



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA**

Processo nº 13956.000222/2001-74
Recurso nº 201-125.517 Especial do Procurador
Matéria PIS - RESTITUIÇÃO
Acórdão nº 02-002.794
Sessão de 15 de outubro de 2007
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PASTOREIO COMÉRCIO DE INSUMOS AGROPECUÁRIOS LTDA.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 31/10/1995 a 28/02/1996

PIS. PRAZO PARA PLEITEAR RESTITUIÇÃO.

O prazo para pleitear restituição de tributo que foi considerado pago a maior em razão de decisão judicial somente começa a correr quando da publicação da referida decisão.

RESTITUIÇÃO. MP No. 1.212/1995 E REEDIÇÕES. ANTERIORIDADE NONAGESIMAL. TERMO INICIAL.

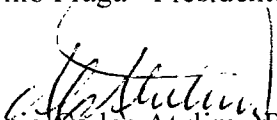
A eficácia da medida provisória, reeditada no prazo de trinta dias da MP anterior, é mantida em relação à data da primeira publicação, para efeito da fixação do termo inicial da anterioridade nonagesimal, de forma que inexistem débitos, relativamente As contribuições sociais recolhidas sob sua vigência.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Antonio Carlos Atulim (Relator), Antonio Bezerra Neto e Henrique Pinheiro Torres que davam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Gileno Gurjão Barreto.


Antonio Praga - Presidente


Antonio Carlos Atulim - Relator


Gileno Gurjão Barreto - Redator Designado

Participaram ainda do presente julgamento os Conselheiros Antonio Praga, Josefa Maria Coelho Marques, Gileno Gurjão Barreto, Antonio Carlos Atulim, Maria Teresa Martínez López, Antonio Bezerra Neto, Dalton César Cordeiro de Miranda, Henrique Pinheiro Torres, Leonardo Siade Manzan, Júlio César Vieira Gomes, Misael Lima Barreto, Elias Sampaio Freire, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho.

Relatório

Em 26/10/2001 o contribuinte formulou pedido de restituição cumulado com compensação por ter recolhido no período de outubro de 1995 a outubro de 1998 o PIS com base na MP nº 1.212/95.

Por meio do Acórdão nº 201-78.231, de 23 de fevereiro de 2005, a Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer não só a existência de indébito de PIS a favor do contribuinte no período compreendido entre outubro de 1995 e fevereiro de 1996, mas também que o prazo de decadência deve ser contado a partir de 16/08/1999, data da publicação do acórdão do STF proferido na ADIN nº 1.417.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou recurso especial com base no art. 32, I, do antigo Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, alegando que tal decisão violou os artigos 165 e 168 do CTN, pois o prazo para o pedido de restituição é de cinco anos contados da data do pagamento indevido.

Por meio do despacho nº 201-357 (fls. 210/212) foi dado seguimento ao recurso especial.

Cientificado do Acórdão nº 201-78.231, do recurso especial do Procurador e do despacho que lhe deu seguimento, o contribuinte não apresentou contra-razões.

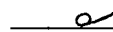
É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, Relator

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme se verifica nos autos o motivo alegado para a inexistência do indébito foi a declaração de inconstitucionalidade da aplicação retroativa da MP nº 1.212/91.



No tocante ao prazo de decadência para pedir restituição de tributos declarados inconstitucionais, filio-me ao entendimento lançado pelo Ministro Luis Fux no voto proferido no julgamento do RESP Nº 511.279, que transcrevo a seguir:

VOTO

(...)

Todavia, mister enfrentar a questão à luz da eficácia da declaração de inconstitucionalidade num e noutro caso. No sistema adotado pelo Brasil, apenas as decisões proferidas pelo STF no controle concentrado têm efeitos erga omnes. Neste sentido, a lição do ilustre constitucionalista José Afonso da 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 art. 52, X; a declaração na via direta tem efeito diverso, importa em suprimir a eficácia e aplicabilidade da lei ou ato, como veremos nas distinções feitas em seguida.

Em primeiro lugar, temos que discutir a eficácia da sentença que decide a inconstitucionalidade na via da exceção, e que se resolve pelos princípios processuais. Nesse caso, a arguição da inconstitucionalidade é questão prejudicial e gera um procedimento incidenter tantum, que busca a simples verificação da existência ou não do vício alegado. E a sentença é declaratória. Faz coisa julgada no caso e entre as partes. Mas, no sistema brasileiro, qualquer que seja o tribunal que a proferiu, não faz ela coisa julgada em relação à lei declarada inconstitucional, porque qualquer tribunal ou juiz, em princípio, poderá aplicá-la por entendê-la constitucional, enquanto o Senado Federal, por resolução, não suspender sua executoriedade, como já vimos." (Curso de Direito Constitucional. São Paulo, Malheiros, 2001, p. 53/54)

Ora, se a declaração de inconstitucionalidade no controle difuso apenas tem efeitos inter partes, forçoso concluir que o reconhecimento da inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo pelo STF só pode ser considerado como termo inicial para a prescrição da ação de repetição do indébito, quando efetuado no controle concentrado de constitucionalidade, ou, mesmo no controle difuso, quando da edição de resolução do Senado Federal, conferindo efeitos erga omnes àquela declaração (CF, art. 52, X). Nesse mesmo sentido, o entendimento de Marco Aurelio Greco e Helenilson Cunha Pontes:

"A declaração de inconstitucionalidade pode advir de um julgamento incidenter tantum proferido em processo de outro contribuinte. Ou seja, um contribuinte, por discordar da exigência, ingressa com algum tipo de processo judicial (suponhamos que antes do prazo de cinco anos do pagamento efetuado) e obtém êxito, a ponto de, naquele processo, ser declarada a inconstitucionalidade da lei.

Olhemos da perspectiva dos demais contribuintes. Em relação a estes, esta declaração de inconstitucionalidade tem o efeito de deflagrar a fluência do prazo prescricional? A rigor, a pergunta não é exatamente

está, mas sim sobre um dado anterior, qual seja, saber se essa decisão tem o efeito de alterar a situação jurídica subjetiva de quem não foi parte naquele processo.

Uma resposta possível é a de que a decisão incidenter tantum não produz efeitos em relação a terceiros. Portanto, numa primeira interpretação, pode-se sustentar que a declaração incidenter tantum não altera a situação jurídica subjetiva do contribuinte que pagou aquele tributo, mas não participou do processo em que houve a respectiva declaração de inconstitucionalidade.

A situação dos demais contribuintes somente será alterada se vier a ser editado um dentre outros dois tipos de atos jurídicos que apresentam eficácia geral e, portanto, atinjam todos os contribuintes, mesmo os que não participaram do processo específico. No âmbito federal, pode haver:

a) uma Resolução do Senado suspendendo a execução da lei, nos termos do inciso X do artigo 52 da CF/88; ou

b) um ato de caráter geral que reconheça a inconstitucionalidade e estenda, a todos os contribuintes que se encontrem na mesma situação, os efeitos do julgamento que a declarou. É o caso de Decreto do Presidente da República, de Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e de Súmula da Advocacia Geral da União." (Inconstitucionalidade da Lei Tributária - Repetição do Indébito. São Paulo, Dialética, 2002, p. 71/72)

Definidos os limites do pronunciamento do Supremo Tribunal Federal no controle difuso e no concentrado, subjaz ainda uma questão a ser analisada: tendo em vista que a Ação Direta de Inconstitucionalidade é imprescritível (Súmula 360 do STF), e em face da discricionariedade do Senado Federal em editar a resolução prevista no art. 52, X, da CF/88, ficariam as ações de repetição do indébito tributário sujeitas à reabertura do prazo prescricional por tempo indefinido?

Os que defendem esta tese sustentam: a) não haver a lei regulando a prescrição da ação para pleitear a restituição de tributo inconstitucional, uma vez que os arts. 168 e 169 do CTN não se refeririam à ação com fundamento na inconstitucionalidade da lei; b) a presunção de constitucionalidade das leis impediria a afirmação da existência do direito à restituição do indébito antes da declaração da inconstitucionalidade da lei em que se funda a cobrança do tributo.

Ora, a inconstitucionalidade da lei, no controle difuso, é causa petendi, e por isso o CTN a ela não se refere, mas tão-somente à ação de repetição, qualquer que seja a sua razão de ser.

Por outro lado, a presunção de constitucionalidade das leis não é absoluta. Deveras, num sistema como o brasileiro, em que se admite o controle difuso, inúmeras são as ações em que os contribuintes pleiteiam a repetição sob a invocação incidenter tantum da inconstitucionalidade. Aliás, na hipótese vertente a declaração foi objeto de controle difuso em Recurso Extraordinário, conseqüentemente, no nosso sistema, não é necessário aguardar uma ação direta de inconstitucionalidade para repetir-se o tributo indevido.

Em sendo possível discutir no controle difuso a legalidade do tributo, a declaração de inconstitucionalidade posterior e em controle

concentrado não tem o condão de reabrir prazos superados. A seguir esse raciocínio, vinte anos depois de incorporado o tributo ao erário, e satisfeitas necessidades coletivas com esses fundos, o Estado ver-se-ia instado a devolver as quantias sem que a contraprestação também ocorresse, gerando situação de enriquecimento por parte do cidadão em detrimento do Estado. Não é demais lembrar que a segurança jurídica opera-se pro et contra o cidadão e a Administração Pública.

Esposando o entendimento acima delineado, afirmou Eurico Marcos Diniz de Santi que:

"A máquina do tempo instalada no interior do direito não permite que seu operador navegue para o passado que quiser, o passado do direito é repleto de cavidades obstruídas pelo fluir do tempo que se tornam inacessíveis pelo próprio direito. Quando tomado como fato jurídico, o tempo cristaliza a trajetória de positivação no presente e consolida juridicamente o passado.

No direito tributário, a segurança jurídica garante a consolidação do passado impondo ao Legislativo, que produz as leis, o limite da irretroatividade da lei; ao Executivo, que produz atos administrativos, o limite da decadência e ao Judiciário, que produz sentenças e acórdãos, o limite da prescrição. A segurança jurídica, portanto, promove a legalidade, garantindo o passado da lei, sem deixar de assumir a trajetória da lei no presente e os seus efeitos, ainda que no futuro essa lei deixe de ser lei.

Como ensina GERALDO ATALIBA, os efeitos garantidos pela segurança jurídica são a coisa julgada não sujeita a recurso ou ação rescisória; o direito adquirido e o ato jurídico perfeito. Assim também entende RICARDO LOBO TORRES, quando diz que: 'a invalidade da lei declarada genericamente opera de imediato, anulando o presente os efeitos dos atos praticados no passado, salvo com relação à coisa julgada, ao ato jurídico perfeito, ao direito adquirido ou, o que é a mesma coisa, opera ex tunc relativamente a certos atos como, por exemplo, a sentença penal; no campo tributário, especificamente, isso significa que a declaração de inconstitucionalidade não atingirá a coisa julgada, o lançamento definitivo, os créditos prescritos (...)'

Por isso, o controle da legalidade não é absoluto, exige o respeito do presente em que a lei foi vigente. Daí surgem os prazos judiciais garantindo a coisa julgada, e a decadência e a prescrição cristalizando o ato jurídico perfeito e o direito adquirido.

(...)

Como a ADIN é imprescritível, todas as ações que tiverem por objeto direitos subjetivos decorrentes de lei cuja constitucionalidade ainda não foi apreciada, ficariam sujeitas à reabertura do prazo de prescrição, por tempo indefinido. Assim, disseminaria-se a imprescritibilidade no direito, tornando os direitos subjetivos instáveis até que a constitucionalidade da lei seja objeto de controle pelo STF. Ocorre que, se a decadência e a prescrição perdessem o seu efeito operante diante do controle direto de constitucionalidade, então todos os direitos subjetivos tornar-se-iam imprescritíveis.

A decadência e a prescrição rompem o processo de positivação do direito, determinando a imutabilidade dos direitos subjetivos protegidos pelos seus efeitos, estabilizando as relações jurídicas, independentemente de ulterior controle de constitucionalidade da lei.

O acórdão em ADIN que declarar a inconstitucionalidade da lei tributária serve de fundamento para configurar juridicamente o conceito de pagamento indevido, proporcionando a repetição do débito do Fisco somente se pleiteada tempestivamente em face dos prazos de decadência e prescrição: a decisão em controle direto não tem o efeito de reabrir os prazos de decadência e prescrição.

Descabe, portanto, justificar que, com o trânsito em julgado do acórdão do STF, a reabertura do prazo de prescrição se dá em razão do princípio da actio nata. Trata-se de repetição de princípio: significa sobrepôr como premissa a conclusão que se pretende. O acórdão em ADIN não faz surgir novo direito de ação ainda não desconstituído pela ação do tempo no direito.

Respeitados os limites do controle da constitucionalidade e da imprescritibilidade da ADIN, os prazos de prescrição do direito do contribuinte ao débito do Fisco permanecem regulados pelas três regras que construímos a partir dos dispositivos do CTN." (Decadência e Prescrição no Direito Tributário. São Paulo, Editora Max Limonad, 2000, p. 271/277) .

À luz destes argumentos, conclui-se que nem a declaração de inconstitucionalidade no controle concentrado, nem a Resolução do Senado no controle difuso, e tampouco um ato de caráter geral do Executivo que reconheça a inconstitucionalidade, têm o condão de ressuscitar direitos patrimoniais prescritos segundo as regras do CTN. Entendimento em sentido contrário, conduziria à iniquidade de conferir privilégio aos contribuintes que permaneceram inertes em relação àqueles que ingressaram em juízo atacando a lei inconstitucional, uma vez que os primeiros poderiam recuperar tudo o que pagaram sob o império da lei inconstitucional, enquanto que os segundos somente recuperariam o que recolheram no quinquênio imediatamente anterior à propositura das respectivas ações.

Portanto, a publicação da decisão do STF na ADIN nº 1.417 quando muito serve de fundamento para justificar a existência de um indébito, mas não interrompe prazos e nem faz ressurgir direitos patrimoniais atingidos pela decadência ou prescrição.

Em virtude destas razões o Secretário da Receita Federal revogou o Parecer Normativo Cosit nº 58/1998, editando o Ato Declaratório SRF nº 96/1999 que fixou a interpretação de que a decadência do direito à repetição de indébito ocorre em 5 anos contados da extinção do crédito tributário.

Estabelecido que a declaração de inconstitucionalidade não faz renascer direitos patrimoniais atingidos pela decadência ou pela prescrição, resta verificar quando ocorre a extinção do crédito tributário referida no art. 168, I do CTN.

O STJ acolheu a tese do Professor Hugo de Brito Machado, no sentido de que no caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a extinção do crédito tributário, referida no art. 168, I do CTN, ocorre com a combinação do pagamento antecipado e a homologação do lançamento, referidas no art. 156, VII CTN.

Segundo este entendimento, caso o contribuinte tenha efetuado algum pagamento, o prazo de cinco anos previsto no art. 150, § 4º do CTN começa a fluir a partir da

data da homologação do lançamento. Se a homologação for expressa, os cinco anos do prazo de decadência, contam-se a partir desta data. Se for tácita, contam-se os cinco anos a partir do esgotamento do quinquênio previsto no art. 150, § 4º do CTN.

Com o devido respeito ao Professor Hugo de Brito Machado e ao tribunal, com esta tese não posso concordar.

O art. 156, VII do CTN estabelece que:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

VII- o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º. (grifei)

O dispositivo realmente exige a conjugação de dois fatos que são a ocorrência de um pagamento antecipado, ainda que parcial, e a homologação do lançamento, que pode ser tácita ou expressa.

Entretanto, esta interpretação não levou em conta que o art. 150, § 1º consigna que (...) O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo **extingue o crédito sob condição resolutória** da ulterior homologação do lançamento.(grifei)

Por sua vez, o art. 127 do Novo Código Civil deixou claro que quando a condição é resolutiva o ato jurídico tem eficácia desde o momento de sua constituição, ao estabelecer que (...) *Se for resolutiva a condição, enquanto esta se não realizar, **vigora o negócio jurídico, podendo exercer-se desde a conclusão deste o direito por ele estabelecido.***(grifei).

Por outro lado, o disposto nos §§ 2º e 3º do art. 150 do CTN permite concluir que mesmo no caso do pagamento antecipado ser parcial, o valor pago será descontado do que for apurado posteriormente pelo fisco.

Em outras palavras, isto significa que o pagamento antecipado, ainda que em montante menor do que o devido, gera efeitos jurídicos a partir do momento em que é efetuado, uma vez que o sujeito passivo passa a ser titular de direitos mesmo antes da homologação tácita ou expressa.

Com efeito, uma vez efetuado o pagamento antecipado, o contribuinte não precisa aguardar que sobrevenha a homologação tácita ou expressa para requerer certidão negativa de débitos, nos termos do art. 205 do CTN, pois este direito surge no momento do pagamento que **extingue o crédito sob condição resolutória da ulterior homologação**. Reforça este argumento o fato de a homologação não ter sido incluída no art. 206 do CTN entre as hipóteses em que a certidão positiva tem efeitos de negativa.

Além disso, a teor dos §§ 2º e 3º do art. 150 do CTN o valor antecipado parcialmente não gera efeito sobre a **obrigação tributária**, mas gera efeito em relação ao crédito tributário, uma vez que deverá ser descontado do que porventura for apurado em momento posterior pelo fisco. Isto demonstra que pelo menos uma parte do crédito tributário foi extinto na data em que ocorreu a antecipação do pagamento.

Ora, se o pagamento antecipado efetuado a menor gera efeitos até em relação à obtenção de certidão negativa, como se pode dizer que não ocorreu a extinção, ainda que parcial, do crédito tributário?

Portanto, não tenho a menor dúvida de que a homologação do lançamento, seja ela tácita ou expressa, tem efeitos *ex tunc*, retroagindo à data em que foi feito o pagamento antecipado.

A tese do Professor Hugo de Brito Machado seria válida se o art. 150 § 1º do CTN extinguisse o crédito sob condição suspensiva da ulterior homologação do lançamento, mas como o legislador estabeleceu que a condição é resolutória, a extinção definitiva do crédito tributário ocorre no momento da antecipação do pagamento e somente em relação ao montante antecipado. Os efeitos da homologação ou da não-homologação para o fim de exigir-se eventuais diferenças, retroagem à data do pagamento.

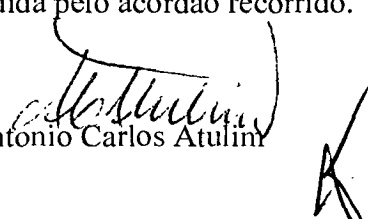
Desse modo, como o art. 168, I do CTN fixa como *dies a quo* do prazo de decadência a data da extinção do crédito tributário, considero que o prazo para pleitear restituição ou compensação, em relação a tributos sujeitos ao lançamento por homologação, extingue-se com o decurso de cinco anos, contados da data do pagamento indevido e não da data da homologação.

Este entendimento foi chancelado pelo legislador por meio de interpretação autêntica no art. 3º da Lei Complementar nº 118, de 09/02/2005, no qual ficou estabelecido que para os efeitos do disposto no art. 168, I do CTN, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o art. 150, § 1º da referida lei.

Tratando-se de norma expressamente interpretativa, deve ser obrigatoriamente aplicada aos casos não definitivamente julgados, por força do disposto no art. 106, I, do CTN, que tem caráter imperativo.

Considerando que no caso dos autos o pedido foi formulado em 26/10/2001, o contribuinte decaiu do direito de pedir restituição do indébito relativo a pagamentos efetuados antes de 26/10/1996.

Com essas considerações, voto no sentido dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, para declarar extinto o direito à restituição dos pagamentos indevidos efetuados até 26/10/1996, o que abrange o período de outubro de 1995 a fevereiro de 1996, cuja restituição havia sido concedida pelo acórdão recorrido.


Antonio Carlos Atulini

Processo nº 13956.000222/2001-74
Acórdão n.º 02-002.794

CSRF/T02
Fls. 232

Voto Vencedor

Conselheiro Gileno Gurjão Barreto, Redator Designado

Ouso discordar do eminente Relator no que diz respeito ao prazo para pleitear a restituição dos valores pagos a título de PIS relativos aos períodos de outubro de 1995 a fevereiro de 1996. Para tanto utilizo-me dos argumentos da Conselheira Dra. Adriana Gomes Rego Galvão no voto vencedor da instância *a quo*.

O pronunciamento do STF de que a Medida Provisória nº 1.212/95 somente se aplicava a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de março de 1996 e que, portanto, aos fatos geradores compreendidos de outubro de 1995 até fevereiro de 1996 ainda se aplicava a Lei Complementar nº 7/70 e alterações posteriores, ocorreu inicialmente por força de uma liminar deferida em 7/3/1996 e publicada em 24/5/1996, fl. 35, porém, esta apenas foi confirmada em decisão exarada em 2/8/1999, cuja publicação ocorreu em edição estar circulada no dia 16/8/1999.

Até então, nenhum contribuinte que pleiteasse tal compensação ou restituição teria o seu direito reconhecido pela Secretaria da Receita Federal. Aliás, a Receita Federal somente se pronunciou sobre este entendimento em 19 de janeiro de 2000, quando, por meio da Instrução Normativa no. 6/2000, vedou a constituição dos créditos tributários referentes às alterações introduzidas pela MP nº 1.212/95, relativa aos fatos geradores ocorridos no período acima mencionado.

Logo, em minha opinião, não há o que se falar em contagem do prazo prescricional a partir do fato gerador ou do pagamento, mas sim da data em que tais valores poderiam ser efetivamente compensados ou restituídos, ou seja, quando eles foram considerados como pagamentos indevidos, o que somente ocorreu em 16/8/1999, de forma que a prescrição para se pedir tal aproveitamento deu-se em 16/8/2004.

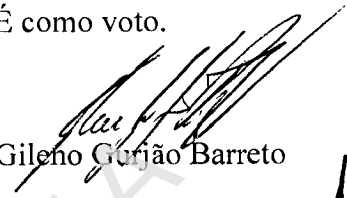
Portanto, se o pedido foi formalizado em outubro de 2001, foi feito tempestivamente e deve ser analisado, salientando-se que deve ficar assegurada à Secretaria da Receita federal o direito de conferir a certeza e liquidez dos créditos objeto do presente pedido, considerando, para efeito de correção monetária, as regras da Norma de Execução conjunta SRF/Cosit/Cosar n.º 8/97.

Deve ainda ficar ressalvado que nos termos do voto do Relator a quo, como a Medida Provisória nº 1.212/95 só se aplica aos fatos ocorridos a partir de março de 1996, os eventuais créditos existentes devem ser calculados de acordo com a Lei Complementar nº 7/70 e alterações posteriores, considerando-se como base de cálculo aquela do sexto mês anterior, de acordo com a jurisprudência unânime deste colegiado e do próprio STJ.

Neste sentido, manifesto-me por negar provimento parcial ao recurso no sentido de que se admita o pedido de restituição/compensação postulado dentro do prazo que se entende

legal, porém, ressaltando que tal direito creditório deve ser calculado nos termos do voto do Relator a quo, complementado com o acima exposto.

É como voto.


Gileno Gurgão Barreto 