infringentes, para que se altere o resultado do julgamento para "dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: I) por maioria de votos, negar provimento para considerar decaído o direito de repetir o indébito relativo aos pagamentos efetuados antes de 10/03/1994; II) por unanimidade de votos, acolheu-se a semestralidade para os períodos não decaídos".

É assim como voto.

Sala das Sessões, em 16 de agosto de 2007


ANTONIO BEZERRA NETO

