



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

Processo n° 16327.001187/2006-10
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-01.751 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de abril de 2012
Matéria PIS
Recorrente BANCO ALVORADA S/A, sucessor por incorporação do Banco BCN S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP

Períodos de apuração: 20/10/1988 a 20/07/1993.

PIS. DECRETOS-LEIS N°S. 2.445 E 2.449, DE 1998. INCONSTITUCIONALIDADE. EXISTÊNCIA DE AÇÃO DECLARATÓRIA. PROVIMENTO COM CUNHO DECLARATÓRIO DA EXISTÊNCIA DE CRÉDITO.

A ação declaratória é meio viável para que se declare a existência de relação jurídico-tributária entre o Fisco e o contribuinte, já que traz no seu bojo um cunho declaratório que contém o reconhecimento da existência de um crédito em favor do contribuinte, viabilizando o pleito pela via da restituição ou compensação, administrativa ou judicial. Precedentes do STJ (REsp n° 88.855/SP, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ DE 06/12/2004; REsp n° 188.983/SP, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 24/06/2002, REsp n° 83.180/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ de 01/04/1996 e AgRg no REsp n° 727211/SP, de 04/10/2005).

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. DIES A QUO. TRANSITO EM JULGADO.

Havendo ação declaratória em que se pleiteou a inconstitucionalidade dos Decretos-Leis n°s 2.445 e 2.449, de 1998, ajuizada pelo contribuinte antes da Resolução n° 49/95, do Senado Federal, a contagem do prazo decadencial para ingressar com o pedido de restituição e declaração de compensação inicia-se na data do trânsito em julgado da decisão judicial, nos termos dos arts. 165, I, 168, I c/c 156, X, do Código Tributário Nacional.

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. NORMAS GERAIS. DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Em sendo afastada a decadência, deve o processo retornar a instância *a quo* a fim de que ela possa proceder a análise da existência, suficiência e legitimidade dos créditos pleiteados pelo sujeito passivo, posicionando-se sobre a compensação pleiteada, evitando, com isso, a supressão de instância de julgamento e eventual cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para determinar o retorno dos autos à DRJ para que se prossiga a análise do mérito. Fez sustentação oral Dr. Rodrigo R Leite Vieira OAB/SP 181562.

(assinado digitalmente)

Nayra Bastos Manatta - Presidente

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Junior – Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nayra Bastos Manatta (Presidente), Gilson Macedo Rosenburg Filho, Silvia de Brito Oliveira, Fernando Luiz Da Gama Lobo D'êça, Francisco Mauricio Rabelo De Albuquerque Silva.

Relatório

Versam estes autos de Declarações de Compensação (PER/DCOMP), mediante o qual o contribuinte tem a pretensão de requerer a quitação de débitos de PIS, COFINS, IRPJ e CSLL, relativos aos períodos de 02/2004, 03/2004, 11/2004 e 14/01/2005, com crédito oriundo de Ação Judicial nº 93.0031430-0, seção Judiciária de São Paulo, no total de R\$ 45.045.378,44, ação esta que já foi objeto de apreciação no âmbito do processo administrativo fiscal nº 10580.004926/2005-67.

Por meio de Despacho Decisório, fls. 41, a unidade de origem entendeu por não reconhecer o direito creditório do contribuinte, não homologando as compensações declaradas pelo sujeito passivo. Alegou, para tanto, que a ação judicial não concedeu o direito ao crédito e sim apenas declarou a inconstitucionalidade solicitada e que “afastada a via judicial, o exame da compensação pleiteada segue o procedimento administrativo”.

DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Cientificado do indeferimento do pedido compensação em 06/03/2007, o interessado apresentou Manifestação de Inconformidade, tempestiva, em 30/03/2007 e, em virtude da DRJ ter sintetizado de maneira clara e eficiente, transcrevo a síntese dos fatos por ela relatados quando da decisão de Primeira Instância:

Em 26/07/1993, propôs Medida Cautelar preparatória (n.º 93.0019713-4) visando suspender a exigibilidade do crédito tributário dos valores vincendos relativos à diferença apurada entre a contribuição devida com base na Lei Complementar n.º 7, de 1970, e nos Decretos-leis n.º 2.445 e 2.449, de 1988, tendo sido concedido o seu pleito a partir de setembro de 1993;

Em 14/10/1993, propôs a respectiva Ação Ordinária requerendo o reconhecimento definitivo do seu direito de recolher o PIS nos termos da Lei Complementar n.º 7, de 1970, cujo pedido foi julgado procedente, havendo posteriormente o trânsito em julgado;

Desta forma, a contribuinte tem em seu favor duas normas individuais e concretas prolatadas, e assim, com base no art. 26 da Instrução Normativa SRF n.º 460, de 2004, vigente à época, e no artigo 170-A do CTN, efetuou a compensação do crédito do PIS recolhido a maior durante a vigência dos referidos decretos-leis;

Ainda assim, mesmo diante do conteúdo das mencionadas decisões judiciais quanto à impossibilidade de aplicação dos Decretos-leis n.º 2.445 e 2.449, de 1988, a DRF não reconheceu os créditos do PIS anteriores a setembro de 1993 sob o argumento de que a norma individual e concreta (sentença) não

tem força executória, aduzindo que o Poder Judiciário limitou-se

a reconhecer a ausência de relação jurídica tributária entre a contribuinte e a União fundada nos referidos decretos leis, sem que tenha autorizado, contudo, qualquer repetição do indébito tributário, tendo, portanto, decaído o direito à compensação administrativa;

Porém, resta claro que a partir do momento em que o Poder Judiciário afasta a incidência de uma nova norma jurídica mais gravosa, exigindo a incidência de uma norma anterior menos onerosa para o contribuinte, essa determinação gera diferenças de natureza "matemática", e a partir do reconhecimento definitivo da impertinência dessa nova norma no caso concreto e, incidentalmente, no próprio sistema, está declarado também que o contribuinte pagou tributo a maior, indevidamente, e conseqüentemente tem direito ao crédito resultante da diferença de tributos, razão pela qual qualquer compensação tributária oriunda desse processo é legal e deve ser reconhecida pelo Estado;

Tendo sido declarada pelo Poder Judiciário a inexistência de relação jurídica nos termos de uma legislação que cobra do contribuinte tributo a maior, ordenando a aplicação de uma segunda norma jurídica que cobra tributo a menor, não há qualquer dúvida que esses valores pagos a maior devem ser devolvidos ao contribuinte sob a forma de créditos, sob pena e enriquecimento ilícito do Estado, autorizando-se a compensação tributária capaz de extinguir o crédito tributário, nos termos do art. 156 do CTN;

Por conseguinte, no caso, independe a natureza do pedido da ação judicial e, conseqüentemente, de sua sentença, tendo o Poder Judiciário autorizado sim a compensação pleiteada, por meio de uma norma exequível;

Ademais, equivocou-se a autoridade administrativa ao considerar a data do pagamento do tributo a maior como termo inicial para a contagem do prazo decadencial, e não a data do trânsito em julgado da decisão que reconheceu que o tributo foi pago a maior;

A pretensão da DRF é impossível de ser materializada, pois em se adotando o entendimento do despacho decisório em litígio, restaria inviabilizada a discussão de qualquer norma jurídica tributária junto ao Poder Judiciário, uma vez que até que se tenha um posicionamento judicial favorável o contribuinte deverá continuar recolhendo o tributo nos termos da norma questionada, e, a cada momento em que não lhe é concedida uma decisão favorável, o tempo passa, decaindo eventuais créditos;

No presente caso, não deve incidir a norma contida no inciso I do art. 156 do CTN, mas sim a prevista no inciso X do mesmo artigo, que prevê que a decisão judicial transitada em julgado extingue o crédito tributário;

DO JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Em análise e atenção aos pontos suscitados pela interessada na manifestação de inconformidade apresentada, a Quarta Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador/BA, proferiu o Acórdão de nº. 15-16.405, nos seguintes termos:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 20/10/1988 a 20/07/1993

DECADÊNCIA.

No âmbito administrativo, o prazo decadencial do direito de pleitear restituição ou compensação de tributos pagos indevidamente, inclusive no caso de declaração de inconstitucionalidade de lei, é de cinco anos, contados da extinção do crédito tributário, assim entendida a data de pagamento do tributo.

Compensação não Homologada.”

Inicialmente, a DRJ afirma que o crédito a compensar, que se ampararia na ação judicial nº 93.003143-0 já foi objeto de apreciação no processo administrativo fiscal nº10580.004926/2005-67, sendo impossível se aproveitar tal crédito para fins de compensação na esfera administrativa, pelos fatos abaixo narrados.

Na Ação Declaratória nº 93.003143-0 a interessada teve seu pedido julgado procedente quanto ao direito de recolher o PIS com base na Lei Complementar nº 7, de 1970, conforme sentença de primeiro grau - em 02/09/1996 (fls. 169/171), nos seguintes termos:

“Isto posto, e tendo em vista o mais que dos autos consta, julgo procedente o pedido, si et quantum, para reconhecer a ilegalidade do recolhimento das contribuições ao PIS nos termos da legislação anteriormente aos Decretos-leis nº 2.445 e 2.449/88, cuja inconstitucionalidade é incidentalmente reconhecida, com os seus consectários.

Resta claro, portanto, que não existe repetição autorizada pelo Poder Judiciário; assim sendo, afastada a via judicial, o exame da compensação pleiteada segue o procedimento administrativo.

Conclui que tanto na Ação Declaratória, quanto na Medida Cautelar (onde foi requerida a suspensão da exigibilidade sobre os valores vincendos relativos à diferença entre a aplicação da Lei Complementar nº 7/70 e Decreto-Lei nº 2445/88, onde o contribuinte obteve sentença favorável) não foi mencionado a compensação de valores do PIS recolhidos a maior.

Fundamentou ainda que a referida Ação Declaratória não tem força executória. Em não havendo repetição autorizada pelo Judiciário, e, por isso afastada via judicial a apuração do crédito decorrente do mandamento judicial segue pelo procedimento administrativo, sendo que, assim, constata-se que à época da transmissão das DCOMP - março de 2004 e janeiro de 2005 transcorreu o prazo decadencial do direito de pleitear a compensação, de 5 anos constados da extinção do crédito tributário, conforme os artigos 168 c/c 156 do Código Tributário Nacional.

Após todo o exposto, votou pela não homologação das compensações pleiteadas.

DO RECURSO

Ciente em 11/09/2008 do Acórdão nº. 15-16.405, e não concordando com a decisão proferida pela 4ª Turma de Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador, o contribuinte apresentou em 10/10/2008 Recurso Voluntário a este Conselho.

Após fazer uma síntese dos fatos ocorridos até a data da apresentação do Recurso Voluntário, o recorrente arguiu os seguintes pontos em sua defesa, que merecem destaque:

- sustenta que a sentença obtida pela recorrente tem cunho de norma individual e concreta, reconhecendo o direito de crédito, e, portanto, tem cunho executório, além de meramente declarar a inconstitucionalidade dos Decretos.

- afirma que contagem do prazo decadencial deve se dar a partir do trânsito em julgado da decisão judicial em questão, por se aplicar o inciso X, do art. 156 c/c art. 168, I, do CTN;

- noticia a existência de outro caso, conexo ao presente, no qual se discute créditos da mesma ação judicial, e que foi julgado no Processo Administrativo nº 10580.00492612005-67, Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes (acórdão no 204-02.539), dando provimento ao Recurso Voluntário apresentado naquele processo pelo ora Recorrente, pugnando pela aplicação de igual decisão.

Após todo o exposto, requereu através do Recurso Voluntário a reforma do Acórdão, com a consequente homologação das compensações tributárias em questão.

DA DISTRIBUIÇÃO

Tendo o processo sido distribuído a este relator por sorteio regularmente realizado, vieram os autos para relatoria, por meio de processo eletrônico, em 02 (dois) Volumes, numerados até a folha 279 (duzentos e setenta e nove), estando apto para análise desta Colenda 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção do CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Carlos Cassuli Junior, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo, pelo que dele tomo conhecimento.

A querela dos autos cinge-se em perquirir se o provimento judicial obtido pelo contribuinte a partir da Ação Declaratória nº 93.0031430-0, transitada em julgado em 2001, teria o efeito de permitir ao contribuinte pleitear a restituição do indébito tributário perante a Administração Pública, vinculando Declarações de Compensações ao referido direito de crédito.

Além disso, a situação ainda reflete na forma de contagem do prazo decadencial, tendo entendido a decisão recorrida que o mesmo tem seu início na data do pagamento, extinguindo-se em 5 anos desta referida data. Por outro lado, sustenta a recorrente que o prazo para a restituição do indébito, no caso, não se conta a partir do pagamento, mas sim da data do trânsito em julgado da decisão judicial que produziu o efeito de extinguir o crédito tributário, nos termos do inciso X, do art. 156, c/c arts. 165 e 168, I, todos do CTN.

No que diz respeito a inconstitucionalidade dos Decretos-Lei nºs. 2.445 e 2.449/88, a matéria já é objeto de mansa e pacífica jurisprudência, tanto administrativa quanto judicial, ao ponto de o Senado Federal ter editado a Resolução nº 49/1995, pela qual suspendeu a vigência dos citados instrumentos normativos.

A partir desta Resolução Senatorial, produziu-se efeitos “erga omnes”, de modo que restara reconhecido a todos os contribuintes brasileiros, o direito de não submeterem-se aos seus ditames, e mais, de reaverem os valores pagos indevidamente ou a maior, a título de contribuição ao PIS/PASEP, durante a vigência e em decorrência da aplicação das regras dos inconstitucionais decretos.

Porém, devemos nos reportar a realidade fática que vigorava na data em que a recorrente ingressou com a Ação Declaratória nº 93.0031430-0, ou seja, ao ano de 1993, no qual a matéria relativa a constitucionalidade dos Decretos-leis nºs. 2.445 e 2.449/88 era ainda controvertida, não se sabendo ao certo qual seria o julgamento a ser proferido pelo Supremo Tribunal Federal, e nem muito menos se poderia prever que o Senado Federal baixaria a Resolução nº 49/1995, pois que mesmo em se reconhecendo a premente inconstitucionalidade, não era (e não é) hábito daquela Casa de Leis baixar referidos atos.

É dizer: em 1993 era incerta a própria declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449/88, assim como era inesperada uma norma que produzisse efeitos “erga omnes”, beneficiando todos os contribuintes, mesmo que não fizessem parte ativa em um processo judicial.

Portanto, quando da propositura da Ação Declaratória nº 93.0031430-0, tem-se que ela mostrava-se indispensável, além do que, lhe cominar efeitos de restituição de indébito, além de colocar em risco o contribuinte ante a possibilidade de elevada

sucumbência, não era obrigatório, pois que o art. 4º, do Código de Processo Civil lhe facultava limitar o objeto da lide apenas a declaração de inexistência de relação jurídica que lhe obrigasse a submeter aos ditames dos malsinados Decretos.

Além disso, a partir da imprevisível edição da Resolução Senatorial nº 49, em 1995, todos os contribuintes brasileiros que se achassem com créditos de pagamentos indevidos ou a maior de contribuição ao PIS, poderiam ingressar com pedidos de restituição de indébito, tanto perante o Poder Judiciário quanto perante a própria Administração Pública.

Porém, a recorrente era detentora de uma ação judicial que estava pendente de receber o desfecho pelo Poder Judiciário, sendo que em 1996 foi publicada sentença, ascendeu ao Tribunal, vindo a transitar em julgado em 2001.

Ademais, para pleitear a restituição do indébito, é consabido que na norma que defere seu direito há um provimento constitutivo de direito de crédito, mas todo provimento de cunho constitutivo, traz em si, implícito, um provimento de natureza declaratória, pois que a partir do reconhecimento da inexistência de relação jurídica que obrigue ao pagamento do tributo (por exemplo), é que será edificado o provimento constitutivo do direito do Autor em haver a restituição do indébito.

Portanto, o provimento judicial obtido pela recorrente na Ação Declaratória nº 93.0031430-0, era a parte do provimento necessário para que fosse viável manejar os instrumentos para a repetição de indébito, estes sim com cunho constitutivo de direito. Deste modo, tenho que não se poderia, no caso em análise, fundir as pretensões declaratória e constitutiva em um só procedimento (o de restituição), antes que se tivesse esgotada a Ação Declaratória, que justamente concedeu ao contribuinte a parte do provimento de que necessitava para exercitar o direito ao indébito tributário.

Nesta toada, se a Recorrente ingressasse com a ação de repetição de indébito a partir da Resolução Senatorial, correria o risco de ter decretada a extinção, ainda que parcial, do seu feito, pois que haveria em tese a possibilidade de ser proclamada a “litispêndência” entre as causas, extinguindo esta ação (art. 267, V, do CPC).

Desta forma, o provimento obtido pela recorrente na Ação Declaratória, a credencia para pleitear a repetição do indébito, pois que esta pretensão está na dependência de um provimento declaratório, que é insito ao pleito de restituição e compensação.

Portanto, tenho que era recomendável se aguardar o trânsito em julgado da decisão da Ação Declaratória, para que fosse viável pleitear a repetição do indébito.

Quanto aos efeitos da Ação Declaratória, embora ela não tenha sido expressa em constituir um crédito em favor do contribuinte, na verdade ela proclamou a inexistência de relação jurídica entre o sujeito passivo (contribuinte) e o sujeito ativo (Poder Público). Sabe-se que é no bojo da “obrigação tributária” que está alocado o *crédito*, de que é titular o sujeito ativo, e o *débito*, que é cometido ao sujeito passivo, formando o liame obrigacional (relação jurídica), que vincula as partes em torno da prestação (pagar o tributo ou restituir o indébito).

No caso, ao ser declarada a inexistência de relação jurídica que obrigava o contribuinte a recolher o PIS nos moldes dos Decretos-Leis nºs. 2.445 e 2.449/88, o provimento judicial igualmente declarou que não havia liame obrigacional de cunho tributário que compelsse o sujeito passivo a cumprir tais atos normativos. E, a outra face da mesma moeda, é que o provimento judicial igualmente declarou que o Estado não poderia exigir do contribuinte que efetuasse os recolhimentos com observância dos inconstitucionais atos

normativos e que lhe competia o dever jurídico, colocando o contribuinte no polo ativo da relação jurídica, na posição de titular de um crédito, e o Erário na posição passiva, na posição de devedor quanto ao cumprimento de obrigações de fazer (não exigir o tributo com base nos Decretos) e de dar (deferir o crédito decorrente do pagamento indevido ao contribuinte).

Portanto, a Ação Declaratória traz consigo o cunho declaratório, mas igualmente contempla um provimento que reconhece ao sujeito passivo o direito de crédito que possui na relação obrigacional estabelecida com o Fisco, que dele exigiu tributos pelo cumprimento dos malsinados Decretos declarados inconstitucionais.

Está ínsito no provimento declaratório, também, o provimento constitutivo do direito de crédito do contribuinte. Não que se trata de um crédito líquido, certo e exigível, mas sim um crédito que compõe a relação jurídica de direito ao crédito (na via oposta da relação jurídica tributária), na qual está no polo ativo o contribuinte e no polo passivo o Poder Público. Portanto, o crédito é decorrência do provimento judicial, ainda que meramente declaratório, pois que o crédito é o direito subjetivo do sujeito ativo exigir do sujeito passivo, o cumprimento de uma obrigação legal, reconhecida por norma jurídica individual e concreta.

Nesta linha de entendimento, como já destacado pela recorrente, o Superior Tribunal de Justiça já firmou entendimento no seguinte sentido:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA. POSSIBILIDADE.

I - É pacífico nesta Corte a viabilidade da ação declaratória para que, a despeito da existência concreta do crédito em favor do contribuinte, se declare a existência ou não da relação jurídico-tributária entre o contribuinte e o fisco, para depois se requerer a compensação ou aproveitamento. Precedentes: REsp nº 88.855/SP, Rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ de 06/12/2004; REsp nº 188.983/SP, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, DJ de 24/06/2002 e REsp nº 83.180/RS, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ de 01/04/1996

II - Agravo regimental improvido.” (AgRg no Recurso Especial Nº 727.211 - SP - 2005/0020412-0. Rel. Min. Francisco Falcão. Dt. Jul. 05/12/2005)

No mesmo sentido, o STJ, em julgamento da Primeira Seção de Julgamento, firmou entendimento nos seguintes termos:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VALORES INDEVIDAMENTE PAGOS A TÍTULO DE FINSOCIALS. SENTENÇA DECLARATÓRIA DO DIREITO DE CRÉDITO CONTRA A FAZENDA PARA FINS DE COMPENSAÇÃO. EFICÁCIA EXECUTIVA DA SENTENÇA DECLARATÓRIA, PARA HAVER A REPETIÇÃO DO INDÉBITO POR MEIO DE PRECATÓRIO.

1. No atual estágio do sistema do processo civil brasileiro não há como insistir no dogma de que as sentenças declaratórias

CPC considera 'admissível a ação declaratória ainda que tenha ocorrido a violação do direito', modificando, assim, o padrão clássico da tutela puramente declaratória, que a tinha como tipicamente preventiva. Atualmente, portanto, o Código dá ensejo a que a sentença declaratória possa fazer juízo completo a respeito da existência e do modo de ser da relação jurídica concreta.

2. Tem eficácia executiva a sentença declaratória que traz definição integral da norma jurídica individualizada. Não há razão alguma, lógica ou jurídica, para submetê-la, antes da execução, a um segundo juízo de certificação, até porque a nova sentença não poderia chegar a resultado diferente do da anterior, sob pena de comprometimento da garantia da coisa julgada, assegurada constitucionalmente. E instaurar um processo de cognição sem oferecer às partes e ao juiz outra alternativa de resultado que não um, já prefixado, representaria atividade meramente burocrática e desnecessária, que poderia receber qualquer outro qualificativo, menos o de jurisdicional.

3. A sentença declaratória que, para fins de compensação tributária, certifica o direito de crédito do contribuinte que recolheu indevidamente o tributo, contém juízo de certeza e de definição exaustiva a respeito de todos os elementos da relação jurídica questionada e, como tal, é título executivo para a ação visando à satisfação, em dinheiro, do valor devido. Precedente da 1ª Seção: ERESP 502.618/RS, Min. João Otávio de Noronha, DJ de 01.07.2005.

4. Embargos de divergência a que se dá provimento." (Embargos de Divergência em REsp nº 609.266, Min. Teori Albino Zavascki. Dt. Jul. 23/08/2006)

Ademais, se já era discutível a faculdade da recorrente em compensar eventuais créditos a partir da Resolução do Senado, essa faculdade restou expressamente tolhida pela edição da Lei Complementar 104, de 2001, que apenas permitiu que se procedesse a compensação de tributos que estavam em discussão no Judiciário, após o seu respectivo trânsito em julgado. É o que se extrai do art. 170-A, do CTN, in verbis:

"Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial." (Artigo incluído pela LC nº 104, de 10.1.2001)

Portanto, passou a ser vedado à recorrente pleitear a compensação tributária, antes que se desse o trânsito em julgado da decisão, razão pela qual o pleito de restituição e compensação apenas foi alinhado em 2003. É dizer: antes do trânsito em julgado da ação declaratória por ele movida, não poderia ingressar com Declaração de Compensação, pois que ao indicar que o crédito era proveniente de ação judicial, referida compensação exigiria a data do trânsito em julgado, que somente veio a ocorrer em 2001.

Tenho, então, que a sentença proferida na Ação Declaratória, muito embora não traga expresso o provimento de restituição de indébito ou de compensação, traz ínsito o reconhecimento do direito de crédito, o qual, porém, somente poderia ser exercitado após o trânsito em julgado, pois que o contribuinte era parte em processo judicial cujo objeto era especificamente esse reconhecimento de direito. Ingressar com restituição anteriormente ao

trânsito em julgado, poderia inclusive permitir a interpretação de concomitância entre as vias judicial e administrativa, o que igualmente vedaria a tramitação administrativa.

Porém, se não bastasse esse entendimento de que a Ação Declaratória traz insito o reconhecimento do direito de crédito, deve ser ainda abordada a questão da contagem do prazo decadencial (ou prescricional) para que o contribuinte ingresse com pleito de restituição do indébito, seja perante a Administração, seja perante o Poder Judiciário.

Para tanto, mister que se inicie com a matriz legal que defere ao contribuinte o direito de deduzir pretensão de repetição do indébito, o que está expresso no art. 165, do CTN:

“Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

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

No que diz respeito ao prazo, sua contagem se dá segundo as regras do art. 168, I, também do CTN:

“Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;”

Necessário, então, para se definir o “dies a quo” da contagem do prazo decadencial para pleitear o indébito tributário, qual o momento em que se reputa extinto o crédito tributário, sendo que para tanto, devemos nos debruçar sobre suas modalidades, previstas no art. 156, também do CTN:

“Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.”

No caso em concreto, temos posicionamentos antagônicos, entendendo a Administração que o prazo de 5 (cinco) anos para pleitear a restituição do indébito se conta a partir da data do pagamento (inciso I), enquanto que o sujeito passivo sustenta que o prazo se iniciaria a partir do trânsito em julgado da decisão judicial que declarou seu direito de não submeter-se ao pagamento da contribuição ao PIS nos moldes dos Decretos-Leis n.ºs. 2.445 e 2.449/95.

Tenho que a existência de uma ação judicial que busca a declaração do direito de não submeter-se ao cumprimento de obrigação tributária, é causa que deve produzir o efeito de interromper a contagem do prazo decadencial para restituição do indébito, aplicando, mutatis mutandis, a regra geral de direito consagrada no art. 172, I, do Código Civil de 1.916 (vigente por ocasião do trânsito em julgado), e reprisado no art. 202, I, do Código vigente (Lei nº 10.406/2002).

Entendo que enquanto se pleiteia em juízo o direito de não submeter-se a exigência tributária, não pode transcorrer contra o contribuinte o prazo para pleitear o indébito, pois que este está na dependência daquela outro.

Interpreto que o objetivo da Lei ao prever essa dinâmica quanto a interrupção da prescrição, é o mesmo valor jurídico que se colhe do inciso X, do art. 156, do CTN, quando prescreve que a extinção do crédito tributário operar-se-á “pela decisão final passada em julgado”.

Qual seria a decisão judicial passada em julgado que estaríamos nos referindo? Pode ser aquela em que o Fisco pretende a cobrança de crédito tributário, contra o qual o contribuinte se opõe e acaba sagrando-se vencedor, de modo que extingue-se o crédito tributário, ou então, em outra hipótese, pode ser aquela ação judicial que visa reconhecer o direito de não submeter-se ao pagamento do crédito tributário nos moldes pretendidos pela Administração Pública.

Devemos focalizar, no entanto, que o art. 168, I, do CTN, está se referindo a “restituição de pagamento indevido”, e não em ação anulatória ou em embargos a execução fiscal. Em sendo hipótese de contagem de prazo para fins de repetição de indébito, é conclusivo que o art. 168, I, está se reportando a extinção do crédito tributário que permite a restituição do indébito, e não de outro. E, como tal, ganha foro de termo de início para o pleito de repetição de indébito, a data do trânsito em julgado da decisão que reconhece o direito ao contribuinte.

Resta, portanto, a hipótese de que o passamento em julgado da decisão final, como modalidade extintiva do crédito tributário, somente pode estar se referindo a demanda promovida pelo contribuinte contra o dever de ter recolhido indevidamente um tributo.

Assim sendo, coaduno com o entendimento de que o início da contagem do prazo decadencial para pleitear o indébito, para o caso em que o contribuinte era titular de ação judicial que visava o reconhecimento de inexigibilidade de obrigação tributária, se dá no trânsito em julgado da decisão judicial, nos termos do inciso X, do art. 156, do CTN.

Neste sentido, aliás, é o entendimento que o extinto Conselho Federal de Contribuintes e o atual Conselho Administrativo já tiveram oportunidade de proclamar, como se vê pelos julgados abaixo transcritos:

“PIS. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PRAZO DECADENCIAL.

O teimo inicial de contagem da decadência/prescrição para solicitação de restituição/compensação de valores pagos a maior não coincide com o dos pagamentos realizados, mas com o da decisão judicial definitiva que reconheceu a inconstitucionalidade da lei.

REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PRAZO DECADENCIAL.

Não há que se falar em prazo decadencial para repetição de indébito baseado em inconstitucionalidade de norma, questionada no Judiciário, cuja decisão ainda não transitou em julgado. Pedido acolhido para afastar a decadência.

COMPENSAÇÃO. SEMESTRALIDADE.

Os indébitos oriundos de recolhimentos efetuados nos moldes dos Decretos-Leis n's 2.445/88 e 2.449/88, declarados inconstitucionais pelo STF, deverão ser calculados considerando-se que a base de cálculo do PIS, até a edição da Medida Provisória nº 1.212/95, é o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem correção monetária.

ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA.

A atualização monetária, até 31/12/95, dos valores recolhidos indevidamente, deve ser efetuada com base nos índices constantes da tabela anexa à Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR nº 08, de 27/06/97, devendo incidir a Taxa SELIC a partir de 01/01/96, nos termos do art. 39, § 4 ., da Lei nº 9.250/95.

CONCOMITÂNCIA NAS ESFERAS JUDICIAL E ADMINISTRATIVA.

Tratando-se de matéria submetida à apreciação do Poder Judiciário, não pode a instância administrativa manifestar-se acerca do mérito, por ter o mesmo objeto da ação judicial, em

respeito ao princípio da unicidade de jurisdição contemplado na Carta-Política.

COMPENSAÇÃO ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO.

Impossível o reconhecimento pela autoridade administrativa de direito compensatório, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, bem como de direito compensatório baseado em inconstitucionalidade de norma questionada pelo sujeito passivo na esfera judicial antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

Recurso provido em parte.” (Acórdão 202-15.432 – Proc. 13811.002238/98-17 - Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes. Rel. Cons. Nayra Bastos Manatta. Dt. Julg. 16/02/2004.)

“NORMAS PROCESSUAIS — REPETIÇÃO DE INDÉBITO — DECADÊNCIA.

O prazo extintivo para repetir eventuais indébitos conhecidos a partir de decisão judicial favorável ao sujeito passivo começa a fluir a partir da data em que a sentença transitou em julgado e se esgota após o transcurso de 05 anos. Para não perecer do direito de repetir, o credor deve deduzir, perante a repartição fiscal competente, o seu pedido de restituição ou de compensação antes de exaurir-se o quinquênio legal.

Recurso ao qual se nega provimento.” (Acórdão 202-14.683 – Proc. 13816.000341/97-57 – Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes. Rel. Cons. Henrique Pinheiro Torres. Dt. Julg. 15/04/2003.)

“PIS. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO — DECADÊNCIA.

Cabível o pleito de restituição/compensação de valores recolhidos a maior a título de Contribuição para o PIS, nos moldes dos inconstitucionais Decretos-Leis nº 2.445 e 2.449, de 1998, sendo que o prazo de decadência/prescrição de cinco anos deve ser contado a partir da edição da Resolução nº 49, do Senado Federal. Em tendo o contribuinte declaração judicial própria, o prazo decadencial de cinco anos deve ser contado a partir do trânsito em julgado dessa decisão.

Recurso ao qual se nega provimento.” (Acórdão 202-15.714 – Proc. 10880.033309/98-12– Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes. Rel. Cons. Dalton Cesar Cordeiro de Miranda. Dt. Julg. 10/08/2004.)

“PIS - PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO – DECADÊNCIA

Cabível o pleito de restituição/compensação de valores recolhidos a maior a título de Contribuição para o PIS, nos moldes dos inconstitucionais Decretos-Leis n os 2.445 e 2.449, de 1998, sendo que o prazo de decadência/prescrição de cinco anos deve ser contado

a partir da edição da Resolução nº 49, do Senado Federal, ou, como no caso concreto, a partir da decisão judicial transitada em julgado e favorável ao interessado. LC 7/70 - SEMESTRALIDADE - Ao analisar o disposto no artigo 6º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 7/70, ha de se concluir que "faturamento" representa a base de cálculo do PIS (faturamento do sexto mês anterior), inerente ao fato gerador (de natureza eminentemente temporal, que ocorre mensalmente), relativo a realização de negócios jurídicos (venda de mercadorias e prestação de serviços). A base de cálculo da contribuição em comento permaneceu incólume e em pleno vigor até a edição da MP nº 1.212195, quando a partir dos efeitos desta, a base de cálculo do PIS passou a ser considerado o faturamento do mês anterior.

Recurso ao qual se dá parcial provimento." (Acórdão 202-15.115 – Proc. 10930.000781/110-13– Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes. Rel. Cons. Dalton Cesar Cordeiro de Miranda. Dt. Julg. 10/09/2003.)

Cumpr igualmente deixar registrado que este entendimento por contar o prazo decadencial para a repetição do indébito tributário, aplicando o inciso X, do art. 156, c/c arts. 165 e 168, I, do CTN, ao invés de aplicar o inciso I, do citado art. 156, justifica-se porque o pleito de compensação foi deduzido antes da vigência da Lei Complementar nº 118/2005.

Isto porque, referida Lei Complementar nº 118/2005, ao “mexer” na contagem do prazo decadencial, pretendendo fulminar com o entendimento que o Judiciário vinha emprestando ao prazo decadencial (tese dos 10 anos), houve por bem prever, no seu art. 3º, que o prazo para a repetição de indébito contar-se-ia do pagamento indevido. E mais, no art. 4º, da LC nº 118/05, pretendeu imprimir efeitos retroativos, buscando aplicar o art. 106, I, do CTN, para colher com essa forma de contagem fatos pretéritos.

No entanto, o artigo 4º da Lei Complementar nº 118/2005 foi julgado inconstitucional pelo Plenário do Supremo tribunal Federal, acabando por restar descaracterizado o caráter interpretativo da norma sob debate e consequentemente seu efeito retroativo.

A ementa do julgado considerado como norte na solução de discussões que versem sobre mesma matéria restou assim consignada:

DIREITO TRIBUTÁRIO – LEI INTERPRETATIVA – APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº. 118/2005 – DESCABIMENTO – VIOLAÇÃO À SEGURANÇA – NECESSIDADE DE OBSERVANCIA DA VACATIO LEGIS – APLICAÇÃO DE PRAZO REDUZIDO PARA REPETIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE INDÉBITOS AOS PROCESSOS AJUIZADOS A PARTIR DE 9 DE JUNHO DE 2005.

Quando do advento da LC 118/2005, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada do art. 150, §4º, 156, VII e 168, I do CTN.

A LC 118/2005, embora tenha se autoproclamado interpretativa, implica inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido.

Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada como lei nova.

Inocorrência de violação à autonomia e independência dos Poderes, porquanto a lei expressamente interpretativa também se submete, como qualquer outra, ao controle judicial quanto à sua natureza, validade e aplicação.

A aplicação retroativa de novo e reduzido prazo para a repetição ou compensação de indébito tributário estipulado por lei nova, fulminando, de imediato, pretensões deduzidas tempestivamente à luz do prazo então aplicável, bem como a aplicação imediata as pretensões pendentes de ajuizamento quando da publicação da lei, sem resguardo de nenhuma regra de transição, implicam ofensa ao princípio da segurança jurídica em seus conteúdos de proteção e confiança e de garantia de acesso à justiça.

Afastando-se as aplicações inconstitucionais e resguardando-se, no mais, a eficácia da norma, permite-se a aplicação do prazo reduzido relativamente às ações ajuizadas após a vacatio legis, conforme entendimento consolidado por esta Corte no enunciado 445 da Súmula do Tribunal.

O prazo de vacatio legis de 120 dias permitiu aos contribuintes não apenas que tomassem ciência do novo prazo, mas também que ajuizassem as ações necessárias à tutela dos seus direitos.

Inaplicabilidade do art. 2.028 do Código Civil, pois, não havendo lacuna na LC 118/08 (sic.), que pretendeu a aplicação do novo prazo na maior extensão possível, descabida sua aplicação por analogia. Além disso, não se trata de lei geral, tampouco, impede iniciativa legislativa em contrário.

Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 4º, segunda parte, da LC 118/05, considerando-se válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão-somente às ações ajuizadas após o decurso da vacatio legis de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005.

Aplicação do art. 543-B, §3º do CPC aos recursos sobrestados.

Recurso extraordinário desprovido.” (STF - RE. 566.621. Rel. Ministra Ellen Gracie. Dt. Jul. 04/08/2011. Dta. Publ. 11/10/2011).

Assim, em que pese meu entendimento particular de que no caso de existir ação judicial, a contagem do prazo deve se dar a partir da data do trânsito em julgado, para os que assim não entendam, resta claro que a contagem a partir da data do pagamento indevido somente pode prevalecer a partir de 09 de junho de 2005.

Processo nº 16327.001187/2006-10
Acórdão n.º **3402-01.751**

S3-C4T2
Fl. 1.342

Ante ao exposto, voto no sentido de **dar provimento parcial ao recurso**, afastando a decadência do direito da recorrente pleitear a restituição e a compensação do indébito, determinando o retorno dos autos para a instância *o quo* para que proceda a análise da existência, suficiência e legitimidade dos créditos do contribuinte, para fins de analisar o mérito da compensação.

(Assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Junior – Relator.