



Fl. 1

155



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13884.000841/2002-31
Recurso nº 151384 Voluntário
Acórdão nº 2804-00.019 - 4ª Turma Especial
Sessão de 10 de março de 2009
Matéria PIS
Recorrente DASH ENGENHARIA DE SISTEMAS E CONSULTORIA SC
Recorrida DRJ CAMPINAS

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO DE PIS

Período de apuração - 01/10/1995 A 29/02/1996.

PRAZO DECADENCIAL PARA REPETIÇÃO DE INDÉBITO - TERMO INICIAL - O prazo decadencial para reconhecimento de direito creditório relativo a tributo pago indevidamente ou em valor maior que o devido, ainda que decorrente de norma posteriormente declarada inconstitucional pelo STF, extingue-se após o transcurso de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário, inclusive na hipótese de tributos lançados por homologação, em relação aos quais a extinção se dá no momento do pagamento.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Turma Especial do SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencida a Conselheira Renata Auxiliadora Marchetti (Relatora). Designada a Conselheira Maga Cotta Cardozo para redigir o voto vencedor.


NAYRA BASTOS MANATTA

Presidente


MAGDA COTTA CARDOZO

Relatora Designada

Participou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiros Arno Jerke Júnior.

Relatório

Trata-se de pedido de restituição e compensação de PIS pago indevidamente referente aos períodos de apuração 01/10/1995 a 29/02/1996, tendo sido protocolado na data de 08 de março de 2002.

Adoto, por bem lançado, o relatório de fls. 132 verso e seguinte.

Após apresentação de manifestação de inconformidade e tendo sido se julgamento pelo indeferimento, a interessada recorre a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais por não concordar com a decisão que julgou prescrito seu direito de ressarcimento/compensação.

Voto Vencido

Conselheira RENATA A. MARCHETI, Relatora

O recurso é tempestivo e há questão preliminar a ser dirimida concernente à prescrição do pedido do contribuinte.

Tenho votado no sentido de que o prazo extintivo do direito para se pleitear a restituição/compensação de tributos e contribuições sujeitos a lançamento por homologação, quando tal homologação é tácita, deve ser entendido como sendo de 10 (dez anos) após a data em que deveria ter ocorrido o cumprimento da obrigação tributária.

Entendo dessa forma porque tais tributos ou contribuições dependem da referida homologação que, somente pode ocorrer de duas formas – de forma expressa e de forma tácita. A forma expressa da homologação que extingue o crédito tributário depende de manifestação da Fazenda. Já a homologação tácita ocorre após 5 anos da data em que deveria ter sido cumprida a obrigação tributária sem que a Fazenda tenha se manifestado de forma nenhuma.

Dispõe o art. 168, I do Código Tributário Nacional que "o direito de pleitear restituição extingue-se com o decurso do prazo de 05(cinco) anos, contados, nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário."

Ocorre que em se tratando de tributos ou contribuições sujeitos a lançamento por homologação, como no caso dos autos, a extinção do crédito tributário somente ocorre com a formal homologação do procedimento adotado pelo contribuinte, pela autoridade fiscal ou, no caso de inexistência desta homologação expressa, com o decurso de 05 anos a contar da ocorrência do fato gerador, nos termos do artigo 150 e §§ do Código Tributário Nacional.

Não tendo ocorrido a homologação expressa, o prazo prescricional de 5 anos inicia-se após o decurso dos 5 anos em que ocorre a homologação tácita; em conclusão, à falta de homologação expressa, ocorrerá a prescrição apenas dos recolhimentos indevidos anteriores a 10 anos.



Processo nº 13884.000841/2002-31
Acórdão n.º 2804-00.019

Ressalte-se que se trata de prazo legal, de forma que o prazo prescricional flui a contar da data da homologação expressa ou tácita, por isso mesmo sendo irrelevante a data em que o tributo venha a ser declarado como inconstitucional pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal.

Nesse sentido é a jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, assentada por sua Colenda 1ª Seção após longo período de controvérsias:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. VIOLAÇÃO DO ART. 535, II, DO CPC.

INCONSTITUCIONALIDADE DOS DECRETOS-LEIS N. 2.445/88 E 2.449/88. COMPENSAÇÃO. PIS. LEI N. 8.383/91. IMPOSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA. APLICAÇÃO DA TAXA SELIC. CERTEZA E LIQUIDEZ DOS CRÉDITOS. DESNECESSIDADE. CORREÇÃO MONETÁRIA. EXPURGOS INFLACIONÁRIOS. PRESCRIÇÃO. INCIDÊNCIA. DISSÍDIO PRETORIANO. NÃO-CONFIGURAÇÃO.

(...) 7. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 435.835-SC (relator para o acórdão Ministro José Delgado), firmou o entendimento de que, na hipótese de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo para a propositura da ação de repetição de indébito é de 10 (dez) anos a contar do fato gerador, se a homologação for tácita (tese dos "cinco mais cinco"), e, de 5 (cinco) anos a contar da homologação, se esta for expressa.

(...) (STJ - 2ª Turma, unânime. RESP 739036, Processo: 200500543282 / PE. J. 24/05/2005, DJ 22/08/2005, p. 252. Rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PIS. BASE DE CÁLCULO. SEMESTRALIDADE. LC 07/70. CORREÇÃO MONETÁRIA. NÃO INCIDÊNCIA. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. CORREÇÃO MONETÁRIA. EXPURGOS INFLACIONÁRIOS. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. PRESCRIÇÃO. COMPENSAÇÃO COM OUTROS TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA.

(...) 6. Versando a lide tributo sujeito a lançamento por homologação, a prescrição da ação de repetição/compensação de valores indevidamente recolhidos deve obedecer o lapso prescricional de 5 (cinco) anos contados do término do prazo para aquela atividade vinculada, a qual, sendo tácita, também se opera num quinquênio.

7. O E. STJ reafirmou a cognominada tese dos 5 (cinco) mais 5 (cinco) para a definição do termo a quo do prazo prescricional, nas causas in foco, pela sua Primeira Seção no julgamento do ERESP nº 435.835/SC, restando irrelevante para o

estabelecimento do termo inicial da prescrição da ação de repetição e/ou compensação, a eventual declaração de inconstitucionalidade do tributo pelo E. STF.

8. Conseqüentemente, o prazo prescricional para a repetição ou compensação dos tributos sujeitos a lançamento por homologação começa a fluir decorridos 5 (cinco) anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio computado desde o termo final do prazo atribuído ao Fisco para verificar o quantum devido a título de tributo.

(...) (STJ - 1ª Turma, RESP 657230, Processo: 200400574694 / MG, J. 28/06/2005, DJ 22/08/2005, p. 133. Rel. Min. JOSÉ DELGADO)

Assim, em se tratando de direito de compensação e/ou restituição de tributo sujeito a lançamento por homologação, não havendo homologação expressa (o que de regra acontece), na prática a prescrição se dá pelo prazo de 10 (dez) anos a contar da data do fato gerador e seu termo final deve ser verificado em relação à data da propositura da ação ou do pedido administrativo.

Neste feito, cumpre decidir se cabe a compensação de interesse da postulante.

Primeiramente, está pacificado o entendimento de que a contribuição ao PIS, prevista originariamente pela Lei Complementar nº 7/70, foi recepcionada pelo atual regime constitucional com natureza previdenciária (em razão da sua destinação constitucional), conforme expressa referência do art. 239 da CF/88, sendo irrelevante não se enquadrar dentre aquelas previstas no artigo 195, inciso I e, ainda, não devendo obediência ao disposto no art. 154, inciso I.

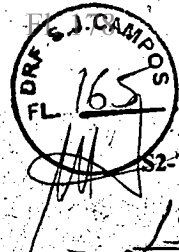
Por outro lado, o C. Supremo tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nº 2.445/88 e nº 2.449/88 (RE 148.754, Rel. Min. Carlos Velloso), diplomas que tiveram sua eficácia suspensa pela Resolução nº 49/95 do Senado Federal, deixando-se também assentado que uma vez afastada a eficácia destes diplomas legais permaneceu em vigor a legislação anteriormente aplicável, com inúmeros precedentes nesse sentido, a exemplo do que segue:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. ART. 55-II DA CARTA ANTERIOR. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. DECRETOS-LEIS 2.445 E 2.449, DE 1988. INCONSTITUCIONALIDADE.

I - Contribuição para o PIS: sua estraneidade ao domínio dos tributos e mesmo aquele, mais largo, das finanças públicas. Entendimento, pelo Supremo Tribunal Federal, da EC nº 8/77 (RTJ 120/1190).

II - Trato por meio de decreto-lei: impossibilidade ante a reserva qualificada das matérias que autorizavam a utilização desse instrumento normativo (art. 55 da Constituição de 1969). Inconstitucionalidade dos Decretos-Leis 2.445 e 2.449, de 1988, que pretenderam alterar a sistemática da contribuição para o PIS.

(STF, Pleno. RE-148754 / RJ. J 24.06.93. DJ 04-03-1994, p. 3290; EMENT 1735-02, p. 175. Rel. Min. Carlos Velloso)



Processo nº 13884.000841/2002-31
Acórdão n.º 2804-00.019

Cumpre analisar as restrições impostas ao reconhecimento do direito de compensação em debate, primeiramente abordando a questão de sua constitucionalidade.

Afirma-se que a compensação tributária seria ilegal, por instituir uma compensação ilegal e genérica, chocando com o disposto no art. 170 do CTN e também por violar o princípio da igualdade, ante o não respeito à ordem dos precatórios.

Não tem lógica esta tese, pois o que se visa com a compensação é exatamente a busca da isonomia entre os contribuintes.

Os contribuintes que desobedeceram o comando legal, deixando de recolher o tributo inconstitucional, permanecerão sem qualquer perturbação do Poder Público, tendo em vista as recentes decisões do Supremo Tribunal Federal e do Senado Federal. Não admitir a compensação tributária seria conferir tratamento iníquo exatamente àqueles que, de boa fé, se sujeitaram à norma inconstitucional. Estas são as palavras de Roque Antônio Carrazza, em artigo que trata da compensação tributária prevista no artigo 66 da Lei 8.383/91, publicada em Processo Tributário, RT, 1994, p. 222: *"Estamos convencidos de que só com a plena compensação, nos termos propostos neste artigo, prestigiar-se-á o magno princípio da igualdade. Com efeito, o contribuinte que 'fez justiça pelas próprias mãos', agora, diante da supra-referida decisão do Supremo, não mais, ao que tudo sinaliza, será molestado pelo fisco. As diferenças a maior que ele deixou de recolher, não lhe serão exigidas. Se eventualmente isto se der (porque, repetimos, tal decisão não tem, ainda, efeitos erga omnes), decerto o Poder Judiciário acolherá seu chamamento. Já, pelo contrário, o contribuinte exemplar, vale dizer, o que pagou o tributo com todas as majorações (ao depois consideradas inconstitucionais) ver-se-á, agora - a prevalecer o entendimento fazendário -, compelido a ir ao Judiciário para repetir o indébito. Desnecessário enfatizar o quão problemáticas e demoradas têm sido estas ações. Ora, não faz sentido - além de ser profundamente iníquo - que o contribuinte exemplar, se veja punido, exatamente porque aceitou a presunção (juris tantum) de que as leis tributárias são constitucionais."*

Assim o instituto da compensação é constitucional e atende aos princípios mais nobres de justiça e isonomia.

Segundo minha linha de entendimento, entendo que pedidos relativos aos períodos acima mencionados devem ser apreciados, tanto pelo fato de que não existe direito decaído ou pedido prescrito quanto pelo fato de que é perfeitamente admissível a compensação administrativa dos tributos pagos devidamente quando certa legislação era tida como constitucional e que, num momento posterior, foi declarada inconstitucional, tornando, via de consequência, indevido o pagamento antes feito.

Cabe agora analisar se, nos autos em tela, está comprovada a existência dos pagamentos ditos indevidos.

Não é o que se vê.

Falta no presente processo comprovação cabal do direito creditório do contribuinte.

A requerente estaria sujeita à apuração do PIS-Faturamento conforme Lei

Ocorre que dos documentos apresentados o contribuinte não logrou comprovar que houve recolhimento a maior de PIS, sendo que a planilha apresentada não faz prova cabal do direito do recorrente.

Assim sendo, impossível de se acolher o pleito do contribuinte.

É sabido que a correta instrução do processo administrativo é obrigação do postulante, sob pena de se exigir que a fazenda faça prova contra si mesma. Como não cumpriu seu ônus o recorrente, não há como prover o pedido do recurso.

Isto posto, no mérito, nego provimento ao recurso, por falta de prova do direito do contribuinte.

Sala das Sessões, em 10 de março de 2009.


RENATA A. MARCHETTI

Voto Vencedor

Conselheira MAGDA COTTA CARDOZO, Relatora Designada

Relativamente à questão decadencial, preliminar de mérito, faz-se necessário analisar a contagem do prazo para que o sujeito passivo possa pleitear a restituição de valores indevidamente recolhidos, ou recolhidos em valor superior ao devido. Ou seja, é fundamental a correta identificação do termo inicial de contagem do prazo decadencial do direito ao reconhecimento do crédito.

O termo inicial para a contagem do prazo previsto no artigo 168, inciso I, do CTN, é a data do pagamento do tributo ou contribuição. Diz o citado dispositivo legal:

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 art. 165, da data da extinção do crédito tributário;

.....

O caso em tela inclui-se na hipótese contida no artigo 165, inciso I, do CTN, qual seja: pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável. Desta forma, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial para repetição do indébito é a data da extinção do crédito tributário, conforme o previsto no artigo 168, inciso I, do CTN.

No entanto, no caso de tributo ou contribuição sujeito a lançamento por homologação, no qual se enquadra o PIS, existem dois entendimentos referentes à data que deve ser admitida como a da extinção do crédito tributário, quais sejam: a data do pagamento antecipado e a data da homologação do referido pagamento, nos termos do artigo 150, §§ 1º e 4º do CTN. Assim, é necessário esclarecer em que data deve-se considerar extinto o crédito tributário. A solução está contida de forma suficientemente clara no § 1º do artigo 150 do CTN:



Processo nº 13884.000841/2002-31
Acórdão nº 2804-00.019

S2-TE04

Fl. 4

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

Para melhor compreender o significado destes dispositivos, cita-se a lúcida lição de ALBERTO XAVIER:

"... a condição resolutiva permite a eficácia imediata do ato jurídico, ao contrário da condição suspensiva, que opera o diferimento dessa eficácia. Dispõe o artigo 119 do Código Civil que "se for resolutiva a condição, enquanto esta se não realizar, vigorará o ato jurídico, podendo exercer-se desde o momento deste o direito por ele estabelecido; mas, manifestada a condição, para todos os efeitos, se extingue o direito a que ela se opõe". Ora, sendo a eficácia do pagamento efetuado pelo contribuinte imediata, imediato é o seu efeito liberatório, imediato é o efeito extintivo, imediata é a extinção definitiva do crédito. O que na figura da condição resolutiva sucede é que a eficácia entretanto produzida pode ser destruída com efeitos retroativos se a condição se implementar." (Do Lançamento, Teoria Geral do Ato e do Processo Tributário, Editora Forense, 1998, pag. 98/99)."

Portanto, o pagamento já extingue o crédito tributário, ainda que sob o mesmo esteja pendente a condição resolutória da ulterior homologação tácita ou expressa.

O artigo 127 do Código Civil dispõe que condição resolutória é a condição que subordina a ineficácia do ato jurídico a evento futuro e incerto, pois, enquanto aquela condição não se realizar, vigorará o ato jurídico, podendo ser exercido, desde o momento deste, o direito por ele estabelecido. Entretanto, verificada a condição, para todos os efeitos, extingue-se o ato a que ela se opõe.

Tal entendimento é expressamente adotado pelo CTN, nos termos do artigo 117, abaixo transcrito. Por conseguinte, mesmo nos tributos e contribuições lançados por homologação, o pagamento antecipado do contribuinte está apto a produzir todos os efeitos que a ele são próprios, pois não está subordinado à condição suspensiva, mas sim à condição resolutiva.

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

Sendo assim, o pagamento antecipado já extingue o crédito, embora, por se tratar de atividade de iniciativa do contribuinte, sem prévia manifestação do Fisco, submeta-se a condição resolutória, que consiste em homologação posterior. Se o Fisco não constatar nenhuma irregularidade ligada ao pagamento, irá apenas confirmá-lo, preservando os efeitos que ele já vinha produzindo.

Adotando-se a tese diversa, segundo a qual o pagamento antecipado do contribuinte só produziria efeitos após a homologação (tácita ou expressa), não se poderia admitir a repetição do indébito por pagamento indevido antes de implementada essa condição resolutória, o que seria um contra-senso. Assim, a homologação apenas torna definitiva a extinção do crédito tributário no sentido de impedir a atividade revisional do Fisco.

Fica claro, portanto, que o pagamento antecipado já produz o efeito de extinguir o crédito tributário, admitindo de imediato, desde que verificada uma das hipóteses legais, a repetição do indébito.

Se o contribuinte pode, de pronto, exercer o seu direito de repetir o pagamento indevido, é lógico concluir que o termo inicial do prazo decadencial para pleitear a restituição se dê com o pagamento antecipado.

Em suma, interpretando-se de forma integrada os artigos 150, 156, 165 e 168 do CTN, conclui-se que o direito de pleitear restituição de tributos pagos indevidamente ou em valor maior que o devido decai em cinco anos, contados da extinção do crédito tributário, e, no caso dos tributos e contribuições sujeitos a lançamento por homologação, considera-se extinto o crédito tributário – e, portanto, iniciado o prazo decadencial – com o pagamento antecipado, que já produz todos os efeitos que lhe são próprios, uma vez que submetido a condição resolutória.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, manifestando-se sobre o assunto, emitiu o Parecer PGFN/CAT nº 1.538, de 18 de outubro de 1999, posicionando-se nos seguintes termos:

I – o entendimento de que termo a quo do prazo decadencial do direito de restituição de tributo pago indevidamente, com base em lei declarada inconstitucional pelo STF, seria a data de publicação do respectivo acórdão, no controle concentrado, e da resolução do Senado, no controle difuso, contraria o princípio da segurança jurídica, por aplicar o efeito ex tunc, de maneira absoluta, sem atenuar a sua eficácia, de forma a não desfazer situações jurídicas que, pela legislação regente, não sejam mais passíveis de revisão administrativa ou judicial;

II – os prazos decadenciais e prescricionais em direito tributário constituem-se em matéria de lei complementar, conforme determina o art. 150, III, “b” da Constituição da República, encontrando-se hoje regulamentada pelo Código Tributário Nacional;

III – o prazo decadencial do direito de pleitear restituição de crédito decorrente de pagamento de tributo indevido, seja por aplicação inadequada da lei, seja pela inconstitucionalidade desta, rege-se pelo art. 168 do CTN, extinguindo-se, destarte,



Processo nº 13884.000841/2002-31
Acórdão nº 2804-00.019

S2-TE04

Fl. 5

159

após decorridos cinco anos da ocorrência de uma das hipóteses previstas no art. 165 do mesmo Código;

Posteriormente, considerando o teor do Parecer acima transcrito, o Secretário da Receita Federal expediu o Ato Declaratório nº 96, de 26 de novembro de 1999:

I - o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior que o devido, inclusive na hipótese de o pagamento ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação declaratória ou em recurso extraordinário, extingue-se após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da extinção do crédito tributário – arts. 165, I, e 168, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

O pagamento antecipado, portanto, extingue o crédito tributário e é esta a data do termo inicial de contagem do prazo de cinco anos para se fulminar o direito ao reconhecimento do crédito. Verifica-se que o presente pedido foi protocolado em 08/03/2002. Desta forma, já havia decorrido mais de cinco anos dos pagamentos relativos ao PIS efetuados até 1996, extinguindo-se o direito ao indébito a eles correspondente.

Sobre o prazo decadencial em análise, a Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005, soterrou definitivamente a questão, estabelecendo, em seus artigos 3º e 4º:

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.

Art. 4º. Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.

O artigo 4º acima transcrito é claro ao determinar a aplicação retroativa do artigo anterior, tendo em vista seu evidente caráter interpretativo, vindo apenas ratificar o entendimento demonstrado no presente voto.

Quanto às disposições contidas na Lei Complementar nº 118/2005, resta observar que não há nos presentes autos qualquer notícia relativa à existência de ação judicial com o mesmo objeto em nome da requerente. Além disso, vê-se que a retroatividade da norma está expressa no artigo 4º da própria Lei Complementar, não sendo possível ao julgador administrativo deixar de aplicar tal entendimento, ainda que alegada eventual inconstitucionalidade do dispositivo, o que aqui não se cogita, conforme dispõem o artigo 49 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes e a Súmula nº 2 do Segundo Conselho de Contribuintes, cabendo observar, ainda, as disposições contidas no Decreto nº 2.346/97, as quais não se verificam no presente caso.

Por todo o exposto, conclui-se pela decadência do direito pleiteado pelo contribuinte, relativamente a todos os pagamentos realizados.

Sala das Sessões, em 10 de março de 2009.


MAGDA COTTA CARDOZO