



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 25 / 02 / 2002
Rubrica

Processo : 13907.000178/99-39
Acórdão : 201-74.787
Recurso : 115.589

Sessão : 24 de maio de 2001
Recorrente : LUZECIA COMÉRCIO DE MATERIAIS ELÉTRICOS LTDA.
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

PIS - FATURAMENTO – DECADÊNCIA – TERMO A QUO – INOCORRÊNCIA – DECRETOS-LEIS NºS 2.445/88 E 2.449/88 – LEI COMPLEMENTAR Nº 07/70 - BASE DE CÁLCULO – FATURAMENTO DO SEXTO MÊS ANTERIOR À HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA SEM CORREÇÃO MONETÁRIA. Tratando-se de tributo, cujo recolhimento indevido se funda na suspensão da execução da legislação regente por Resolução do Senado Federal, o termo *a quo* para contagem do prazo decadencial para pedir a restituição/compensação dos valores é a data em que o contribuinte viu seu direito reconhecido. Durante o período em que a Lei Complementar nº 07/70 teve vigência, a base de cálculo da Contribuição ao PIS foi o faturamento do sexto mês anterior à ocorrência da hipótese de incidência, em seu valor histórico não corrigido monetariamente. Possível a compensação do PIS indevidamente recolhido, nos termos de legislação que teve sua execução suspensa, devendo ser aplicada a Lei Complementar nº 07/70, com tributos administrados pela SRF, exclusivamente nos períodos e valores comprovados com a documentação juntada, ou subsidiariamente, a restituição dos valores pagos em excesso, tudo nos termos da fundamentação. **Recurso voluntário provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **LUZECIA COMÉRCIO DE MATERIAIS ELÉTRICOS LTDA.**

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso. Apresentaram declaração de voto os Conselheiros José Roberto Vieira e Serafim Fernandes Corrêa.

Sala das Sessões, em 24 de maio de 2001

Jorge Freire
Presidente

Gilberto Cassuli
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Luiza Helena Galante de Moraes, Rogério Gustavo Dreyer, Antonio Mário de Abreu Pinto e Sérgio Gomes Velloso.
lao/ovrs/rb



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13907.000178/99-39
Acórdão : 201-74.787
Recurso : 115.589

Recorrente : LUZECIA COMÉRCIO DE MATERIAIS ELÉTRICOS LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de pedido de compensação e de restituição, protocolados em 30/06/99, motivada a contribuinte pelo *"Pagamento indevido do Pis no período de 04/89 à 11/93, pôr determinação dos Decretos Leis nºs 2445 e 2449/88, considerados inconstitucionais pelo STF"*. Fundamenta, expondo a matéria regulada pela Lei Complementar nº 07/70, afirmando que em sua vigência o PIS tinha vencimento no sexto mês subsequente àquele de apuração; comenta da alteração advinda com os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, afirmando da declaração de inconstitucionalidade proferida pelo Eg. STF dos referidos decretos leis, e da Resolução do Senado Federal que suspendeu sua execução, fundamentando os efeitos da inconstitucionalidade proclamada. Comenta do procedimento de ressarcimento, restituição e compensação, concluindo que possui um crédito proveniente de valores pagos a maior. Baseando-se nas Instruções Normativas SRF nºs 21 e 32/97, requer a compensação do PIS recolhido a maior com débitos vencidos e vincendos de outros tributos (SIMPLES), pleiteando os valores relativos aos períodos de abril de 1989 a fevereiro de 1991, abril a julho de 1991, setembro a dezembro de 1991, novembro de 1992, janeiro a junho de 1993 e outubro a novembro de 1993.

A Delegacia da Receita Federal em Londrina - PR, às fls. 110/111, decidiu pelo indeferimento do pedido de compensação, entendendo haver se operado a decadência em relação ao período pleiteado, ementando que *"O prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição extingue-se após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da extinção do crédito tributário"*. Fundamenta-se, principalmente, nos arts. 165, I, e 168, I, ambos do Código Tributário Nacional, e no Ato Declaratório SRF nº 096/99.

Inconformada, a empresa recorreu, fls. 114/132, apresentando suas razões e aduzindo não se tratar de decadência, mas de prescrição; observa que pleiteou compensação e não restituição; trata da contribuição que gerou seu pretense crédito, comentando o PIS, ao fundamento de que a base de cálculo era o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem atualização monetária entra a época do faturamento e a época em que devida a contribuição, trazendo precedentes nesta linha; defende o prazo prescricional de sua ação de repetição/compensação do PIS, coadunando com o entendimento de que o prazo prescricional é de dez anos (cinco mais cinco) nas ações que versem tributos lançados por homologação; defende ainda a aplicação do prazo previsto no art. 10 do Decreto-Lei nº 2.052/83; fundamenta seu direito de compensar administrativamente no art. 66 da Lei nº 8.383/91, Decreto nº 2.138/97, bem como





MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13907.0001 78/99-39
Acórdão : 201-74.787
Recurso : 115.589

afirma haver amparo constitucional para a compensação; diferencia prescrição e decadência, concluindo que *“o direito material não se extinguiu pelo tempo, e as normas legais vigentes, foram todas aplicadas corretamente”*, pugnando pelo provimento do recurso.

Resolveu, então, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Curitiba - PR, às fls. 134/149, não acolher a reclamação contra o indeferimento do pedido de restituição/compensação do PIS, em face de considerar operada a decadência em determinado período, e entender que houve alteração no prazo de recolhimento do PIS, o que lhe leva a ter como devido o recolhimento feito, ementando seu julgamento na afirmação de que *“O prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior que o devido, extingue-se após o transcurso do prazo de 05 (cinco) anos, contados da data da extinção do crédito tributário (...) O fato gerador da contribuição para o PIS é o faturamento do próprio período de apuração e não o do sexto mês a ele anterior (...) Normas legais supervenientes alteraram o prazo de recolhimento da contribuição para o PIS, previsto originariamente em seis meses (...) Por expressa previsão legal, atualiza-se monetariamente a contribuição devida”*. Entende não haver direito creditório, embasando, assim, sua decisão, nos arts. 165, I, e 168, I, do CTN, e no Ato Declaratório SRF nº 096/99, de 26 de novembro de 1999, e com arrimo nos arts. 100, I, e 103, I, do CTN, informa do caráter vinculante para a administração tributária do ato normativo referido, para afirmar operada a decadência; quanto ao PIS, afirma que o *“prazo de recolhimento”* estabelecido na LC nº 07/70 foi modificado, o qual antes era de seis meses, pela exegese que faz do par. único do art. 6º da referida LC. Decide por afirmar que *“o fato gerador do PIS é a operação de venda ou prestação de serviço em um determinado mês, vale dizer, do mês da base de cálculo”*. Relembrando as posteriores leis que trataram da matéria, ressalta que a suspensão da eficácia dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449/88, apesar de restabelecerem a sistemática da LC nº 07/70, não *“elide a aplicação das demais normas legais existentes no ordenamento jurídico e compatíveis com a legislação restabelecida”*. Cita o Parecer PGFN/CAT/Nº 437/1 998, trazendo seus argumentos para sustentar a correção monetária.

Em recurso voluntário, às fls. 152/181, a recorrente manifesta sua inconformidade com a decisão atacada, apresentando suas razões sob os fundamentos de que se trata de prazo de prescrição e não de decadência; observa que pleiteou compensação e não restituição, tecendo comentários acerca de ambos os institutos e fundamentando sua pretensão; afirma que o prazo prescricional para o contribuinte pedir a restituição do indébito tributário, em caso de tributo lançado por homologação, é de dez anos, seguindo entendimento do STJ, e também afirma que igualmente é de dez anos referido prazo prescricional da ação de repetição do PIS com fundamento no art. 10 do Decreto-Lei nº 2.052/83; ventila ainda a tese de que o termo *a quo* do prazo de prescrição é a data da publicação do acórdão do STF que declara a inconstitucionalidade da lei que instituiu o gravame; trata da contribuição que gerou seu pretenso



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13907.000178/99-39
Acórdão : 201-74.787
Recurso : 115.589

crédito, comentando o PIS, ao fundamento de que a base de cálculo era o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem atualização monetária entre a época do faturamento e a época em que devida a contribuição, trazendo precedentes jurisprudenciais do STJ e do Conselho; fundamenta seu direito de compensar administrativamente no art. 66 da Lei nº 8.383/91, Decreto nº 2.138/97, bem como afirma haver amparo constitucional para a compensação; diferencia prescrição e decadência, concluindo que *“o direito material não se extinguiu pelo tempo, e que também foram corretamente aplicadas as normas legais vigentes”*, pugnando pelo provimento do recurso

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 13907.000178/99-39
Acórdão : 201-74.787
Recurso : 115.589

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR GILBERTO CASSULI

O recurso voluntário é tempestivo. Dele conheço.

A empresa contribuinte, ora recorrente, pretende a compensação dos valores indevidamente recolhidos referentes ao PIS nos períodos que menciona, com outros tributos vencidos e vincendos. Resta claro o entendimento da empresa de que pagou tributo indevidamente, por haver procedido conforme os ditames dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, os quais, porém, foram declarados inconstitucionais pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, e, corolariamente, ter a Lei Complementar nº 07/70 voltado a reger a exação em foco.

DA PRESCRIÇÃO E DA DECADÊNCIA – INOCORRÊNCIA DO TERMO A QUO DO PRAZO PARA PEDIR A COMPENSAÇÃO

Constata-se que o indeferimento do pleito da contribuinte pelas autoridades administrativas tem, basicamente, dois fundamentos, quais sejam, declarar decaído o direito de pedir a restituição referente a determinado período, e entender que os dispositivos que regem a matéria do PIS determinam que o fato gerador do tributo é o faturamento do próprio mês, sendo que anteriormente havia uma postergação do recolhimento em seis meses, modificada por legislação superveniente.

No que tange à questão da decadência, fulcram parte do indeferimento da solicitação administrativa no art. 168, inciso I, do Código Tributário Nacional, bem como no Ato Declaratório SRF nº 096/99. Não obstante a lógica adotada na premissa da autoridade, a decisão ora atacada não pode prosperar.

A decisão da Delegacia da Receita Federal de ter como decaído o direito de pedir a restituição referente às parcelas anteriores a determinado período que menciona, por ser o processo em exame protocolado em prazo superior a cinco anos da data dos referidos recolhimentos (cujos atos pretende a autoridade gerem a extinção do crédito tributário), é manifestamente contrária ao nosso entendimento.

A prescrição quinquenal é segurança jurídica. A questão surge quando se enfrenta o prazo *a quo*, e aí há que se levar em conta se a parte estaria juridicamente possibilitada



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13907.000178/99-39
Acórdão : 201-74.787
Recurso : 115.589

a pedir e dormiu ou se isto não era possível. Nos presentes autos, sem que houvesse certeza jurídica, era inócuo o pedido.

Conforme entendimento que adotamos em matéria análoga, curvando-nos à tese defendida pelo eminente Conselheiro Antonio Mário de Abreu Pinto, entre outros, e acompanhando o entendimento majoritário adotado por esta Primeira Câmara, vemos que deve o termo a quo do prazo ser o momento da publicação da Resolução do Senado Federal que fez surgir o direito do contribuinte ter restituídos os valores recolhidos a maior.

Isto porque, quando do pagamento da exação em tela, era devida nos moldes em que exigida pela lei em vigor, sendo que a legislação tributária era aplicável. Destarte, os contribuintes efetuaram os recolhimentos ao PIS aplicando a base de cálculo e prazo de recolhimento exigidos nos períodos de apuração ocorridos, *ex vi* do princípio da constitucionalidade das leis.

Entretanto, quando do julgamento, pelo Colendo Supremo Tribunal Federal, do Recurso Extraordinário nº 148.754-2/210-RJ, o Pretório Excelso, incidental e definitivamente, declarou a inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88.

Então, nos termos do art. 52, inciso X, da Constituição da República Federativa do Brasil de 05/10/1988, o Senado Federal, pela Resolução nº 49, de 09/10/1995, suspendeu a execução dos referidos Decretos-Leis, ato que tem eficácia *erga omnes* e efeitos *ex tunc*.

A Administração Pública passou, assim, a observar o dispositivo contido na referida Resolução nº 49, de 1995, do Senado Federal, nos termos do art. 1º, § 2º, do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997.

Surgiu, a partir desse momento, efetivamente o direito dos contribuintes postularem perante a Administração Tributária a restituição dos valores recolhidos indevidamente.

O Parecer COSIT nº 58, de 27 de outubro de 1998, estabeleceu que *“somente são passíveis de restituição os valores recolhidos indevidamente que não tiverem sido alcançados pelo prazo decadencial de 5 (cinco anos), contado a partir da data do ato que conceda ao contribuinte o efetivo direito de pleitear a restituição”* (sic).

Também historiou a Coordenação-Geral do Sistema da Tributação, no referido Parecer, em suas conclusões, no item 32.3, *c*, que, para os casos como o que examinamos, o termo inicial do prazo decadencial de 05 anos para o pedido de restituição/compensação de



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13907.000178/99-39
Acórdão : 201-74.787
Recurso : 115.589

tributos cobrados com base em lei declarada inconstitucional pelo Eg. STF é a data da publicação da Resolução do Senado nº 49/1995, citando se tratar do caso do inciso VIII da MP nº 1.699-40/1998, em que estava consignada a dispensa de constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim o cancelamento do lançamento e da inscrição, relativamente à parcela da contribuição ao Programa de Integração Social exigida na forma do Decreto-Lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988, e do Decreto-Lei nº 2.449, de 21 de julho de 1988, na parte que excedesse o valor devido com fulcro na Lei Complementar nº 07, de 7 de setembro de 1970, e alterações posteriores.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Parecer/PGFN/CAT nº 678/99, tratou da matéria, trazendo considerações acerca de temas cuidados no Parecer COSIT nº 58 de 1998 e, especialmente no que tange ao prazo para a repetição do indébito, aquele parecer apresentou conclusões divergentes deste.

Muito elucidativa, em relação à matéria, a Nota MF/SRF/COSIT nº 32, de 16 de julho de 1999, que busca resolver a controvérsia instaurada. Em seu item 10:

“O entendimento aqui defendido, em resumo, toma por premissa o fato de que o prazo para o contribuinte pleitear a restituição somente se iniciaria quando ele tivesse o **efetivo direito de pleiteá-la**, ou, em outras palavras, quando houvesse condições de a Administração poder efetivamente apreciá-la...”. (*grifamos*)

Não resta dúvida de que o prazo será sempre o do art. 168, I, do CTN, a não ser que Lei Complementar o modifique. O prazo decadencial para a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário é o do art. 173 do CTN; atenção ao princípio do ato vinculado que obriga o Fisco a notificar o contribuinte faltoso desde então.

Já o contribuinte, como dito, para que pudesse requerer o que entende de direito, não podia basear-se em expectativa de direito, mormente em se tratando de recolhimento indevido, porém exigido por lei vigente. Destarte, somente quando tal lei deixou de ser exigível, com a suspensão de sua execução pelo Senado Federal, é que ficou afastada a iniquidade da pretensão, e consolidado o direito de pleitear a restituição do, agora sim, indébito.

É dizer, o recolhimento foi efetuado a maior não por erro do contribuinte, mas por exigência legal, eis que devido em face da legislação tributária aplicável. Portanto, somente a partir da publicação da Resolução do Senado Federal nº 49/1995 é que surgiu ao contribuinte o direito de restituir ou compensar a diferença recolhida indevidamente, que então se tornou indevida, nos termos do inciso I do art. 165 do Código Tributário Nacional.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 13907.000178/99-39
Acórdão : 201-74.787
Recurso : 115.589

Por isso, este é o termo inicial do prazo decadencial que corre contra o contribuinte para exercer seu direito de ação, em face do Estado, buscando a restituição do tributo recolhido indevidamente.

A situação dos autos nos leva à seguinte conclusão: tendo a Resolução do Senado Federal nº 49/1995 sido publicada em 09/10/1995, e tendo o pedido de restituição/compensação sido protocolado antes do decurso de prazo de cinco anos, não se encontra decaído o direito do contribuinte de pedir a devolução ou compensação de quaisquer valores recolhidos indevidamente ou a maior nos períodos mencionados.

DO PRAZO PRESCRICIONAL

Há entendimento, trazido pela ora recorrente, no sentido de que o prazo prescricional para a pretensão de repetição/compensação seria, nos casos aplicáveis, o do art. 10 do Decreto-Lei nº 2.052/83. Não comungamos desse pensamento, porque afronta manifestamente a Carta Magna.

De maneira superficial, diz-se que a decadência trata do perecimento do direito mesmo, maculando o direito material, ao passo que a prescrição cuida do desaparecimento, também pelo transcurso de lapso temporal, do direito de ação, direito formal.

O CTN, como é cediço, fixa em 05 (cinco) anos o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, como se infere da leitura de seu art. 150, § 4º, e art. 173, bem como também fixa em 05 (cinco) anos o prazo prescricional para a repetição do indébito ou para a cobrança dos créditos da Fazenda Pública, respectivamente chumbados nos arts. 168 e 173; a variação dos prazos reside em seus termos iniciais.

De outra banda, inovando no ordenamento jurídico, como também fez a Lei nº 8.212/91, no art. 45, dispondo que a Seguridade Social teria o prazo de 10 (dez) anos para constituir seus créditos, o Decreto-Lei nº 2.052/83, em seu art. 10, estabeleceu que a ação para cobrança das contribuições devidas ao PIS e ao PASEP prescreveria no prazo de dez anos, contados a partir da data prevista para seu recolhimento.

Entretanto, a Constituição da República Federativa do Brasil, na alínea *b* do inciso III do art. 146, reza que somente a lei complementar pode estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, **prescrição e decadência tributários.**



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13907.000178/99-39
Acórdão : 201-74.787
Recurso : 115.589

Diante deste confronto de normas, a conclusão acertada, segundo entendemos, é simples. Porque o CTN, após o advento da Carta Política, detém eficácia de Lei Complementar, tratando de matérias colocadas pela Constituição Federal sob reserva desta espécie legislativa.

Estando as normas gerais em matéria de legislação tributária devidamente estabelecidas em Lei hoje aceita como de eficácia de Lei Complementar, evidentemente não pode uma Lei Ordinária inovar no ordenamento jurídico afrontando a Carta Magna, ou um Decreto-Lei (pertencente à normatização anterior à CF/88), ser aceito cuidando do tema de outra forma, por tratar de assunto reservado a espécie de lei diversa, havendo interferência do legislador ordinário ou do Poder Executivo, e no caso em análise, não recepção pela nova ordem Constitucional.

Assim, por força do princípio da reserva absoluta da Lei Complementar, não pode ser aplicável, tanto o prazo decadencial de 10 (dez) anos para a constituição de créditos tributários atinentes à Seguridade Social como pretensamente estabelece o art. 45 da Lei nº 8.212/91, quanto o prazo previsto no art. 10 do Decreto-Lei nº 2.052/83, não recepcionado neste particular, porque a todas as contribuições sociais se aplica o disposto no art. 146, III, b, da CF/88, e portanto, os prazos decadencial e prescricional são aqueles chumbados no Código Tributário Nacional.

Com efeito, quanto ao prazo de prescrição, em se tratando de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como o é a contribuição ao PIS, tendo em conta o sujeito passivo ter o dever de antecipar o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa, há outra discussão que merece abordagem. Firmamos convicção a esse respeito na esteira da tese esposada pelo Ilustre Conselheiro José Roberto Vieira.

Nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, o Fisco tem o prazo de 05 (cinco) anos para homologar expressamente o “lançamento” (que é ato privativo da autoridade fiscal), após o qual ter-se-á tacitamente homologado o lançamento e, então, definitivamente extinto o crédito tributário. Somente a partir da efetiva extinção do crédito tributário, operada a decadência para a Fazenda Pública constituir-lo, é que começa a fluir o prazo de prescrição para o contribuinte buscar a restituição, nos termos do art. 168, I, do mesmo diploma legal.

Assim, tem-se que, na prática, a prescrição opera-se decorridos 05 anos da extinção do crédito tributário, a qual, no caso do tributo em exame, somente ocorre com a homologação do Fisco. Sem homologação expressa, a extinção do crédito tributário ocorre tacitamente decorridos 05 anos do fato gerador. Prescreve, então, o direito do contribuinte buscar a restituição de valores recolhidos a maior, somente após o decurso de 10 anos da ocorrência do



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 13907.000178/99-39
Acórdão : 201-74.787
Recurso : 115.589

fato gerador. Nesse sentido, para o qual *pende a jurisprudência dominante, há várias decisões, dentre as quais citamos: REsp nº 48.105/PR; REsp nº 70.480/MG.*

Nos filiamos ao entendimento do Emérito Conselheiro José Roberto Vieira e comungamos da juridicidade de sua tese, de forma que a vemos aplicável aos casos concretos onde fatos ou atos supervenientes, competentes para marcar o prazo a quo, não hajam ocorrido, e que precipitem a contagem prescricional como é o caso dos autos em apreciação, que teve seu teor apreciado por Resolução expressa do Senado Federal.

DA SEMESTRALIDADE DO PIS

Estabelecido que nenhum dos recolhimentos objetos do pedido de restituição/compensação foi alcançado pela decadência, passamos a tecer as necessárias considerações acerca da chamada semestralidade do PIS, que, por força da suspensão da execução dos Decretos-Leis nº 2.445, de 26/06/1988, e nº 2.449, de 21/07/1988, pela Resolução nº 49, de 09/10/1995, do Senado Federal, voltou a ser aplicada nos termos da Lei Complementar nº 07, de 07/09/1970.

A Lei Complementar nº 07/70 instituiu o Programa de Integração Social – PIS, tendo por escopo a promoção da integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, executado o programa mediante um Fundo de Participação, constituído por duas parcelas. A parcela que nos interessa, no exame dos autos em apreciação, trata-se de contribuição das empresas com seus próprios recursos, calculados com base no faturamento, nos termos da alínea b do art. 3º. Estabelece, então, o art. 6º:

“Art. 6º. A efetivação dos depósitos no Fundo correspondente à contribuição referida na alínea “b” do art. 3º será processada mensalmente a partir de 1º de julho de 1971.

Parágrafo Único. A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente. (grifamos)”

A chamada semestralidade do PIS-Faturamento está consubstanciada exatamente neste dispositivo legal, haja vista estabelecer a lei que a base de cálculo da contribuição será o faturamento contabilizado pelo contribuinte no sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador. É cristalina, portanto, a mens legis, prescrevendo que a alíquota da exação será aplicada, para aferição mensal do montante devido a título de PIS, sobre o faturamento de seis



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 13907.000178/99-39
Acórdão : 201-74.787
Recurso : 115.589

meses anteriores à ocorrência da hipótese de incidência. É, portanto, o faturamento do sexto mês anterior ao fato gerador in concreto que configura a base de cálculo.

Também é de se ressaltar que a Lei Complementar nº 07/70 não fez menção alguma à correção monetária da base de cálculo do PIS. Estabeleceu somente que a contribuição de julho seria calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente.

Assim, à falta de previsão legal, evidentemente não cabe qualquer pretensão à correção monetária do faturamento de seis meses anteriores à ocorrência da hipótese de incidência, para então ser aplicada a alíquota correspondente e obter-se o montante devido a título de PIS. E afirmamos isto por dois motivos, quais sejam, a falta de previsão legal não permite que se corrija monetariamente, e, talvez mais relevante, foi exatamente a não correção monetária do valor apurado como faturamento no sexto mês anterior ao fato gerador in concreto que o legislador pretendeu que fosse a base de cálculo. É dizer, a vontade da lei era que a base de cálculo não fosse corrigida.

Da exegese que afirmamos, é totalmente descabida, com a devida vênia aos respeitáveis entendimentos em contrário, qualquer atual conclusão que, a pretexto de interpretar a norma, pretenda emprestar caráter de postergação do prazo de recolhimento do tributo ao parágrafo único do art. 6º da Lei Complementar nº 07/70. Igualmente descabida a tentativa de determinação de correção monetária da base de cálculo, à míngua de expressa determinação legal. Ainda devemos frisar que também não pode prevalecer a alegação de que alguma lei alterou a sistemática da semestralidade antes da edição da MP nº 1.212/1995, como fundamentamos.

E, realmente, sempre foi na esteira da interpretação trazida que os recolhimentos foram realizados, tendo em conta que, anteriormente à deflagração de uma galopante inflação, também era este o entendimento da Fazenda Pública, como se denota de atos adiante mencionados, v. g., o Parecer Normativo CST nº 44/80.

Com o advento da Lei Complementar nº 17, de 12/12/1973, houve acréscimo de um adicional na parcela do PIS-Faturamento.

Posteriormente, os Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, ainda sob a égide da Constituição Federal de 1969, alteraram substancialmente a sistemática de apuração do PIS, estabelecendo, especialmente, redução da alíquota, ampliação do conceito de faturamento que define a base de cálculo, e modificação do prazo de recolhimento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13907.000178/99-39
Acórdão : 201-74.787
Recurso : 115.589

Entretanto, referidos Decretos-Leis foram declarados inconstitucionais pela Suprema Corte, por impossibilidade de trato das matérias neles veiculadas por meio daqueles instrumentos normativos. Ante essa declaração de inconstitucionalidade, o Senado Federal, em 09/10/1995, publicou a Resolução nº 49, que suspendeu a execução dos mencionados Decretos-Leis.

Frente a isto, voltou a reger a exação em foco, desde a publicação da norma declarada inconstitucional, a Lei Complementar nº 07/70, com todos os seus consectários. Um deles, inequivocamente, é o surgimento do direito dos contribuintes de repetirem eventuais valores recolhidos indevidamente, ou a maior, por força da norma que foi retirada do ordenamento jurídico com efeitos ex tunc. É exatamente diante deste pleito que nos encontramos.

Após a promulgação da nova Carta Política, efetivamente ocorreram diversas alterações na legislação de regência do PIS, a saber, especialmente, as Leis nºs 7.691/88, 7.799/89, 8.012/90, 8.019/90, 8.218/91, 8.383/91, 8.850/94, 9.065/95, 9.069/95, e, finalmente, a conhecida Medida Provisória nº 1.212/1995, que, após sucessivas reedições, foi convertida na Lei nº 9.715/98.

Porém, contrariamente ao que pretende a Receita Federal, antes da MP nº 1.212/1995, nenhuma das legislações acima referidas produziu substanciais modificações na sistemática do PIS, eis que alteraram apenas prazo de recolhimento ou indexaram a contribuição após a ocorrência da hipótese de incidência, até o efetivo recolhimento, porém, nunca alteraram a determinação do faturamento que constituía a base de cálculo ou indexaram esse faturamento a qualquer índice atualizador. Também, nesse interregno, não houve alteração da base de cálculo estabelecida no parágrafo único do art. 6º da Lei Complementar nº 07/70, permanecendo, incólume neste aspecto, como sendo o faturamento do sexto mês anterior à hipótese de incidência.

Vamos ao encontro da posição do STJ, quando se manifestou pelo julgamento do Resp nº 240.936/RS, Relator o Eminentíssimo Ministro José Delgado, cuja ementa (DJU 15/05/2000) transcrevemos parcialmente:

“PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO INEXISTENTE. VIOLAÇÃO AO ART. 565, II, QUE SE REPELE. CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS. BASE DE CÁLCULO. SEMESTRALIDADE: PARÁGRAFO ÚNICO, DO ART. 6º, DA LC 07/70. MENSALIDADE: MP 1.212/95.

...



Processo : 13907.000178/99-39
Acórdão : 201-74.787
Recurso : 115.589

3- A base de cálculo da contribuição em comento, eleita pela LC nº 07/70, art. 6º, parágrafo único ('A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro, e assim sucessivamente'), permaneceu incólume e em pleno vigor até a edição da MP 1.212/95, quando, a partir desta, a base de cálculo do PIS passou a ser considerado 'o faturamento do mês anterior' (art. 2º).

4- Recurso especial parcialmente provido". (grifamos)

Pela observação deveras pertinente e conclusiva de Marcelo Ribeiro de Almeida, constatamos com propriedade que:

"Por outro lado, nenhuma norma foi estabelecida no sentido de indexar a base de cálculo do PIS. Todas as normas de indexação referem-se à conversão do valor devido a título do PIS/Pasep a partir da ocorrência do fato gerador até a data legalmente prevista para o recolhimento da contribuição". (grifamos)

Pelo exposto, parece-nos claro que, em toda a vigência da Lei Complementar nº 07/70, a contribuição ao PIS era calculada mediante a aplicação da respectiva alíquota sobre o faturamento contabilizado no sexto mês anterior à ocorrência da hipótese de incidência, sem processar-se qualquer correção monetária desse faturamento, que configura a base de cálculo, nos termos do parágrafo único, do art. 6º, da referida Lei Complementar. Essa sistemática, como dito alhures, somente foi modificada com a inovação provocada pela Medida Provisória nº 1.212, de 28 de novembro de 1995, quando, então, a contribuição passou a ser apurada mensalmente e, assim, com base no faturamento do mês anterior.

Em que pese toda a argumentação esposada, cediça da Fazenda Pública, o Fisco passou a suscitar questões que enviesam a melhor interpretação do tema, entendimento que, inclusive, foi sempre adotado pelos sujeitos da obrigação tributária que analisamos.

A afirmação de que a Lei nº 7.691/88 teria revogado o art. 6º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 07/70, não é aceitável, porque somente determinou a "conversão em quantidade de Obrigações do Tesouro Nacional – OTN, do valor (...) das contribuições para o (...) PIS (...) no 3º (terceiro) dia do mês subsequente ao do fato gerador". Determinou, ainda, a

¹ ALMEIDA, Marcelo Ribeiro de. PIS-Faturamento – Base de Cálculo: O Faturamento do Sexto Mês Anterior ao Fato Gerador sem a Incidência de Correção Monetária – Análise da Matéria à Luz do seu Histórico Legislativo. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, março de 2001. nº 66



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13907.000178/99-39
Acórdão : 201-74.787
Recurso : 115.589

sujeição à correção monetária do recolhimento para o PIS efetuado no prazo “até o dia 10 (dez) do 3º (terceiro) mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador (...)”.

Assim, facilmente concluímos que a indexação em OTN, e a determinação de correção monetária, somente incidem sobre a contribuição já aferida. É dizer, a correção monetária e a conversão em OTN somente ocorrem, nos termos desta Lei, após a ocorrência do fato gerador, não alcançando, obviamente, o faturamento que determina a base de cálculo, e é aquele apurado no sexto mês anterior.

Também a alegação de se tratar o dispositivo contido no bojo do art. 6º da Lei Complementar 07/70 de prazo para recolhimento é absurda, porque seu parágrafo único é inequívoco em estabelecer claramente um critério para a definição da obrigação, particularmente quanto ao aspecto mensurável da hipótese de incidência, qual seja, o faturamento do sexto mês anterior.

O prazo para o recolhimento foi inicialmente determinado pela Norma de Serviço CEF/PIS nº 2/71, como sendo o dia 10 de cada mês. Assim, também por aqui, não se pode entender o parágrafo único do art. 6º da Lei Complementar nº 07/70 como prazo de recolhimento, eis que existente norma jurídica que estabeleceu termo para a liquidação da obrigação.

Não se pode falar em vencimento do prazo de recolhimento antes mesmo de nascida a obrigação, o que se verificaria na hipótese inversa, pretendida pelo Fisco, porque, imaginando se tratar de prazo de recolhimento, o PIS de julho de 1971 seria devido a partir de janeiro do mesmo ano. A obrigação fiscal não poderia prever um prazo de liquidação anterior mesmo à sua concretude fática e temporal. Corrobora esse entendimento a sucessiva modificação que a legislação efetivou no prazo de recolhimento, sem contudo alterar a sistemática de apuração do tributo pela aplicação da base de cálculo como estabelecida no art. 6º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 07/70.

Já com relação à pretensão da Fazenda de corrigir monetariamente a base de cálculo desde a sua apuração, que é quando se contabiliza o faturamento no sexto mês anterior, até o momento definido em lei para que o tributo seja aferido, quando da ocorrência do fato gerador e conseqüente aplicação da alíquota correspondente sobre a base de cálculo (no valor histórico apurado), igualmente inviável que logre êxito.

Neste particular, tão diversos são os fundamentos quanto é grande a divergência de entendimentos encontrada. Porém, vemos a situação sob o prisma da interpretação sistêmica.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13907.000178/99-39
Acórdão : 201-74.787
Recurso : 115.589

À míngua de previsão legal para a correção monetária pretendida, estar-se-ia diante de reajuste da base de cálculo, configurando manifesto aumento indevido da carga tributária. Há entendimento a afirmar que se trata a sistemática da semestralidade do PIS de um benefício ao contribuinte, atenuando sua carga tributária. Indiferente neste momento, porque a simples inexistência de norma legal prevendo a correção monetária da base de cálculo já configura óbice mais do que suficiente para fundamentar sua impossibilidade. Até porque, foi exatamente esta a intenção do legislador, que intentou beneficiar o contribuinte com a não determinação de correção monetária.

Nesta esteira de pensamento, o Ilustre Ministro Paulo Gallotti, ao proferir seu voto no REsp nº 248.841-SC, assim colocou-se, objetivamente:

“Assim, adiro à compreensão de que o reajuste da base de cálculo do PIS, à míngua de expressa disposição legal, configura aumento indevido da carga tributária.

Da mesma forma, comungo com a tese de que o modo atípico como disciplinado o recolhimento do PIS demonstra a expressa vontade do legislador de beneficiar o contribuinte, ao adotar como base de cálculo a faturamento de seis meses anteriores à ocorrência do fato gerador, o que fez dentro da competência constitucional que lhe é cometida.”

Ademais, esta postura adotada agora pelo Fisco, no Parecer nº 437/98 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, contraria frontalmente seu entendimento anterior, esposado no Parecer Normativo CST nº 44/80, quando então concluiu da não incidência de correção monetária. E essa nova interpretação do Fisco não pode ser aplicada retroativamente, *ex vi* da Lei nº 9.784/99, art. 2º, XIII, remetendo-nos aos princípios da moralidade, da publicidade e da segurança jurídica.

Não é outra tese a amparada pela Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, como se denota da esclarecedora ementa a seguir transcrita, de lavra do Culto Conselheiro Jorge Freire, ao relatar o Recurso nº 110.966, Processo nº 10980.011859/97-07, pontificando:

“PIS – A base de cálculo do PIS corresponde ao faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador (Precedentes do STJ – Respeciais 240.938/RS e 255.520/RS – e CSRF – Acórdão CSRF/02-0.871, de 05/06/2000). Recurso Voluntário Provido.”



Processo : 13907.000178/99-39
Acórdão : 201-74.787
Recurso : 115.589

Assim, concluímos, pelos fundamentos expostos, que durante o período em que a Lei Complementar nº 07/70 teve vigência, a base de cálculo da contribuição ao PIS foi o faturamento do sexto mês anterior à ocorrência da hipótese de incidência, em seu valor histórico não corrigido monetariamente.

Por corolário, os valores recolhidos à luz dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, podem ser objeto de restituição/compensação, tendo em conta a Resolução nº 49, de 1995, do Senado Federal, que lhes suspendeu a execução, fazendo vigorar, em todo o período compreendido no objeto deste pleito, a Lei Complementar nº 07/70, tendo por consequência a aplicação da sistemática de apuração do PIS estabelecida no seu art. 6º, parágrafo único.

DA COMPENSAÇÃO – DA RESTITUIÇÃO

Assim, entendo procedente a pretensão da contribuinte, de compensar os valores recolhidos indevidamente ao PIS, efetuados nos termos dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449 de 1988, tendo em conta os dispositivos acima referidos, que possibilitaram aos contribuintes pleitear a restituição desses valores.

Nos termos do art. 66 da Lei nº 8.383/91, o contribuinte pode efetuar a compensação dos valores referentes a tributos pagos indevidamente ou a maior. Assim, cabível a pretensão da empresa ora recorrente de compensar os valores constantes dos documentos juntados referentes ao recolhimento do PIS, eis que indevidos porque se aplicou sistemática diferente da Lei Complementar nº 07/70, que vigorou no período.

O STJ já se manifestara diversas vezes no sentido de somente admitir a compensação de tributos de mesma espécie e mesma destinação orçamentária.

Porém, refletindo sobre a matéria, à luz dos dispositivos legais aplicáveis à espécie, e curvando-se ao entendimento dominante deste Respeitável Conselho, posicionamo-nos no sentido de permitir que o contribuinte possa compensar seu crédito com quaisquer outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, pelas razões que trazemos a lume.

A Instrução Normativa SRF nº 21, de 10 de maio de 1997, em seu art. 12, § 1º, estabelece que *“a compensação será efetuada entre quaisquer tributos ou contribuições sob a administração da SRF, ainda que não sejam da mesma espécie nem tenham a mesma destinação constitucional”*. Assim, com fulcro neste dispositivo legal, e seguindo o entendimento da Primeira Câmara, entendo possível a compensação requerida de créditos decorrentes do recolhimento indevido ao PIS com quaisquer outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13907.000178/99-39
Acórdão : 201-74.787
Recurso : 115.589

Diante do entendimento de que é possível a compensação dos valores pagos indevidamente, conforme fundamentação já exposta, entendemos também procedente o pedido de, subsidiariamente, ter a ora recorrente restituída a quantia recolhida a maior, igualmente atrelada à documentação juntada, conforme DARFs que instruem os autos.

Com relação ao Ato Declaratório SRF nº 96, de 26 de novembro de 1999, entendemos inaplicável ao caso em tela, sem sequer adentrar novamente no mérito da questão, já discutida alhures, eis que o pedido de restituição/compensação foi realizado anteriormente à data da declaração do Sr. Secretário da Receita Federal.

Pelo exposto, e por tudo mais que dos autos consta, voto pelo provimento ao recurso voluntário interposto pela empresa-recorrente, para assegurar à contribuinte seu direito à compensação do PIS indevidamente recolhido, nos termos de legislação que teve sua execução suspensa, devendo ser aplicada a Lei Complementar nº 07/70, com tributos administrados pela SRF, exclusivamente nos períodos e valores comprovados com a documentação juntada, ou subsidiariamente, seu direito à restituição dos valores pagos em excesso, tudo nos termos da fundamentação. Ressalvado o direito da Receita Federal verificar o efetivo recolhimento e cálculos.

É como voto.

Sala das Sessões, em 24 de maio de 2001


GILBERTO CASSULI



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 13907.000178/99-39
Acórdão : 201-74.787
Recurso : 115.589

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO JOSÉ ROBERTO VIEIRA

Partilhamos do entendimento deste Colegiado quanto à maior amplitude do prazo para a repetição do indébito tributário, em casos como o presente; todavia são diversos os nossos fundamentos, que vão abaixo explicitados.

Trata-se, aqui, de tributo sujeito ao Lançamento por Homologação, disciplinado no artigo 150 do Código Tributário Nacional, em que cabe ao sujeito passivo o desenvolvimento de uma atividade preliminar, que inclui o pagamento antecipado sem prévio exame da autoridade administrativa, a qual irá posteriormente homologar aquela atividade expressa ou tacitamente, neste caso pelo decurso do prazo de 05 (cinco) anos a contar do fato jurídico tributário, hipótese em que, reza esse dispositivo, “...*considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito...*” (artigo 150, § 4º).

Tendo havido um pagamento indevido, ensejador de pedido de restituição/compensação, como no presente caso, “*O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados... da data da extinção do crédito tributário*”, por força do disposto nos artigos 168, I, e 165, I e II.

As autoridades administrativas que apreciam tais casos costumam formular o seguinte raciocínio: desde que o pagamento extingue o crédito tributário (artigo 156, I), o prazo para a repetição do pagamento indevido é de 05 (cinco) anos a contar da data da efetivação do pagamento.

Tal reflexão, contudo, a despeito da aparente simplicidade e correção, comete um pecado imperdoável, qual seja, o de estabelecer a equivalência entre o pagamento do artigo 156, I, e o pagamento antecipado do artigo 150. Inexiste tal correspondência, como bem esclarece a lição de PAULO DE BARROS CARVALHO:

“Curioso notar que a distinção do pagamento antecipado para o pagamento, digamos assim, em sentido estrito, que é forma extintiva prevista no art. 156, inciso I, do CTN, aloja-se, precisamente, na circunstância de o primeiro (pagamento antecipado) inserir-se numa seqüência procedimental, que chega ao término com o expediente da homologação, enquanto o segundo opera esse efeito por força da sua própria juridicidade, independendo de qualquer ato ou fato posterior” (Extinção da Obrigação Tributária nos casos de Lançamento por Homologação, in CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO [org.],



Processo : 13907.000178/99-39
Acórdão : 201-74.787
Recurso : 115.589

Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba – Direito Tributário, v. 1, São Paulo, Malheiros, 1997, p. 227).

De fato, no pagamento em sentido estrito (artigo 156, I) temos um ato que já é, por si só, apto a gerar o efeito de extinção do crédito tributário; enquanto no pagamento antecipado (artigo 150) deparamos a existência de um procedimento, uma série de pelo menos dois atos, em que só com a superveniência do segundo deles, a homologação, é que surge a aptidão para gerar aquele mesmo efeito de extinção do crédito tributário. Por essa razão é que o artigo 156 tratou dele num inciso diverso, o VII, estabelecendo que *“Extinguem o crédito tributário:... o pagamento antecipado e a homologação do lançamento...”*. Atente-se, em termos lógicos, para o conjuntor “e” utilizado, e em termos gramaticais, igualmente, para a conjunção aditiva “e” utilizada.

Por isso registra, MARCELO FORTES DE CERQUEIRA, que a opinião do mencionado autor é, no particular, *“irretorquível”* (**Repetição do Indébito Tributário: Delineamentos de uma Teoria**, São Paulo, Max Limonad, 2000, p. 247). No mesmo sentido, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES cogita de eficácia decorrente do ato da homologação, dizendo que o efeito liberatório do pagamento antecipado é condicionado e dependente, enquanto o da homologação é um efeito liberatório definitivo (**Lançamento Tributário**, 2.ed., São Paulo, Malheiros, 1999, p. 377 e 380). Mais direto e menos sutil, SACHA CALMON NAVARRO COELHO conclui: *“O que ocorre é simples. O pagamento feito pelo contribuinte só se torna eficaz cinco anos após a sua realização...”* (**Liminares e Depósitos Antes do Lançamento por Homologação – Decadência e Prescrição**, São Paulo, Dialética, 2000, p. 54).

Eis que o pagamento antecipado, no bojo do lançamento por homologação, *“...nada extingue”* (SACHA CALMON, *op. cit.*, p. 53 e 29), porque anterior ao lançamento, que só se opera com a homologação, a teor do texto expresso do artigo 150, *“caput”*. Eis que o pagamento antecipado não passa de *“...mera proposta de lançamento...”*, uma vez que lançamento mesmo só teremos com a homologação, constituindo um pagamento *“sob reserva”* e *“por conta”* da homologação (ESTEVÃO HORVATH, **Lançamento Tributário e Autolancamento**, São Paulo, Dialética, 1997, p. 109-110). E embora PAULO DE BARROS questione o falar-se em extinção provisória do pagamento antecipado e extinção definitiva da homologação (*Op. cit.*, p. 228), é nada menos que SOUTO MAIOR BORGES quem falará em extinção condicionada do primeiro e incondicionada ou definitiva da segunda (*Op. cit.*, p. 387, 388 e 392).

Essas as razões pelas quais o prazo de 05 (cinco) anos para a repetição do indébito, nos tributos que se valem do Lançamento por Homologação, só pode começar a fluir da data da homologação, seja ela expressa ou ficta, pois somente então é que, nos termos do artigo



Processo : 13907.000178/99-39
Acórdão : 201-74.787
Recurso : 115.589

156, VII, dar-se-á por extinto o crédito tributário, cumprindo-se o disposto no artigo 168, I. O que significa dizer que, inexistindo a homologação explícita, como de fato acontece na maioria dos casos, transcorrerão 05 (cinco) anos após a ocorrência do fato jurídico-tributário para que se considere existente a homologação implícita (CTN, artigo 150, § 4º); e só então principiará o prazo, de mais 05 (cinco) anos, para a extinção do direito de pleitear a restituição (CTN, artigo 168, I).

É vasto o apoio doutrinário a essa tese. Assim entendem PAULO DE BARROS CARVALHO (*Op. cit.*, p. 232-233), SACHA CALMON NAVARRO COELHO (*Op. cit.*, p. 43), MARCELO FORTES DE CERQUEIRA (*Op. cit.*, p. 365-366), GABRIEL LACERDA TROIANELLI (Repetição do Indébito, Compensação e Ação Declaratória; in HUGO DE BRITO MACHADO [coord.], **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**, São Paulo-Fortaleza, Dialética-ICET, 1999, p. 123) e HUGO DE BRITO MACHADO, que é apontado, aliás, como responsável, ao tempo em que integrava o Judiciário, pela construção da jurisprudência a respeito, e que, fazendo a análise crítica das contribuições a uma obra que coordenou sobre o tema, indica outros doutrinadores de opinião convergente: AROLDO GOMES DE MATTOS, OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO, WAGNER BALERA, RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA e muitos outros (*Op. cit.*, p. 21 e 20).

Também apreciável é o apoio jurisprudencial a essa tese, notadamente da parte do Superior Tribunal de Justiça. A título meramente exemplificativo, veja-se: "*Tributário... Direito à Restituição. Prescrição não configurada. ...Lançamento por homologação, só ocorrendo a extinção do direito após decorridos os cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, somados de mais cinco anos, contados da homologação tácita*" (STJ, 2ª Turma, Resp 182.612-98/SP, rel. Min. HÉLIO MOSIMANN, j. 1º.10.1998, DJU 03.11.1998, p. 120) (*Apud* MANOEL ÁLVARES, in VLADIMIR PASSOS DE FREITAS [coord.], **Código Tributário Nacional Comentado**, São Paulo, RT, 1999, p. 632). Diversas outras decisões da mesma corte são referidas por ALBERTO XAVIER (**Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário**, 2.ed., Rio de Janeiro, Forense, 1998, p. 96).

Assim também pensamos, infelizmente em desacordo com EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI (**Decadência e Prescrição no Direito Tributário**, São Paulo, Max Limonad, 2000, p. 266-270) e com ALBERTO XAVIER (*Op. cit.*, p. 98-100), mas solidamente escudados no largo apoio doutrinário e jurisprudencial acima referido.

Não se olvide a existência daqueles que sublinham o fato de que a extinção do crédito tributário pelo pagamento antecipado e pela homologação do lançamento dá-se "*...nos termos do disposto no art. 150, e seus §§ 1º e 4º*" (artigo 156, VII); e invocam o disposto no § 1º do artigo 150, segundo o qual "*O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo*



Processo : 13907.000178/99-39
Acórdão : 201-74.787
Recurso : 115.589

extingue o crédito tributário sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento"; para argumentar que o pagamento antecipado, como ato subordinado a uma condição resolutiva, tem efeitos imediatos (inclusive o de extinguir o crédito), que se estendem até o implemento da condição (Código Civil, artigo 119), motivo pelo qual a contagem do prazo do artigo 168, I, do CTN, deve ser feita a partir dele e não da homologação.

Uma breve vista de olhos na boa doutrina evidenciará o elevado número de problemas residentes no comando do artigo 150, § 1º, e a infelicidade a toda prova do legislador ao enunciá-lo. Começemos pela expressão "*homologação do lançamento*", em face da qual SACHA CALMON indaga "*Que lançamento?*", pois o que se homologa é a atividade preliminar do sujeito passivo, especialmente o pagamento, e lançamento só haverá mesmo quando da homologação propriamente dita, segundo a letra do artigo 150, "*caput*" (*Op. cit.*, p. 50-51). Sigamos pela objeção de ALCIDES JORGE COSTA, para quem "*...não faz sentido... ao cuidar do lançamento por homologação, pôr condição onde inexistente negócio jurídico*", porque "*...condição é modalidade de negócio jurídico e, portanto, inaplicável ao ato jurídico material...*" do pagamento (*Da Extinção das Obrigações Tributárias*, Tese para Concurso de Professor Titular, São Paulo, USP, 1991, p. 95). Prossigamos com outra crítica, muito bem posta por SACHA CALMON, que lembra que uma condição é a cláusula "*...que subordina o efeito do ato jurídico a evento futuro e incerto*" (Código Civil, artigo 114), o que absolutamente não rima com a figura da homologação no âmbito do lançamento em pauta, que, expressa ou tácita, será sempre inteira e plenamente certa. E fechemos pela observação de que essa figura do pagamento antecipado não só não se caracteriza como condição, como também não se pode dizê-la resolutiva; conforme averba LUCIANO DA SILVA AMARO: "*Ora, os sinais aí estão trocados. Ou se deveria prever, como condição resolutória, a negativa de homologação (de tal sorte que, implementada essa negativa, a extinção estaria resolvida) ou teria de definir-se, como condição suspensiva, a homologação (no sentido de que a extinção ficaria suspensa até o implemento da homologação)*" (*Direito Tributário Brasileiro*, 4.ed., São Paulo, Saraiva, 1999, p. 348).

Perante todas essas vaguidades e imprecisões, como sempre, mas mais do que nunca, há que se abandonar a literalidade do dispositivo em causa, em prol de uma interpretação sistemática; e o contexto do CTN aponta inexoravelmente no sentido de que, muito além do pagamento antecipado, é somente com a homologação que se opera o respectivo lançamento e se produzem os seus efeitos típicos, sob pena irremissível de esquecimento do nítido e incontestável mandamento do artigo 142: "*Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento...*"

Quanto à natureza do prazo de repetição do indébito do artigo 168, uma vez que ele cogita de extinção do direito, a doutrina tradicional tendia a interpretá-lo como decadencial. Mais recentemente, atentou-se para o fato de que o dispositivo trata da extinção do direito de



Processo : 13907.000178/99-39
Acórdão : 201-74.787
Recurso : 115.589

"pleitear" a restituição, o que parece conduzir na direção do fenômeno prescricional, que atinge o direito de ação judicial que garante um determinado direito material, pelo seu não exercício durante certo lapso de tempo. Entretanto, razão seja dada a MARCELO FORTES DE CERQUEIRA em que, se entendermos assim a prescrição, sempre referida às ações judiciais, "*Descabe falar-se em direito de ação perante a esfera administrativa...*", "*...onde inexistente exercício de função jurisdicional*", inexistente ação e sua perda, logo inexistente prescrição! (*Op. cit.*, p. 359, nota 612, e p. 362). Daí optarmos por encarar o prazo do artigo 168 como decadencial, quando relativo à via administrativa, e como prescricional, quando concernente à via judicial; na esteira do autor mencionado (*Op. cit.*, p. 362 e 364) e de EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI (*Op. cit.*, p. 100 e 253).

Parecem-nos tão claros e insofismáveis os dispositivos legais pertinentes no sentido em que interpretamos acima o prazo do artigo 168, I, que nos soa inteiramente adequado concluir, com PAULO DE BARROS CARVALHO, que, no caso, "*Não se trata, portanto, de mera proposta exegética que a doutrina produz na linha de afirmar suas tendências ideológicas. É prescrição jurídico-positiva, estabelecida pelo legislador de maneira explícita*" (*Op. cit.*, p. 233).

Há ainda uma outra questão a ser enfrentada em casos como este. Trata-se da possível inconstitucionalidade motivadora do indébito original. Em nosso sistema de controle de constitucionalidade, dispomos do controle concentrado, com decisões dotadas de eficácia "*erga omnes*", e do controle difuso, cujas decisões, embora revestidas apenas de efeitos "*inter partes*", desde que evoluam para a suspensão da execução por parte do Senado Federal (Constituição, artigo 52, X), exibem os mesmos efeitos daquelas outras.

As decisões que declaram inconstitucionalidades operam efeitos retroativos, de vez que adotamos, entre nós, o sistema norte-americano, caracterizado pelos efeitos "*ex tunc*". E no que tange à natureza dos efeitos, fiquemos com PONTES DE MIRANDA (*Comentários à Constituição de 1946*, v. V, São Paulo, Max Limonad, 1953, p. 292-298) e com JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES (*Op. cit.*, p. 195), identificando em tais sentenças a eficácia constitutiva negativa, que impede que as normas declaradas inconstitucionais sigam produzindo efeitos.

As normas alcançadas pela decretação de inconstitucionalidade têm o seu fundamento de validade subtraído, fato que obviamente inova a ordem jurídica, reforçando com a sua declaração o direito do sujeito passivo à repetição do indébito. Cabe cogitar-se aqui, em face da inovação no ordenamento, de um novo prazo para o exercício do direito à restituição do pagamento indevido, cujo termo inicial seria a data do trânsito em julgado ou da publicação da decisão, numa situação em tudo análoga àquela contemplada no artigo 168, II, que também determina um novo prazo para a restituição do indébito.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 13907.000178/99-39
Acórdão : 201-74.787
Recurso : 115.589

Esse novo prazo constitui, na explicação de ALBERTO XAVIER (*Op. cit.*, p. 97), consequência da ação direta de inconstitucionalidade, com efeitos “*erga omnes*”, instituto jurídico inexistente no Texto Supremo à época da promulgação do CTN, razão pela qual não se encontra nele expressamente previsto.

Conquanto haja quem se posicione contra tal prazo, como EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI (*Op. cit.*, p. 270-271 e 276), é grande o seu amparo doutrinário: HUGO DE BRITO MACHADO (*Op. cit.*, p. 21), ALBERTO XAVIER (*Op. cit.*, p. 97), RICARDO LOBO TORRES (*Restituição dos Tributos*, Rio de Janeiro, Forense, 1983, p. 109) e MARCELO FORTES DE CERQUEIRA (*Op. cit.*, p. 330-334), entre outros. Ele encontra supedâneo também nas decisões deste tribunal administrativo:

“Decadência – Restituição do Indébito – Norma Suspensa por Resolução do Senado Federal... – Nos casos de declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, ocorre a decadência do direito à repetição do indébito depois de 5 anos da data de trânsito em julgado da decisão proferida em ação direta ou da publicação da Resolução do Senado Federal que suspendeu a lei...” (1º Conselho de Contribuintes - 8ª Câmara – Acórdão nº 108-06283 – rel. JOSÉ HENRIQUE LONGO – Sessão de 08.11.2000). Finalmente, a jurisprudência do STJ também já o encampou: *“Tributário – Restituição – Decadência – Prescrição... – o prazo prescricional tem como termo inicial a data da declaração de inconstitucionalidade da Lei em que se fundamentou o gravame”* (STJ, Emb. Div. Resp. 43.995-5/RS, rel. Min. CESAR ASFOR ROCHA – *Apud* EURICO M. D. DE SANTI, *Op. cit.*, p. 270-271).

A dúvida que se põe é a seguinte: se, aplicável à presente hipótese de repetição do indébito tanto o prazo de dez anos do lançamento por homologação (cinco para a homologação, a partir do fato jurídico tributário, mais cinco para a repetição, a partir da homologação), quanto o novo prazo da declaração de inconstitucionalidade (cinco anos a partir do trânsito em julgado ou da publicação da resolução do Senado), qual deles deve prevalecer?

Só prevalecerá o segundo prazo quando a declaração de inconstitucionalidade venha, como já frisamos acima, a reforçar o direito do sujeito passivo à restituição do indébito, em face da inovação no ordenamento consistente na caracterização da norma inconstitucional, aumentando-lhe ou reabrindo-lhe o prazo para a repetição do tributo indevido. Não fosse assim, a preferência por esse segundo prazo poderia ser desfavorável ao sujeito passivo, terminando por exceder os limites do controle de constitucionalidade.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13907.000178/99-39
Acórdão : 201-74.787
Recurso : 115.589

Esses limites são naturalmente encontrados na noção de Segurança Jurídica, que confere estabilidade às relações sociais. Para GERALDO ATALIBA, os efeitos garantidos pela segurança jurídica são a coisa julgada..., o direito adquirido e o ato jurídico perfeito (**República e Constituição**, São Paulo, RT, 1985, p. 154). Do mesmo modo para RICARDO LOBO TORRES:

“... a invalidade da lei declarada genericamente opera de imediato, anulando no presente os efeitos dos atos praticados no passado, salvo com relação à coisa julgada, ao ato jurídico perfeito, ao direito adquirido... no campo tributário, especificamente, isso significa que a declaração de inconstitucionalidade não atingirá a coisa julgada, o lançamento definitivo, os créditos prescritos e as situações que denotem vantagem econômica para o contribuinte” (A Declaração de Inconstitucionalidade e a Restituição de Tributos, **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, nº 8, maio 1996, p. 99-100). Situações essas que EURICO DE SANTI aceita, desde que recebam os efeitos da coisa julgada, do ato jurídico perfeito e do direito adquirido (Op. cit., p. 273, nota 386). Esses os cuidados a serem tomados com a eficácia retrooperante das decisões pela inconstitucionalidade.

Em casos como o que se encontra em tela, tal decisão não poderia retroagir para prejudicar o direito adquirido do sujeito passivo ao prazo de repetição vinculado ao lançamento por homologação, reduzindo-o.

Quando efetuado o pedido de restituição do indébito antes do advento do termo final do prazo de decadência dos dez anos, aplicável aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, não há que se cogitar do acontecimento desse fenômeno jurídico.

Tudo isso posto, manifestamo-nos pelo conhecimento do recurso, para lhe dar provimento no que diz respeito à inoccorrência do fenômeno decadencial do seu direito de pleitear a restituição/compensação. Outrossim, que seja devolvido o presente processo ao órgão de origem para, superada a questão da decadência, verificar-se a efetividade dos alegados recolhimentos a maior.

É o nosso voto.

Sala das Sessões, em 24 de maio de 2001


JOSÉ ROBERTO VIEIRA



Processo : 13907.000178/99-39
Acórdão : 201-74.787
Recurso : 115.589

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO SERAFIM FERNANDES CORRÊA

Trata o presente processo de pedido de restituição/compensação de FINSOCIAL pago além da alíquota de 0,5%, de vez que os aumentos para 1%, 1,2% e 2% foram considerados inconstitucionais pelo STF.

A autoridade julgadora indeferiu o pedido, considerando que, nos termos do Ato Declaratório SRF nº 096, de 26.11.99, publicado no Diário Oficial da União de 30.11.99, o termo inicial para contagem do prazo de cinco anos para o contribuinte pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior do que o devido, inclusive na hipótese de o pagamento haver sido efetuado com base em lei posteriormente considerada inconstitucional pelo STF, conta-se a partir da extinção do crédito tributário. Considera a decisão que a extinção ocorre com o pagamento, seguindo o entendimento do Parecer PGFN/nº 1.538/99.

Tal matéria tem merecido pelo menos quatro entendimentos.

O primeiro, de que o prazo conta-se da publicação da primeira decisão do STF, que considerou os aumentos inconstitucionais.

O segundo, consubstanciado no Parecer COSIT nº 58, de 27 de outubro de 1998, que entende que o prazo do item anterior aplica-se aos contribuintes que foram parte na ação que declarou a inconstitucionalidade. No entanto, em relação aos demais, o termo inicial é o da data do ato que conceda ao contribuinte o efetivo direito de pleitear a restituição. No caso, a data é a da Medida Provisória nº 1.110/95, ou seja, 31.08.95.

O terceiro, é o entendimento do Ato Declaratório nº 96/99, que se baseou no Parecer PGFN nº 1.538/99, qual seja, o de que o prazo conta-se da data da extinção do crédito tributário, assim entendida a data do pagamento.

O quarto, é o de que o termo inicial conta-se da data da extinção e que a mesma ocorre cinco anos após o pagamento sem manifestação do Fisco.

Filio-me à segunda corrente. Entendo que o Parecer COSIT nº 58, de 26.11.98, abordou o assunto de forma a não deixar dúvida e faço das suas razões as minhas para optar pelo seu entendimento. Por oportuno, transcrevo o seu inteiro teor, a seguir:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13907.000178/99-39
Acórdão : 201-74.787
Recurso : 115.589

**“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário.
Ementa: RESOLUÇÃO DO SENADO. EFEITOS.**

A Resolução do Senado que suspende a eficácia de lei declarada inconstitucional pelo STF tem efeitos *ex tunc*.

TRIBUTO PAGO COM BASE EM LEI DECLARADA INCONSTITUCIONAL. RESTITUIÇÃO. HIPÓTESES.

Os delegados e inspetores da Receita Federal estão autorizados a restituir tributo que foi pago com base em lei declarada inconstitucional pelo STF, em ações incidentais, para terceiros não-participantes da ação - como regra geral - apenas após a publicação da Resolução do Senado que suspenda a execução da lei. Excepcionalmente, a autorização pode ocorrer em momento anterior, desde que seja editada lei ou ato específico do Secretário da Receita Federal que estenda os efeitos da declaração de inconstitucionalidade a todos.

RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA

Somente são passíveis de restituição os valores recolhidos indevidamente que não tiverem sido alcançados pelo prazo decadencial de 5 (cinco anos), contado a partir da data do ato que conceda ao contribuinte o efetivo direito de pleitear a restituição.

Dispositivos Legais: Decreto nº 2.346/1997, art. 1º. Medida Provisória nº 1.699-40/1998, art. § 2º. Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional) art. 168.

RELATÓRIO

As projeções do Sistema de Tributação formulam consulta sobre restituição/compensação de tributo pago em virtude de lei declarada inconstitucional, com os seguintes questionamentos:

a) com a edição do Decreto nº 2.346/1997, a Secretaria da Receita Federal e a Procuradoria da Fazenda Nacional passam a admitir eficácia *ex tunc* às decisões do Supremo Tribunal Federal que declaram a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, seja na via direta, seja na via de exceção?



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13907.000178/99-39
Acórdão : 201-74.787
Recurso : 115.589

b) nesta hipótese, estaríamos delegados e inspetores da Receita Federal autorizados a restituir tributo cobrado com base em lei declarada inconstitucional pelo STF?

c) se possível restituir as importâncias pagas, qual o termo inicial para a contagem do prazo de decadência a que se refere o art. 168 do CTN: a data do pagamento efetuado ou a data da interpretação judicial?

d) os valores pagos à título de Finsocial, pelas empresas vendedoras de mercadorias e mistas no que excederam à 0,5% (meio por cento), com fundamento na Lei nº 7.689/1988, art. 9º, e conforme Leis nºs 7.787/1989 e 8.147/1990, acrescidos do adicional de 0,1% (zero virgula um por cento) sobre os fatos geradores relativos ao exercício de 1988, nos termos do Decreto-lei 2.397/1987, art. 22, podem ser restituídos a pedido dos interessados, de acordo com o disposto na Medida Provisória nº 1.621-36/1998, art. 18, § 2º? Em caso afirmativo, qual o prazo decadencial para o pedido de restituição?

e) a ação judicial o contribuinte não cumula pedido de restituição, sendo a mesma restrita ao pedido de declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-leis nºs 2.445/1988 e 2.449/1988 e do ireito ao pagamento do PIS pela Lei Complementar nº 7/1970. Para que seja afastada a decadência, deve o autor cumular com a ação o pedido de restituição do indébito?

f) considerando a IN SRF nº 21/1997, art. 17, § 1º, com as alterações da IN SRF nº 73/1997, que admite a desistência da execução de título judicial, perante o Poder Judiciário, para pleitear a restituição/compensação na esfera administrativa, qual deve ser o prazo decadencial (cinco ou dez anos) e o termo inicial para a contagem desse prazo (o ajuizamento da ação ou da data do pedido na via administrativa)? Há que se falar em prazo prescricional ("prazo para pedir")? O ato de desistência, por parte do contribuinte, não implicaria, expressamente, renúncia de direito já conquistado pelo autor, vez que o CTN não prevê a data do ajuizamento da ação para contagem o prazo decadencial, o que justificaria o autor a prosseguir na execução, por ser mais vantajoso?

FUNDAMENTOS LEGAIS

2. A Constituição de 1988 firmou no Brasil o sistema jurisdicional de constitucionalidade pelos métodos do controle concentrado e do controle difuso.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13907.000178/99-39
Acórdão : 201-74.787
Recurso : 115.589

3. O controle concentrado, que ocorre quando um único órgão judicial, no caso o STF, é competente para decidir sobre a inconstitucionalidade, é exercitado pela ação direta de inconstitucionalidade - ADIn e pela ação declaratória de constitucionalidade onde o autor propõe demanda judicial tendo como núcleo a própria inconstitucionalidade ou constitucionalidade da lei, e não um caso concreto.

4. O controle difuso - também conhecido por via de exceção, controle indireto, controle em concreto ou controle incidental (*incidenter tantum*) - ocorre quando vários ou todos os órgãos judiciais são competentes para declarar a inconstitucionalidade de lei ou norma.

4.1 Esse controle se exerce por via de exceção, quando o autor ou réu em uma ação provoca incidentalmente, ou seja, paralelamente à discussão principal, o debate sobre a inconstitucionalidade da norma, querendo, com isso, fazer prevalecer a sua tese.

5. Com relação aos efeitos das declarações de inconstitucionalidade ou de constitucionalidade, no caso de controle concentrado, segundo a doutrina e a jurisprudência do STF, no plano pessoal, gera efeitos contra todos (*erga omnes*); no plano temporal, efeitos *ex tunc* (efeitos retroativos, ou seja, desde a entrada em vigor da norma); e, administrativamente, têm efeito vinculante.

5.1 Os efeitos da ADIn se estendem além das partes em litígio, pois o que se está analisando é a lei em si mesma, desvinculada de um caso concreto. Tal declaração atinge, portanto, a todos os que estejam implicados na sua objetividade.

5.2 Nesse sentido, quando o STF conhecer da Ação de Inconstitucionalidade pela via da ação direta, prescinde-se da comunicação ao Senado Federal para que este suspenda a execução da lei ou do ato normativo inquinado de inconstitucionalidade (Regimento Interno do STF, arts. 169 a 178).

6. Passando a analisar os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no controle difuso, devem ser consideradas duas possibilidades, posto que, no tocante ao caso concreto, à lide em si, os efeitos da declaração estendem-se, no plano pessoal, apenas aos interessados no processo, vale dizer, têm efeitos



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13907.000178/99-39
Acórdão : 201-74.787
Recurso : 115.589

interpartes; em sua dimensão temporal, para essas mesmas partes, teria efeito *ex tunc*.

6.1 No que diz respeito a terceiros não-participantes da lide, tais efeitos somente seriam os mesmos depois da intervenção do Senado Federal, porquanto a lei ou o ato continuariam a vigor, ainda que já pronunciada a sentença de inconformidade com a Constituição. É o que se depreende do art. 52 da Carta Magna, *verbis*:

"Art.52. Compete privativamente ao Senado Federal:

X - suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal;"

7. Vale dizer, os efeitos da declaração de inconstitucionalidade obtida pelo controle difuso somente alcançam terceiros, não-participantes da lide, se for suspensa a execução da lei por Resolução baixada pelo Senado Federal.

7.1 Nesse sentido, manifesta-se o eminente constitucionalista José Afonso as Silva:

"... A declaração de inconstitucionalidade, na via indireta, não anula a lei nem a revoga: teoricamente, a lei continua em vigor, eficaz e aplicável, até que o Senado Federal suspenda sua executoriedade nos termos do artigo 52, X; ..."

8. Quanto aos efeitos, no plano temporal, ainda com relação ao controle difuso, a doutrina não é pacífica, entendendo alguns que seriam *ex tunc* (como Celso Bastos, Gilmar Ferreira Mendes) enquanto outros (como José Afonso da Silva) defendem a teoria de que os efeitos seriam *ex nunc* (impediriam a continuidade dos atos para o futuro, mas não desconstituíria, por si só, os atos jurídicos perfeitos e acabados e as situações definitivamente constituídas).

9. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, apoiada na mais autorizada doutrina, conforme o Parecer PGFN nº 1.185/1995, tinha, na hipótese de controle difuso, posição definida no sentido de que a Resolução do Senado Federal que declarasse a inconstitucionalidade de lei seria dotada de efeitos *ex nunc*.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 13907.000178/99-39
Acórdão : 201-74.787
Recurso : 115.589

9.1 Contudo, por força do Decreto nº 2.346/1997, aquele órgão passou a adotar entendimento diverso, manifestado no Parecer PGFN/CAT/nº437/1998.

10. Dispõe o art. 1º do Decreto nº 2.346/1997:

"Art. 1º As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta ou indireta, obedecidos aos procedimentos estabelecidos neste Decreto.

§ 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.

§ 2º O dispositivo do parágrafo anterior aplica-se, igualmente, à lei ou ato normativo que tenha sua inconstitucionalidade proferida, incidentalmente, pelo Supremo Tribunal Federal, após a suspensão de sua execução pelo Senado Federal."

11. O citado Parecer PGFN/CAT/nº437/1998 tornou sem efeito o Parecer PGFN nº 1.185/1995, concluindo que "o Decreto nº 2.346/1997 impôs, com força vinculante para a Administração Pública Federal, o efeito *ex tunc* ao ato do Senado Federal que suspenda a execução de lei ou ato normativo declarado inconstitucional pelo STF".

11.1 Em outras palavras, no controle de constitucionalidade difuso, com a publicação do Decreto nº 2.346/1997, os efeitos da Resolução do Senado foram equiparados aos da ADIn.

12. Conseqüentemente, a resposta à primeira questão é afirmativa: os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, seja por via de controle concentrado, seja por via de controle difuso, são retroativos, ressaltando-se que, pelo controle difuso, somente produzirá esses efeitos, em relação a terceiros, após a suspensão pelo Senado da lei ou do ato normativo declarado inconstitucional.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13907.000178/99-39
Acórdão : 201-74.787
Recurso : 115.589

12.1 Excepcionalmente, o Decreto prevê, em seu art. 4º, que o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional possam adotar, no âmbito de suas competências, decisões definitivas do STF que declarem a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo que teriam, assim, os mesmos efeitos da Resolução do Senado.

13. Com relação à segunda questão, a resposta é que nem sempre os delegados/inspetores da Receita Federal podem autorizar a restituição de tributo cobrado com base em lei declarada inconstitucional pelo STF. Isto porque, no caso de contribuintes que não foram partes nos processos que ensejaram a declaração de inconstitucionalidade - no caso de controle difuso, evidentemente - para se configurar o indébito, é mister que o tributo ou contribuição tenha sido pago com base em lei ou ato normativo declarado inconstitucional com efeitos *erga omnes*, o que, já demonstrado, só ocorre após a publicação da Resolução do Senado ou na hipótese prevista no art. 4º do Decreto nº 2.346/1997.

14. Esta é a regra geral a ser observada, havendo, contudo, uma exceção a ela, determinada pela Medida Provisória nº 1.699-40/1998, art. 18 § 2º, que dispõe:

"Art. 18 - Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente:

.....

§ 2º - O disposto neste artigo não implicará restituição "ex officio" de quantias pagas."

15. O citado artigo consta da MP que dispõe sobre o CADIN desde a sua primeira edição, em 30/08/95 (MP nº 1.110/1995, art. 17), tendo havido, desde então, três alterações em sua redação.

15.1 Duas das alterações incluíram os incisos VIII (MP nº 1.244, de 14/12/95) e IX (MP nº 1.490-15, de 31/10/96) entre as hipóteses de que trata o *caput*.

16. A terceira alteração, ocorrida em 10/06/1998 (MP nº 1.621-36), acrescentou ao § 2º a expressão "*ex officio*". Essa mudança, numa primeira leitura, poderia levar ao entendimento de que, só a partir de então, poderia ser procedida a



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 13907.000178/99-39
Acórdão : 201-74.787
Recurso : 115.589

restituição, quando requerida pelo contribuinte; antes disso, o interessado que se sentisse prejudicado teria que ingressar com uma ação de repetição de indébito junto ao Poder Judiciário.

16.1 Salienta-se que, nos termos da Lei nº 4.657/1942 (Lei de Introdução ao Código Civil), art. 1º, § 4º, as correções a texto de lei já em vigor consideram-se lei nova.

17. Entretanto, conforme consta da Exposição de Motivos que acompanhou a proposta de alteração, o disposto no § 2º "consiste em norma a ser observada pela Administração Tributária, pois esta não pode proceder *ex officio*, até por impossibilidade material e insuficiência de informações, eventual restituição devida". O acréscimo da expressão *ex officio* visou, portanto, tão-somente, dar mais clareza e precisão à norma, pois os contribuintes já faziam jus à restituição antes disso; não criou fato novo, situação nova, razão pela qual não há que se falar em lei nova.

18. Logo, os delegados/inspetores da Receita Federal também estão autorizados a proceder à restituição/compensação nos casos expressamente previstos na MP nº 1.699/1998, art. 18, antes mesmo que fosse incluída a expressão "*ex officio*" ao § 2º.

19. Com relação ao questionamento da compensação/restituição do Finsocial recolhido com alíquotas majoradas acima de 0,5% (meio por cento) - e que foram declaradas inconstitucionais pelo STF em diversos recursos - como as decisões do STF são decorrentes de incidentes de inconstitucionalidade via recurso ordinário, cujos dispositivos, por não terem a sua aplicação suspensa pelo Senado Federal, produzem efeitos apenas entre as partes envolvidas no processo (a União e o contribuinte que ajuizou a ação), não haveria, a princípio, que se cogitar de indébito tributário neste caso.

19.1 Contudo, conforme já esposado, esta é uma das hipóteses em que a MP nº 1.699-40/1998 permite, expressamente, a restituição (art. 18, inciso III), razão pela qual os delegados/inspetores estão autorizados a procedê-la.

19.2 O mesmo raciocínio vale para a compensação com outros tributos ou contribuições administrados pela SRF, devendo ser salientado que o interessado deve, necessariamente, pleiteá-la administrativamente, mediante requerimento (IN SRF nº 21/1997, art.12), inclusive quando se tratar de compensação



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13907.000178/99-39
Acórdão : 201-74.787
Recurso : 115.589

Finsocial x Cofins (o ADN COSIT nº 15/1994 definiu que essas contribuições não são da mesma espécie).

20. Ainda com relação à compensação Finsocial x Cofins, o Secretário da Receita Federal, com a edição da IN SRF nº 32/1997, art. 2º, havia decidido, *verbis*:

"Art. 2º - Convalidar a compensação efetiva pelo contribuinte, com a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, devida e não recolhida, dos valores da contribuição ao Fundo de Investimento social - FINSOCIAL, recolhidos pelas empresas exclusivamente vendedoras de mercadorias e mistas, com fundamento no art. 9º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, na alíquota superior a 0,5% (meio por cento), conforme as Leis nºs 7.787, de 30 de junho de 1989, 7.894, de 24 de novembro de 1989, e 8.147, de 28 de dezembro de 1990, acrescida do adicional de 0,1% (um décimo por cento) sobre os fatos geradores relativos ao exercício de 1988, nos termos do art. 22 do Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987".

20.1 O disposto acima encontra amparo legal na Lei nº 9.430/1996, art. 77, e no Decreto nº 2.194/1997, § 1º (o Decreto nº 2.346/1997, que revogou o Decreto nº 2.194/1997, manteve, em seu art. 4º, a competência do Secretário da Receita Federal para autorizar a citada compensação).

21. Ocorre que a IN SRF nº 32/1997 convalidou as compensações efetivas pelo contribuinte do Finsocial com a Cofins, que tivessem sido realizadas até aquela data. Tratou-se de ato isolado, com fim específico. Assim, a partir da edição da IN, como já dito, a compensação só pode ser procedida a requerimento do interessado, com base na MP nº 1.699-40/1998.

22. Passa-se a analisar a terceira questão proposta. O art. 168 do CTN estabelece prazo de 5 (cinco) anos para o contribuinte pleitear a restituição de pagamento indevido ou maior que o devido, contados da data da extinção do crédito tributário.

23. Como bem coloca Paulo de Barros Carvalho, "a decadência ou caducidade é tida como o fato jurídico que faz perecer um direito pelo seu não exercício durante certo lapso de tempo" (Curso de Direito Tributário, 7ª ed., 1995, p.311).



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13907.000178/99-39
Acórdão : 201-74.787
Recurso : 115.589

24. Há de se concordar, portanto, com o mestre Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, 10ª ed., Forense, Rio, p. 570), que entende que o prazo de que trata o art. 168 do CTN é de decadência.

25. Para que se possa cogitar de decadência, é mister que o direito seja exercitável; que, no caso, o crédito (restituição) seja exigível. Assim, antes de a lei ser declarada inconstitucional não há que se falar em pagamento indevido, pois, até então, por presunção, era a lei constitucional e os pagamentos efetuados efetivamente devidos.

26. Logo, para o contribuinte que foi parte na relação processual que resultou na declaração incidental de inconstitucionalidade, o início da decadência é contado a partir do trânsito em julgado da decisão judicial. Quanto aos demais, só se pode falar em prazo decadencial quando os efeitos da decisão forem válidos *erga omnes*, que, conforme já dito no item 12, ocorre apenas após a publicação da Resolução do Senado ou após a edição de ato específico da Secretária da Receita Federal (hipótese do Decreto nº 2.346/1997, art. 4º).

26.1 Quanto à declaração de inconstitucionalidade da lei por meio de ADIn, o termo inicial para a contagem do prazo de decadência é a data do trânsito em julgado da decisão do STF.

27. Com relação às hipóteses previstas na MP nº 1.699-40/1998, art. 18, o prazo para que o contribuinte não-participante da ação possa pleitear a restituição/compensação se iniciou com a data da publicação:

- a) da Resolução do Senado nº 11/1995, para o caso do inciso I;
- b) da MP nº 1.110/1995, para os casos dos incisos II a VII;
- c) da Resolução do Senado nº 49/1995, para o caso do inciso VIII;
- d) da MP nº 1.490-15/1996, para o caso do inciso IX.

28. Tal conclusão leva, de imediato, à resposta à quinta pergunta. Havendo pedido administrativo e restituição do PIS, fundamentando em decisão judicial específica, que reconhece a inconstitucionalidade dos Decretos-leis nºs 2.445/1988 e 2.449/1988 e declara o direito do contribuinte de recolher esse contribuição com base na Lei Complementar nº 7/1970, o pedido deve ser



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13907.000178/99-39
Acórdão : 201-74.787
Recurso : 115.589

deferido, pois desde a publicação da Resolução do Senado nº 49/1995 o contribuinte - mesmo aquele que não tenha cumulado à ação o respectivo pedido de restituição - tem esse direito garantido.

29. Com relação ao prazo para solicitar a restituição do Finsocial, o Decreto nº 92.698/1986, art. 122, estabeleceu o prazo de 10 (dez) anos, conforme se verificar em seu texto:

"Art. 122. O direito de pleitear a restituição da contribuição extingue-se com o decurso do prazo de dez anos, contados (Decreto-lei nº 2.049/83. art. 9º).

I - da data do pagamento ou recolhimento indevido:

II - da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que haja reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória."

30. Inobstante o fato de os decretos terem força vinculante para a administração, conforme assinalado no prolapado Parecer PGFN/CAT/nº 437/1998, o dispositivo acima não foi recepcionado pelo novo ordenamento constitucional, razão pela qual o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de valores recolhidos indevidamente a título de contribuição ao Finsocial é o mesmo que vale para os demais tributos e contribuições administrados pelo SRF, ou seja, 5 (cinco) anos (CTN, art. 168), contado da forma antes determinada.

30.1 Em adiantamento, salientou-se que, no caso da Cofins, o prazo de cinco anos consta expressamente do Decreto nº 2.173/1997, art. 78 (este Decreto revogou o Decreto nº 612/1992, que, entretanto, estabelecia idêntico prazo).

31. Finalmente a questão acerca da IN SRF nº 21/1997, art. 17, com as alterações da IN SRF nº 73/1997. Neste caso, não há que se falar em decadência ou prescrição, tendo em vista que a desistência do interessado só ocorreria na fase de execução do título judicial. O direito à restituição já teria sido reconhecido (decisão transitada em julgado), não cabendo à administração a análise do pleito de restituição, mas, tão-somente, efetuar o pagamento.

31.1 Com relação ao fato da não-desistência da execução do título judicial ser mais ou menos vantajosa para o autor, trata-se de juízo a ser firmado por ele,



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13907.000178/99-39
Acórdão : 201-74.787
Recurso : 115.589

tendo em vista que a desistência é de caráter facultativo. Afinal, o pedido na esfera administrativa pode ser medida interessante para alguns, no sentido de que pode acelerar o recebimento de valores que, de outra sorte, necessitariam seguir trâmite, em geral, mais demorado (emissão de precatório).

CONCLUSÃO

32. Em face do exposto, conclui-se, em resumo que:

a) as decisões do STF que declaram a inconstitucionalidade de lei ou de ato normativo, seja na via direta, seja na via de exceção, têm eficácia *ex tunc*;

b) os delegados e inspetores da Receita Federal podem autorizar a restituição de tributo cobrado com base em lei declarada inconstitucional pelo STF, desde que a declaração de inconstitucionalidade tenha sido proferida na via direta; ou, se na via indireta:

1. quando ocorrer a suspensão da execução da lei ou do ato normativo pelo Senado; ou

2. quando o Secretário da Receita Federal editar ato específico, no uso da autorização prevista no Decreto nº 2.346/1997, art. 4º; ou ainda

3. nas hipóteses elencadas na MP nº 1.699-40/1998, art. 18;

c) quando da análise dos pedidos de restituição/compensação de tributos cobrados com base em lei declarada inconstitucional pelo STF, deve ser observado o prazo decadencial de 5 (cinco) anos previsto no art. 168 do CTN, seja no caso de controle concentrado (o termo inicial é a data do trânsito em julgado da decisão do STF), seja no do controle difuso (o termo inicial para o contribuinte que foi parte na relação processual é a data do trânsito em julgado da decisão judicial e, para terceiros não-participantes da lide, é a data da publicação da Resolução do Senado ou a data da publicação do ato do Secretário da Receita Federal, a que se refere o Decreto nº 2.346/1997, art. 4º), bem assim nos casos permitidos pela MP nº 1.699-40/1998, onde o termo inicial é a data da publicação:

1. da Resolução do Senado nº 11/1995, para o caso do inciso I;

2. da MP nº 1.110/1995, para os casos dos incisos II a VII;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13907.000178/99-39
Acórdão : 201-74.787
Recurso : 115.589

3. da Resolução do Senado nº 49/1995, para o caso do inciso VIII;

4. da MP nº 1.490-15/1996, para o caso do inciso IX;

d) os valores pagos indevidamente a título de Finsocial pelas empresas vendedoras de mercadorias e mistas - MP nº 1.699-40/1998, art. 18, inciso III - podem ser objeto de pedido de restituição/compensação desde a edição da MP nº 1.110/1995, devendo ser observado o prazo decadencial de 5 (cinco) anos;

e) os pedidos de restituição/compensação do PIS recolhido a maior com base nos Decretos-leis nºs 2.445/1988 e 2.449/1988, fundamentados em decisão judicial específica, devem ser feitos dentro do prazo de 5 (cinco) anos, contando da data de publicação da Resolução do Senado nº 49/1995;

f) na hipótese da IN SRF nº 21/1997, art. 17, § 1º, com as alterações da IN SRF nº 73/1997, não há que se falar em prazo decadencial ou prescricional, tendo em vista tratar-se de decisão já transitada em julgado, constituindo, apenas, uma prerrogativa do contribuinte, com vistas ao recebimento, em prazo mais ágil, de valor a que já tem direito (a desistência se dá na fase de execução do título judicial).

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Às Divisões de Tributação das SRRF/1ª a 10ª e às Delegacias da Receita Federal de julgamento, para ciência.

CARLOS ALBERTO DE NIZA E CASTRO

Coordenador-Geral da COSIT

Aprovo

OTTO GLASNER

Secretário-Adjunto da Receita Federal".

No presente caso, a aplicação do entendimento do Parecer, a meu ver, é inquestionável. Isto porque a data do protocolo do pedido é 08.06.99.

Ora, em tal data, o entendimento da administração tributária era o do Parecer COSIT 58/98 e que só foi modificado em 30.11.99 com a publicação do AD 96/99. Se debates podem ocorrer em relação à matéria quanto aos pedidos formulados após 30.11.99, parece-me



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13907.000178/99-39
Acórdão : 201-74.787
Recurso : 115.589

indubitável que os pleitos formalizados até essa data deverão ser solucionados de acordo com o entendimento do citado parecer. Até porque os processos protocolizados antes de 30.11.99 e julgados seguiram a orientação do Parecer. Os que embora protocolizados mas que não foram julgados deverão de seguir o mesmo entendimento, sob pena de se estabelecer tratamento desigual entre contribuintes em situação absolutamente igual.

Isto posto, voto no sentido de aplicar ao presente caso o entendimento do Parecer COSIT nº 58/98, vigente a época do pedido, razão pela qual dou provimento ao recurso.

É a minha declaração de voto.

Sala das Sessões, em 24 de maio de 2001

SERAFIM FERNANDES CORRÊA