



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

303-31114
PROCESSO Nº : 10845.000595/00-99
SESSÃO DE : 18 de março de 2004
ACÓRDÃO Nº : 303-31.330
RECURSO Nº : 126.206
RECORRENTE : NAUMANN GEPP COMERCIAL E EXPORTADORA LTDA.
RECORRIDA : DRJ/SÃO PAULO/SP

PRAZO PRESCRICIONAL. O prazo no caso concreto é de prescrição e não de decadência. Trata-se de típico direito de crédito, subjetivo, e não de direito potestativo. A contagem do prazo de prescrição somente pode ter início a partir de uma lesão a um direito. Isso porque, se não há lesão, não há utilidade no ato do sujeito de direito tomar alguma medida. Os artigos que tratam de restituição no CTN não prevêm a hipótese de declaração de inconstitucionalidade da norma; o princípio da segurança jurídica deve ser temperado por outro que, fulcrado na presunção de constitucionalidade das leis editadas, demanda a imediata aplicação das normas editadas pelos Poderes competentes, sob pena de disfunção sistêmica. A presunção de constitucionalidade das leis não permite que se afirme a existência do direito à restituição do indébito antes de declarada a inconstitucionalidade da lei em que se fundou a cobrança do tributo.

TERMO DE INÍCIO.

O prazo prescricional para a ação de restituição de indébito, administrativa ou judicial, que resulta de definição de inconstitucionalidade de lei pelo STF, ainda que no controle difuso, só se inicia após a decisão do Pretório Excelso com animus definitivo, o que com relação à questão de que trata o presente processo ocorreu por ocasião da decisão do STF com relação ao RE 150.764-1/PE, publicada no DJ em 02/04/1993, tendo expirado o prazo prescricional do direito de pedir restituição em 02/04/1998. No caso concreto o pedido do interessado só foi protocolado perante a DRF em 22/03/2000, quando já se havia esgotado o prazo prescricional.

RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília-DF, em 18 de março de 2004


JOÃO HOLANDA COSTA
Presidente


CARLOS FERNANDO FIGUEIREDO BARROS
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ANELISE DAUDT PRIETO, ZENALDO LOIBMAN, IRINEU BIANCHI, PAULO DE ASSIS, NILTON LUIZ BARTOLI e FRANCISCO MARTINS LEITE CAVALCANTE. Esteve presente a Procuradora da Fazenda Nacional ANDREA KARLA FERRAZ.

RECURSO Nº : 126.206
ACÓRDÃO Nº : 303-31.330
RECORRENTE : NAUMANN GEPP COMERCIAL E EXPORTADORA
LTDA.
RECORRIDA : DRJ/SÃO PAULO/SP
RELATOR(A) : CARLOS FERNANDO FIGUEIREDO BARROS

RELATÓRIO

Por meio do documento de fls. 01/02, a contribuinte acima qualificada formulou pedido de restituição de recolhimentos efetuados a título de Contribuição para o Fundo de Investimento Social – FINSOCIAL, no período de fevereiro a junho de 1991, no valor original total de Cr\$ 6.088.953,75 (seis milhões, oitenta e oito mil, novecentos e cinquenta e três cruzeiros e setenta e cinco centavos), que teriam se caracterizado como excedentes à aplicação da alíquota de 0,5%.

Para fundamentar o pleito, juntou os documentos de fls. 03/30.

Da análise dos documentos de fls. 02 a 30, bem como dos documentos constantes do processo administrativo nº 10845.002375/94-43, apensado ao presente, constata-se o que segue:

- O contribuinte pleiteou, por meio do processo administrativo nº 10845.002375/94-43, a compensação dos valores recolhidos a maior do Finsocial (o que excede o devido de acordo com a alíquota de 0,5%) com débitos vincendos do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro e da Cofins, sendo que o pleito foi indeferido sob o fundamento de que a compensação só pode ocorrer entre tributos da mesma espécie, nos termos do art. 66 da Lei nº 8.383/1991. Além disso, o contribuinte não fez prova de seus créditos;

- Em face da decisão acima mencionada, o contribuinte ajuizou a Ação Declaratória nº 94.0012730-8, na qual transitou em julgado acórdão reconhecendo o direito à compensação do Finsocial recolhido a maior com débitos da Cofins e da contribuição social sobre o lucro;

- Com base no acórdão transitado em julgado, requer o contribuinte a restituição dos valores pagos a maior a título de Finsocial;

- Mediante a intimação de fls. 33 o contribuinte foi notificado a apresentar cópia de documento hábil que comprove a desistência da execução do acórdão ou que não haverá execução da mesma, conforme determina o art. 17, § 1º, da Instrução Normativa SRF nº 21/1997. Em resposta (fls. 35), o contribuinte afirma que na Ação nº 94.012730-8 foi formulado pedido declaratório, do qual não cabe

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.206
ACÓRDÃO Nº : 303-31.330

execução, já que apenas as sentenças condenatórias são aptas a serem executadas, razão pela qual o documento solicitado é de impossível obtenção.

A Delegacia da Receita Federal de Santos, no Despacho Decisório nº 044/2001 (fls. 37 a 41) indeferiu o pleito de restituição, sob o fundamento de que o pedido foi protocolizado após o prazo de cinco anos previsto no inciso I do art. 168 do CTN, já que os recolhimentos foram efetuados entre 1º de março e 15 de julho de 1991 e o pedido foi formulado apenas em 22 de março de 2000.

Inconformado com o Despacho Decisório acima mencionado, o contribuinte protocolizou, em 11.09.2001, a manifestação de inconformidade de fls. 47 a 49, acompanhada dos documentos de fls. 50 a 57, na qual deduz as alegações a seguir resumidamente discriminadas:

- A Delegacia da Receita Federal de Santos indeferiu o pedido de compensação formulado nos autos do processo administrativo nº 10845.002375/94-3, por entender que os recolhimentos do Finsocial não eram indevidos. Assim, foram ajuizadas a Medida Cautelar nº 94.0009133-8 e a Ação Declaratória nº 94.0012730-8, tendo transitado em julgado, nesta última, acórdão reconhecendo o direito à compensação, de forma que este direito nasceu apenas com o referido acórdão, razão pela qual o prazo prescricional deve ser contado a partir de 04.09.1997, data do acórdão;

- Ademais, conforme reconhece a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, nos casos de tributos e contribuições declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal a contagem do prazo de prescrição inicia-se na data da declaração de inconstitucionalidade. Considerando que o Finsocial foi declarado inconstitucional pelo STF em abril de 1997, é de se concluir que o presente pedido foi formulado tempestivamente;

- As disposições normativas invocadas no Despacho Decisório atacado (art. 168 do CTN, Instrução Normativa SRF nº 67/1992 e Parecer PGFN/CAT nº 1538/1999) não são aplicáveis ao presente caso, em razão do pedido anterior que foi indeferido e da ação judicial promovida, cuja decisão foi favorável ao contribuinte;

- Por fim, requer o contribuinte que suas razões sejam acolhidas, para o fim de autorizar a compensação dos valores indevidamente recolhidos.

Remetidos os autos à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP, esta decidiu pelo indeferimento do pleito, mediante o Acórdão DRJ/SPO I nº 1.207/02, fls. 61/66, com ementa e voto, seguintes:

RECURSO Nº : 126.206
ACÓRDÃO Nº : 303-31.330

1 – Ementa:

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Período de apuração: 01/02/1991 a 30/06/1991

RESTITUIÇÃO - FINSOCIAL - AÇÃO JUDICIAL -
COMPENSAÇÃO - PRESCRIÇÃO

A pretensão de utilização do processo administrativo fiscal para fins de compensação, cujo direito foi reconhecido em acórdão transitado em julgado, deve ser efetivada em processo próprio, observadas as formalidades legais. Tal procedimento não se confunde com o pedido de restituição formulado no presente processo. A contagem do prazo prescricional para a protocolização do pedido de restituição tem início na data da extinção do crédito tributário (pagamento).

2 – Voto:

A manifestação de inconformidade foi apresentada com observância dos pressupostos de admissibilidade. Sendo assim, dela tomo conhecimento.

De início, é preciso esclarecer que o presente processo administrativo cuida de pedido de restituição do Finsocial, relativo aos fatos geradores ocorridos entre fevereiro e junho de 1991, recolhido indevidamente no montante que exceder o devido de acordo com a alíquota de 0,5%. Tal é o pedido inscrito no formulário de fl. 01 e na petição de fl. 02. Aliás, o Despacho Decisório nº 044/2001 (fls. 37 a 41) indeferiu expressamente o **pedido de restituição**. O contribuinte, porém, parece não ter muito claro qual seu intento com o presente processo, já que invoca como fundamentação para seu pedido o acórdão transitado em julgado nos autos da Ação Declaratória nº 94.0012730-8, que reconheceu o direito à compensação do Finsocial recolhido indevidamente com débitos da Cofins e da contribuição social sobre o lucro. Além disso, conclui a manifestação de inconformidade apresentada (fls. 47 a 49) requerendo autorização para a compensação dos valores indevidamente recolhidos. Não pode o contribuinte, em sede de recurso, alterar o pedido que já foi apreciado em Despacho Decisório. Tal intento implicaria supressão de instância. Em face de tal confusão conceitual entre restituição e compensação, é conveniente, antes da apreciação do pedido de restituição de que trata o presente processo, tecer algumas considerações a respeito da possibilidade e do procedimento cabível para a compensação a que faz referência o contribuinte.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.206
ACÓRDÃO Nº : 303-31.330

Os processos de restituição e de compensação estão regulados pela Instrução Normativa SRF nº 21/1997, com as alterações introduzidas pela Instrução Normativa SRF nº 73/1997. Dentre os procedimentos regulados nos referidos diplomas normativos está a possibilidade de utilização do processo administrativo para fins de compensação de créditos decorrentes de sentença judicial transitada em julgado. Para tanto, devem ser observados os requisitos inscritos no art. 17 da referida Instrução Normativa, *in verbis*:

“Art. 17. Para efeito de restituição, ressarcimento ou compensação de crédito decorrente de sentença judicial transitada em julgado, o contribuinte deverá anexar ao pedido de restituição ou de ressarcimento uma cópia do inteiro teor do processo judicial a que se referir o crédito e da respectiva sentença, determinando a restituição, o ressarcimento ou a compensação.

§ 1º No caso de título judicial em fase de execução, a restituição, o ressarcimento ou a compensação somente poderão ser efetuados se o contribuinte comprovar junto à unidade da SRF a desistência, perante o Poder Judiciário, da execução do título judicial e assumir todas as custas do processo, inclusive os honorários advocatícios.

§ 2º Não poderão ser objeto de pedido de restituição, ressarcimento ou compensação os créditos decorrentes de títulos judiciais já executados perante o Poder Judiciário, com ou sem emissão de precatório.”

Ademais, especificamente no tocante à compensação dos recolhimentos do Finsocial que excedem o devido com base na alíquota de 0,5% com débitos da Cofins, convém esclarecer que as compensações efetuadas foram expressamente convalidadas pelo art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 32, de 09/04/1997, nos seguintes termos:

“Art. 2º Convalidar a compensação efetivada pelo contribuinte, com a contribuição para o 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.206
ACÓRDÃO Nº : 303-31.330

exercício de 1988, nos termos do art. 22 do Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987.”

Feitos os esclarecimentos a respeito da possibilidade e do procedimento adequado à compensação mencionada pelo contribuinte, passa-se à apreciação do pedido de restituição formulado pelo mesmo e das objeções opostas ao seu indeferimento.

Alega o contribuinte que o prazo prescricional deve ser contado da data em que foi reconhecido o direito à compensação no acórdão transitado em julgado proferido nos autos da Ação Declaratória nº 94.0012730-8, a saber, 04/09/1997. Conforme já esclarecido, a alegação é despropositada, já que o que se pede no presente processo, conforme expressamente indicado pelo contribuinte no formulário de fl. 01 e na petição de fl. 02 é a restituição dos valores recolhidos a maior a título de Finsocial. Ademais, conforme será esclarecido, a legislação determina que a contagem do prazo prescricional tenha início com a extinção do crédito tributário, e não com o reconhecimento judicial do respectivo direito.

Afirma o contribuinte que, nos casos de tributos e contribuições declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, a contagem do prazo de prescrição inicia-se na data da declaração de inconstitucionalidade, sendo que para o Finsocial a declaração deu-se em abril de 1997, razão pela qual o presente pedido foi tempestivo.

Quanto a tal alegação, cabe asseverar que, nos termos do art. 7º da Portaria MF nº 258, de 24.08.2001, o julgador das Delegacias da Receita Federal de Julgamento devem observar o entendimento da Secretaria da Receita Federal expresso em atos tributários. No tocante especificamente à matéria de que cuida o presente processo administrativo o Ato Declaratório SRF nº 96, de 26/11/1999, assim dispõe:

“I-o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior que o devido, inclusive na hipótese de o pagamento ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação declaratória ou em recurso extraordinário, extingue-se após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data de extinção do crédito tributário – artigos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.206
ACÓRDÃO Nº : 303-31.330

165, I e 168, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996 (Código Tributário Nacional).”

Ora, o CTN prescreve em seu art. 156, inciso I, que a extinção do crédito tributário opera-se com o pagamento. Assim, a contagem do prazo prescricional deve ter início com a data do recolhimento do tributo ou contribuição.

No presente caso, os recolhimentos foram efetuados no período compreendido entre 1º de março e 15 de julho de 1991, data de extinção dos créditos tributários relativos ao Finsocial. Destarte, na data de protocolização do pedido de restituição (22/03/2000) o prazo prescricional já se havia esgotado.

Em face do exposto voto pelo NÃO ACOLHIMENTO da manifestação de inconformidade de fls. 47 a 49.

Em data de 29/08/02, a interessada foi cientificada da decisão singular e, manifestando sua inconformidade, interpôs, tempestivamente, o Recurso Voluntário de fls. 70/73, tornando a arguir os argumentos aduzidos na peça impugnativa.

Em data de 27/09/02, os autos foram encaminhados a este E. Terceiro Conselho de Contribuintes.

É o relatório. 

RECURSO Nº : 126.206
ACÓRDÃO Nº : 303-31.330

VOTO

Tomo conhecimento do presente recurso, por ser intempestivo, bem como estar presentes os pressupostos de admissibilidade e se tratar de matéria da competência do Terceiro Conselho de Contribuintes.

Versa o presente processo de pedido de restituição de valores recolhidos a título de Finsocial, no período de julho/91 à novembro/91, excedentes à alíquota de 0,5%, (meio por cento) prevista no Decreto-lei nº 1.940/89. A majoração de alíquota, que fora determinada pelas Leis nºs 7.787/89, 7.894/89 e 8.147/90, foi considerada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal - STF quando do julgamento do RE 150.764-PE, cuja decisão ocorreu em 16/12/92 e publicada no Diário da Justiça de 02/04/93, sem que a interessada figure como parte.

O fundamento para a administração tributária indeferir o pedido de restituição foi que decaíra o direito de a empresa pleitear a restituição, dado que o pedido foi feito após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, a partir da extinção do crédito tributário com o pagamento feito.

É oportuno ressaltar, outrossim, que a decisão de primeira instância declarou a decadência do direito pleiteado, sem adentrar no mérito referente ao direito material da contribuinte.

A questão já foi amplamente discutida no âmbito deste Terceiro Conselho, a exemplo do voto proferido pelo I. Conselheiro Zenaldo Loibman quando do julgamento do Recurso Voluntário nº 126.459, que por se tratar de caso semelhante e bem analisar o assunto, concordo com os fundamentos neles apresentados, o que me leva a adotá-lo, na íntegra, conforme transcrição a seguir descrita:

“A solução da lide requer a análise de uma questão prejudicial, posto que sendo decadência questão de mérito conforme definição do art. 269 do CPC, tendo a Turma Julgadora de primeira instância se resumido a essa questão e havendo concluído pela decadência do direito de restituição/compensação cumpridos de antemão verificar tal entendimento, de maneira que se confirmada a tese da DRJ nenhuma outra questão de mérito demandaria análise, porém se contrariada a tese da decadência, resultaria omissão na análise do mérito restante por parte da primeira instância julgadora, envolvendo questões de fato e de direito. Analisemos, pois, se houve ou não a decadência no caso presente.”

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.206
ACÓRDÃO Nº : 303-31.330

Diga-se, antes de qualquer coisa, que embora polêmica a questão esteve equacionada por certo período, até 30/11/1999, no substancioso PARECER COSIT 58/98. Tenho apoiado a tese apresentada pelo Conselheiro Irineu Bianchi quanto à manutenção do critério jurídico fixado pela administração tributária ao adotar o referido Parecer, com referência aos pedidos de restituição/compensação formulados sob a égide daquele ato administrativo, embora discorde de sua conclusão, tão-somente para que não se permita infração ao princípio da isonomia.

Transcrevo, a seguir, ainda que de forma resumida, partes do voto do eminente Conselheiro Irineu Bianchi, proferido com referência ao Recurso nº 125.543, para explicitar a solução preconizada de modo abrangente naquele ato administrativo:

"...Com o advento da Medida Provisória nº 1.110, publicada no D.O.U. de 31 de agosto de 1995, a exigência do Finsocial em percentual superior a 0,5% tornou-se indevida, já que o Poder Executivo admitiu a inconstitucionalidade daquela norma, explicitando na respectiva mensagem ao Congresso Nacional, verbis:

.....
Em sendo assim, o tributo indevido ou pago a maior a que alude o art. 165, I, do CTN, passou a ser assim considerado a partir da publicação da MP 1.110/95.

Logo, somente a partir desse momento é que nasceu efetivamente o direito dos contribuintes postularem perante a Administração Tributária a restituição dos valores recolhidos a maior.

.....
Outrossim, o marco inicial para o prazo de restituição fixado a partir da MP 1.110/95, teve respaldo oficial através do Parecer Cosit nº 58, de 27 de outubro de 1998. Analisando dito Parecer, fica claro que tal ato abordou o assunto de forma a não deixar dúvidas

.....
Assim, o entendimento da administração tributária vazado no citado Parecer vigou até a edição do Ato Declaratório SRF nº 096, de 26 de novembro de 1999, publicado em 30/11/99, quando este pretendeu mudar o entendimento acerca da matéria, desta feita arrimado no Parecer PGFN nº 1.538/99. O referido Ato Declaratório dispôs que:

RECURSO Nº : 126.206
ACÓRDÃO Nº : 303-31.330

I - o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior que o devido, inclusive na hipótese de o pagamento ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação declaratória ou em recurso extraordinário, extingue-se após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da extinção do crédito tributário - arts. 165, I, e 168, I, da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

Sem embargo, o entendimento da administração tributária era aquele consubstanciado no Parecer COSIT nº 58/98. Se debates podem ocorrer em relação à matéria, quanto aos pedidos formulados a partir da publicação do AD SRF nº 096, é indubitável que os pleitos formalizados até aquela data deverão ser solucionados de acordo com o entendimento do citado Parecer, pois quando do pedido de restituição este era o entendimento da administração. Até porque os processos protocolados antes de 30/11/99 e julgados, seguiram a orientação do Parecer. Os que embora protocolados mas que não foram julgados deverão de seguir o mesmo entendimento, sob pena de se estabelecer tratamento desigual entre contribuintes em situação absolutamente igual. (grifos nossos).

.....”

Anoto, porém, que no caso presente o pedido de restituição/compensação foi feito em 02/10/2000, quando já não estava em vigor o entendimento administrativo expresso no Parecer COSIT 58/98.

Uma corrente jurisprudencial no STJ fixou-se no sentido de que a extinção do crédito tributário, nos casos de lançamento por homologação é de 10 (dez) anos, podendo ser sintetizada na seguinte ementa:

“À luz do CTN esta Corte desenvolveu entendimento no sentido de computar a partir do fato gerador, prazo decadencial de cinco anos e, após, mesmo não se sabendo qual a data da homologação do lançamento, se este não ultrapassou o quinquênio, computar mais cinco anos (STJ, AgRg-Resp. 251.831/GO, 2ª T. Relª Min. ELIANA CALMON, DJU 18/02/2002).”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.206
ACÓRDÃO Nº : 303-31.330

Para contrariar tal entendimento, observe-se que na data de 29 de julho do corrente ano, o Poder Executivo encaminhou ao Congresso Nacional, em caráter de urgência, o Projeto de Lei Complementar nº 73, cujo artigo 3º diz:

"Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150."

Ora, a introdução no CTN de dispositivo legal dotado de mero caráter interpretativo, representa o reconhecimento inequívoco por parte do Poder Executivo da linha de entendimento majoritário dos tribunais superiores, pretendendo justamente com a alteração legal fazer valer entendimento contrário.

Penso, porém, que não representa a melhor interpretação a tese jurisprudencial dos dez anos, nem aquela acima destacada nem a outra advogada pela recorrente de buscar sustentação no Decreto-lei 2.049/83.

Primeiramente, deve ser lembrado que a CF/88 reservou a matéria sobre prescrição/decadência à lei complementar, pelo que se afastam as disposições de lei ordinária anteriores à CF que pretenderam estabelecer prazo decadencial ou prescricional, para tributos, superiores a cinco anos. A Lei 5.172/66 (CTN), recepcionada pela CF/88 com o status de lei complementar, estabelece para os tributos um prazo de decadência/prescrição máximo de cinco anos, a depender do caso, contados de diferentes marcos; admite até que lei ordinária possa dispor prazo diverso desde que seja inferior aos cinco anos. Essa é ao meu ver a melhor doutrina a respeito da matéria, disposta no rastro do pensamento de Aliomar Baleeiro e de Paulo de Barros Carvalho, entre outros.

Por outro lado, o próprio STJ tem entendido que, nos casos em que houver declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF, o *dies a quo* do prazo prescricional da ação de restituição de indébito não está prevista no CTN. Faz sentido no rastro da concepção da *actio nata*.

Criou-se, então, corrente jurisprudencial segundo a qual o início do prazo prescricional de 5 (cinco) anos é a data de publicação da declaração de inconstitucionalidade. No caso do Finsocial a decisão do plenário do STF tomada como marco se deu em relação ao RE 150.764-1/PE, publicada no DJU de 02/04/1993.

De modo que penso que há razões fortes para rechaçar o novel entendimento administrativo representado no AD 96/99. Em primeiro plano é de se

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.206
ACÓRDÃO Nº : 303-31.330

distinguir tratar o presente caso de prescrição e não de decadência, para que se possa definir o correto termo de início do prazo para fruição do direito de pedir restituição do indébito.

Peço *vênia* para transcrever parte do brilhante estudo apresentado a esta Câmara pelo ilustre Conselheiro Nilton Bartoli, que faz parte de vários votos seus referentes a diversas matérias, mas que aqui restrinjo à parte que trata da prescrição/decadência de direito à restituição de tributo considerado inconstitucional no controle difuso:

“.....

É pacífica a existência de duas classes de direito: a dos direitos subjetivos e a dos direitos potestativos.

A classe dos direitos subjetivos tem sua eficácia (realização do respectivo objeto) **dependente** de uma conduta do sujeito ativo (ato de exigir a respectiva satisfação) e de uma conduta do sujeito passivo (entrega do objeto da obrigação). Portanto, nessa classe, co-existem duas dimensões: a posição credora ou faculdade de exigir o cumprimento da prestação; e a posição devedora ou a obrigação de cumprir a prestação.

Tanto são duas dimensões distintas que podem ser apreciadas no contencioso independentemente. Se o devedor não paga, pode ser levado a cumprir a obrigação de modo forçado. Mas se o credor recusa receber a prestação, também pode ser levado a aceitá-la forçadamente.

Portanto, na dimensão jurídica do sujeito ativo, tem ele direito de receber a prestação, mas também está obrigado a recebê-la; na dimensão jurídica do sujeito passivo, tem ele a obrigação de satisfazer a prestação, mas também tem o direito de exigir o recebimento dela pelo sujeito ativo.

De outro turno, a classe dos direitos potestativos tem eficácia (realização do respectivo objeto a favor do interesse do sujeito ativo) **independente** de qualquer conduta do sujeito passivo.

Dá-se a satisfação do direito do sujeito ativo pelo simples e direto exercício desse direito. Existe apenas uma única dimensão jurídica, representada pela conduta do sujeito ativo. O sujeito passivo apenas sofre a eficácia do direito. A situação do sujeito ativo corresponde a um verdadeiro poder, a que o sujeito passivo submete-se, quer queira ou não. A conduta do sujeito passivo é absolutamente irrelevante para a realização da eficácia desse direito. Daí o nome dessa classe: **direitos potestativos**.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.206
ACÓRDÃO Nº : 303-31.330

Em nome da estabilidade das relações jurídicas, como pressuposto de preservação da ordem social, a ordem jurídica garante a proteção aos direitos lesados. Em nome dessa mesma finalidade, a ordem jurídica também fixa prazos para que o sujeito ativo exerça os respectivos direitos, de sorte que as situações jurídicas não fiquem pendentes eternamente. Esses prazos são previstos em lei, cujo transcurso sem que o sujeito ativo tenha exercido a faculdade que lhe cabe impõe a respectiva extinção.

Pelo princípio de que somente se pode impor conseqüências extintivas de direitos diretamente a quem deu causa ao fato, no caso a inércia prevista em lei, é evidente que a perda refere-se exclusivamente à faculdade assegurada ao sujeito ativo.

Destarte, se o sujeito queda-se inerte além do prazo fixado em lei para praticar a conduta necessária a realizar a eficácia objeto do direito, o transcurso desse prazo legal é fato suficiente e necessário para gerar a extinção da possibilidade dele - sujeito ativo - praticá-la.

Os efeitos jurídicos são distintos quando se examinam as classes dos direitos subjetivos e a classe dos direitos potestativos. No caso dos direitos subjetivos, o transcurso do prazo extingue a faculdade que se contém na dimensão jurídica própria do sujeito passivo, ficando ele sem a possibilidade de praticar a conduta de exigir o cumprimento da obrigação.

Mas, como visto, não atinge a outra dimensão jurídica circunscrita à pessoa do sujeito passivo. Tanto significa dizer que a extinção operada por efeito do transcurso do prazo previsto em lei desfalca apenas o sujeito ativo (credor) da situação jurídica que lhe assegura exigir a prestação, mas permanece íntegra a situação jurídica do sujeito passivo.

Em outras palavras, tratando-se de direito subjetivo, pois que no pólo ativo de relação jurídica, o efeito extintivo alcança apenas a exigibilidade do crédito. O que é atingido pelo efeito extintivo é apenas a faculdade do sujeito ativo de exigir a prestação, cuja causa é a inércia ativa. No outro pólo da relação jurídica remanesce íntegra a situação jurídica do sujeito passivo, porque nada tendo a ver com o fato – inércia – não pode ser alcançado pelo efeito extintivo. Em outras palavras, a relação obrigacional sobrevive. O sujeito ativo fica desprovido da faculdade de exigir, mas o sujeito passivo remanesce nessa qualidade. Em conseqüência, o sujeito devedor pode voluntariamente pagar a prestação, porque a obrigação subsiste e tem causa jurídica válida.

Se o devedor quiser pagar obrigação extinta, tratando-se de situação jurídica da classe dos direitos subjetivos, pode fazê-lo, inclusive usando dos meios

RECURSO Nº : 126.206
ACÓRDÃO Nº : 303-31.330

coercitivos adequados. Do mesmo modo, depois de paga não pode o devedor pretender o estorno da prestação apenas com base no argumento de que o credor estava desprovido da possibilidade de exigí-la. Também é possível o devedor, desprovido da possibilidade de exigir o cumprimento da prestação pelo decurso de prazo extintivo dessa faculdade, opor a situação devedora do sujeito passivo em defesa a título de compensação caso esteja sendo demandado por outra obrigação.

Já no caso dos direitos potestativos, tendo em vista que a eficácia respectiva se realiza pelo simples exercício unilateral do direito, tanto que alcançada a situação jurídica do sujeito ativo pelo efeito extintivo decorrente do decurso do prazo fixado em lei, estará ele despojado da possibilidade de praticar a conduta relevante para realizar a eficácia objeto desse direito.

Como tal eficácia é imanente à própria eficácia do direito, a consequência é que, em se tratando de direitos potestativos, extinta a possibilidade do sujeito ativo de praticar a conduta relevante para desencadear a realização da dita eficácia, ter-se-á por perdida igualmente a própria eficácia do direito.

No caso de direitos potestativos que se examina, diferentemente do que ocorre no caso dos direitos subjetivos, transcorrido o prazo extintivo fixado em lei, nem que o sujeito passivo queira, não poderá ser realizada a eficácia. Qualquer eventual conduta do sujeito passivo voluntariamente dirigida a colaborar com o sujeito ativo para conferir eficácia ao direito potestativo após o transcurso do prazo extintivo será tida como desprovida de causa jurídica. Não passará de ato inaugural de nova situação jurídica, que nada tem a ver com a anterior, podendo ser desfeita inclusive sob a alegação de ilegalidade, de carência de causa válida ou de enriquecimento sem causa da outra parte.

Cabe dar nome aos fenômenos: chama-se prescrição a extinção de faculdade pelo decurso de prazo quando se tratar de direito subjetivo; chama-se decadência, quando direito potestativo. Por isso – repita-se – a matéria embora prescrita pode ser oponível como matéria de defesa ou ser aproveitada para compensação, do mesmo modo que aquele que paga obrigação prescrita não pode restituí-la ao argumento de que estaria prescrita. Isso não ocorre em face da matéria alcançada pela decadência. Daí, vulgarmente dizer-se que a prescrição extingue o direito de ação – *entenda-se o agir no sentido de exigir* – com a sobrevivência do chamado direito material – *leia-se obrigação*; e dizer-se que a decadência extingue o direito material – *porque o proveito é imanente ao agir atribuído ao sujeito ativo* –, extinguindo-se o próprio direito.

Tradicionalmente fazia-se a distinção entre a decadência e a prescrição singelamente pela consequência: a decadência atinge o direito material, a prescrição apenas o direito de ação.

RECURSO Nº : 126.206
ACÓRDÃO Nº : 303-31.330

Essa distinção somente sustentou-se ao tempo do prestígio do direito de ação pelo modo civilista, a partir da dicção do Código Civil de Clóvis Beviláqua, que atribuía a cada direito uma ação que o assegurava. Desde a consagração do direito de ação como direito autônomo, subjetivo, público, de exigir a prestação jurisdicional em face de lesão ou ameaça de lesão a direito subjetivo, cuja matriz é a Constituição da República, não há mais como sustentar que a prescrição possa corresponder à extinção desse direito.

Como explicar que a prescrição é reconhecida na oportunidade do julgamento na instância judicial ou administrativa, após o exercício efetivo do direito de ação? Se o direito de ação foi exercido, resultando em decisão que reconhece estar a matéria prescrita, é porque a prescrição não atinge o direito de ação.

A regra firme para identificar prazo de prescrição ou de decadência, portanto, é indagar se a eficácia depende de alguma conduta do sujeito passivo, assim visto o sujeito que sofre o efeito concreto do direito. Se depende, é direito subjetivo e o prazo será prescricional; se não depende, é direito potestativo e o prazo será decadencial.

Vejam-se os seguintes exemplos: o prazo de lançar tributo é decadencial, porque a sua eficácia não depende de qualquer conduta por parte do sujeito passivo e assim é classificado como direito potestativo; o prazo de anular casamento também é decadencial, porque do mesmo modo o efeito é produzido independentemente de qualquer colaboração do sujeito passivo, caracterizando-se como direito potestativo; já o prazo de cobrar o tributo é prescricional, porque sua eficácia depende de conduta voluntária ou forçada do sujeito passivo, típico direito subjetivo; também é de prescrição o prazo para pleitear perdas e danos, porque evidentemente classificado como direito subjetivo ao depender a respectiva realização de prestação do sujeito passivo, seja de modo voluntário, seja de modo forçado.

Examinemos o art. 165, inciso I, do CTN, no qual está fixado que *“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 art. 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”*.

Caso o sujeito passivo – contribuinte – tenha pago tributo indevido ou em valor a maior do que o devido, estabelece-se relação jurídica obrigacional entre ele e o ente público, agora com inversão do pólo original. A posição do sujeito passivo – contribuinte -, em face dessa novel relação jurídica, transmuda-se para a de sujeito ativo, cujo direito é o de receber a quantia paga indevidamente ou a maior; a

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.206
ACÓRDÃO Nº : 303-31.330

posição do sujeito ativo – pessoa jurídica de direito público - transmuda-se para a de sujeito passivo em face da obrigação de restituir a quantia referente ao indébito fiscal.

É evidente que a realização do direito do contribuinte de reaver o que pagou indevidamente ou em valor maior do que o devido depende de conduta do Fisco. Caso o Fisco não entregue a quantia devida o contribuinte não realiza a eficácia do respectivo direito à restituição do indébito fiscal.

A conduta do Fisco no sentido de restituir a quantia referente ao indébito fiscal ao contribuinte pode ser voluntária, geralmente no bojo do procedimento administrativo específico para essa finalidade, ou forçada, quando em procedimento judicial condenatório.

Daí o direito do contribuinte de restituir indébito fiscal, agora sujeito ativo perante o ente público, ter a natureza de direito subjetivo. Definitivamente esse direito não é da classe dos direitos potestativos. É, na verdade, típico direito de crédito.

Ratifica a natureza jurídica desse direito à restituição como subjetivo o fato de provadamente depender a respectiva satisfação de conduta do sujeito passivo. Se não houver a participação do ente público, voluntária ou forçada, o exercício desse direito por simples conduta do sujeito ativo não redundará em eficácia ou realização da prestação dele objeto.

Lembre-se que a diferença fundamental entre a classe dos direitos subjetivos e a dos direitos potestativos é que o exercício dos primeiros somente tem eficácia mediante uma conduta do sujeito passivo, ao passo que o exercício dos segundos tem eficácia imediata com a simples atividade do sujeito ativo, independentemente de qualquer conduta do sujeito passivo.

É consentâneo com a natureza subjetiva do direito de que trata o art. 165 do CTN, verdadeiro direito de crédito, a possibilidade de ser compensado com outros débitos tributários, desde que reconhecido pela Secretaria da Receita Federal e que tenha igual natureza, na forma da legislação tributária, no caso das exações federais. Ontologicamente somente é possível compensar direitos de crédito; não existe possibilidade jurídica de compensação de direitos potestativos.

Adiantando o exame, vemos que o art. 168, inciso I, do Código Tributário Nacional determina que *“O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados: I – nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário”*. 

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.206
ACÓRDÃO Nº : 303-31.330

O referido art. 168, diversamente de outras passagens do CTN, não deu o *nomem iuris* dessa modalidade extintiva de direito por decurso de prazo. A decisão recorrida, todavia, tratou-o como prazo de decadência.

Com o devido respeito à Eminente autoridade julgadora de primeiro grau, restou demonstrado que o exercício do direito do contribuinte de receber de volta o que eventualmente pagou indevidamente ou a maior do que o devido, **depende**, para ter eficácia, da conduta da Administração Fazendária. Sem a participação do Fisco não há como cogitar de êxito na satisfação dessa pretensão.

Além disso é sabido que o direito de receber de volta a quantia referente ao indébito, desde que reconhecido como procedente pelo Fisco, pode ser utilizado pelo contribuinte para extinguir outras obrigações tributárias de igual natureza jurídica mediante **compensação**.

O Eminente Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, relatando o REsp. 96.560 – AL, julgado pela Colenda Primeira Turma do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, publicado no D.J.U. de 05/05/1997, página 17.008, na esteira de diversos precedentes daquela Corte, classificou como de prescrição o prazo extintivo do direito de restituição de indébito fiscal, nos termos da seguinte ementa: “*Tributário. Pagamento indevido. Ação declaratória. Interesse jurídica. A prescrição extingue a ação, sem atingir o direito material correspondente. O credor de título esvaziado pela prescrição tem interesse jurídico em ver declarado seu direito à repetição do indébito. Nada importa que tal direito não mais seja exigível.*”.

ALBERTO XAVIER, na clássica *Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário* (Ed. Forense, Rio, 1977, página 91), criticando opiniões remanescentes em conceituar como decadencial o prazo de restituição de indébito fiscal, ensina que “*Deve antes de mais nada estranhar-se a insistência com que se qualifica o prazo do art. 168 do Código Tributário Nacional como “prazo decadencial” quando não se está perante o exercício de um poder-dever ou direito potestativo, mas sim de um direito de ação relativa ao exercício de um direito subjetivo de crédito decorrente de pagamento indevido*”.

Portanto, indubitavelmente, o direito do contribuinte de haver de volta o que pagou indevidamente ou a maior do que o devido constitui típico **direito de crédito**, da classe dos **direitos subjetivos**. E, como demonstrado sobejamente acima, é **prescricional o prazo extintivo desse direito subjetivo ou de crédito**.

Resta analisar a situação dos fatos objeto dos autos desse processo administrativo para fixar o exato momento em que se dá início a fluência do prazo de que trata o art. 168, inciso I, do CTN, especialmente tendo em conta que se trata de matéria constitucional alegada pelo contribuinte como causa de pedir a restituição.

RECURSO Nº : 126.206
ACÓRDÃO Nº : 303-31.330

Qual o prazo prescricional para se pleitear a restituição de tributo declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em decisão de cunho definitivo, porém em controle incidental?

A contagem do prazo de prescrição somente pode ter início a partir de uma lesão a um direito. Isso porque, se não há lesão, não há utilidade no ato do sujeito de direito tomar alguma medida. A extinção de direito de que se trata, pelo decurso de prazo fixado em lei, atinge a faculdade conferida ao sujeito ativo para exigir a eficácia do objeto do direito subjetivo. O decurso do prazo convalesce esta lesão, como na lição de SAN TIAGO DANTAS, desde que se entenda adequadamente o direito de ação como o de agir manifestando exigibilidade ou pretensão dirigida à obtenção da eficácia substantiva do objeto do direito, *in Programa de Direito Civil*, Editora Forense, 3ª Edição, 2001, p. 345:

“Tenho eu um direito subjetivo e podem passar os anos sem que o tempo tenha a mínima influência sobre o meu direito. Mais eis que, de repente, o meu direito entra em lesão, isto é, o dever jurídico que a ele corresponde não se cumpre: dá-se a lesão do direito. Nasce da lesão do direito o dever de ressarcir e, para mim, o direito de propor uma ação para obter ressarcimento. Se, porém, deixo que passe o tempo sem fazer valer o meu direito de ação, o que acontece? A lesão do direito se cura, convalesce, a situação antijurídica torna-se jurídica; o direito anistia a lesão anterior e já não se pode mais pretender que eu faça valer nenhuma ação. Esta é a conceituação da prescrição que mais nos defende de dificuldades da matéria.”

SANTIAGO DANTAS esclarece que “a prescrição conta-se sempre da data em que se verificou a lesão”, pois, na verdade, só com esta surge a denominada “*actio nata*”, que sustenta o direito à reparação. Assim sendo, indaga-se: quando se verifica a lesão de um direito pelo recolhimento de um tributo posteriormente declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, ainda que em controle incidental? Estará tal lesão configurada na data em que recolhido o tributo, muito embora a norma, à época do pagamento, ainda detivesse a presunção de constitucionalidade?

As lições dos mestres MARCO AURÉLIO GRECO e HELENILSON CUNHA PONTES, *in Inconstitucionalidade da Lei Tributária – Repetição do Indébito*, Editora Dialética, 2002, obra integralmente dedicada ao tema em apreço, merecem ser destacadas, conforme p. 48:

“O exercício de um direito, submetido a prazo prescricional, pressupõe a violação deste direito, apto a configurar a ‘*actio nata*’, isto é, o momento de caracterização da lesão de um direito. Câmara

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.206
ACÓRDÃO Nº : 303-31.330

Leal lembra que não basta que o direito tenha existência atual e possa ser exercido por seu titular, é necessário, para admissibilidade da ação, que esse direito sofra alguma violação que deva ser por ela removida. É da violação, portanto, que nasce a ação. E a prescrição começa a correr desde que a ação teve o nascimento, isto é, desde a data em que a violação se verificou.

Com base nestes pressupostos doutrinários, pode-se concluir que antes da pronúncia (ou da extensão) da inconstitucionalidade da lei tributária, o contribuinte não possui efetivamente um 'direito a uma prestação', apto a gerar contra si um prazo prescricional que o fulmine pela sua inércia. Não pode haver inércia a ser fulminada pela prescrição se não há direito exercitável, isto é, se não há 'actio nata'."

Alguns dirão: mas com o recolhimento "indevido" (ainda que apenas em cumprimento de lei com presunção de constitucionalidade), surge para o contribuinte o direito de suscitar a declaração de inconstitucionalidade da norma e cumulativamente pleitear a restituição do recolhido. Mais ainda, dirão que o prazo é o previsto nos artigos 165 a 168 do CTN, defendendo ser esta a interpretação mais adequada com o princípio da segurança jurídica, que demanda a imutabilidade de situações que perduram ao longo do tempo, ainda que irregulares.

Os mesmos autores da obra já citada prontamente refutam esta argumentação, afirmando que: a) **os artigos que tratam de restituição no CTN não prevêm a hipótese de declaração de inconstitucionalidade da norma;** e b) **o princípio da segurança jurídica deve ser temperado por outro que, fulcrado na presunção de constitucionalidade das leis editadas, demanda a imediata aplicação das normas editadas pelos Poderes competentes, sob pena de disfunção sistêmica.**

Relevante transcrever os excertos nos quais os brilhantes juristas demonstram o acima destacado. Primeiro a questão dos prazos do CTN, conforme p. 50 da obra citada:

"Nas hipóteses contempladas no artigo 165 do CTN, como a qualificação jurídica a ser aferida é aquela que resulta da legislação aplicável (fundamento imediato da exigência), a simples realização de um pagamento que não esteja plenamente de acordo com tal disciplina, reúne condições que fazem nascer para o contribuinte o direito de obter a restituição do que indevidamente pagou.



RECURSO Nº : 126.206
ACÓRDÃO Nº : 303-31.330

Ou seja, nestes casos, existe uma qualificação certa (a da lei) e uma conduta que dela se distancia (espontaneamente, por erro de identificação etc.). Andou bem o CTN quando atrelou a tais eventos os prazos que correm contra o contribuinte e fixou os respectivos termos iniciais na data da extinção do crédito (artigo 168, I) ou na data em que se tornar definitiva a decisão que reformar a decisão condenatória (artigo 168, II).

Em suma, nas hipóteses reguladas pelo CTN, a qualificação jurídica é certa e está definida antes da ocorrência do evento concreto. E, pela estrita razão de que o evento não se enquadra adequadamente na qualificação jurídica preexistente, é que o contribuinte tem direito à restituição do indevido. O indevido, nestes casos, é aferido mediante cotejo entre um fato e a respectiva previsão normativa, sendo que o fato é posterior a esta.”

Agora a matéria dos princípios (vale dizer o confronto entre a segurança jurídica e a segurança sistêmica pelo respeito à presunção de constitucionalidade das leis), na página 74:

“Nesse passo, estamos perante duas posições.

De um lado, os que sustentam que o prazo prescricional se inicia com o pagamento feito (com base nas normas do CTN) e que, passados cinco anos, não cabe mais pedido de repetição de indébito, ainda que, após esse prazo, sobrevenha decisão judicial reconhecendo a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo.

De outro lado, a nossa posição, no sentido de que, tendo havido inequívoca decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a inconstitucionalidade de uma norma tributária, o contribuinte, no prazo de 5 (cinco) anos pode ingressar com ação de repetição de indébito, mesmo que o pagamento tenha sido efetuado há mais de cinco anos da propositura da ação, pleiteando a repetição de todo o tributo pago com fundamento na lei declarada inconstitucional.

Entendem os primeiros que sua posição deve prevalecer, pois assegura a segurança e a estabilidade das relações.

Entendemos nós, porém, que a posição que sustentamos é a que melhor resguarda tais valores e, mais do que isso, é a que preserva o ordenamento jurídico e sua eficácia.



RECURSO Nº : 126.206
ACÓRDÃO Nº : 303-31.330

Com efeito, se a contagem do prazo de prescrição tiver por termo inicial a data do pagamento feito (inclusive pagamento antecipado nos termos do artigo 150 do CTN), esta é melhor forma para induzir os contribuintes a questionarem toda e qualquer exigência antes de completado o prazo de cinco anos. Ou seja, ela produz o efeito contrário à busca de segurança e estabilidade pois, a priori, tudo seria questionável e mais, deveria ser efetivamente questionado (por mais absurdo que pudesse parecer naquele momento), como medida de cautela para evitar o perecimento do seu direito de pleitear judicialmente a restituição.

Em suma, contar a prescrição a partir da data do pagamento feito (inclusive pagamento antecipado nos termos do artigo 150 do CTN) é negar o valor segurança, pois elimina a presunção de constitucionalidade da lei (que tem função estabilizadora das relações sociais e jurídicas), além de provocar desconfiança no ordenamento e induzir seu descumprimento, no sentido de que os contribuintes são levados a impugnar tudo, pois tudo precisa ser questionado para evitar a prescrição (grifos nossos)

Não se pode deixar de mencionar, também, que discutir quanto a prazo de prescrição por inconstitucionalidade da lei ou ato normativo é defender a mais paradoxal das posições pois, num contexto de relacionamento sadio entre Fisco e contribuinte, se o Plenário do Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade de uma lei e, por consequência admitiu ter havido pagamento indevido, seria de se esperar que o Fisco tomasse imediatamente a iniciativa e, ex officio, devolvesse o que recebeu indevidamente aos que foram atingidos pela exigência.”

A jurisprudência judiciária, fundada nos mesmos princípios, vem por consolidar o entendimento de que somente se conta o prazo para a repetição do indébito quando se afasta da norma a presunção de constitucionalidade, através de pronúncia de invalidade por inconstitucionalidade, ainda que no controle difuso. Nos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 43995/RS, o Eminentíssimo Ministro CÉSAR ASFOR ROCHA, do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, assim se pronunciou, citando HUGO DE BRITO MACHADO:

“Ocorre que a presunção de constitucionalidade das leis não permite que se afirme a existência do direito à restituição do indébito, antes de declarada a inconstitucionalidade da lei em que se fundou a cobrança do tributo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.206
ACÓRDÃO Nº : 303-31.330

É certo que o contribuinte pode promover a ação de restituição, pedindo seja incidentalmente declarada a inconstitucionalidade. Tal ação, todavia, é diversa daquela que tem o contribuinte, diante da declaração, pelo STF, da inconstitucionalidade da lei em que se fundou a cobrança do tributo. Na primeira, o contribuinte enfrenta, como questão prejudicial, a questão da inconstitucionalidade. Na segunda, essa questão encontra-se previamente resolvida.

Não é razoável considerar-se que ocorreu inércia do contribuinte que não quis enfrentar a questão da constitucionalidade. Ele aceitou a lei, fundado na presunção de constitucionalidade desta.”

Uma vez declarada a inconstitucionalidade, surge, então, para o contribuinte, o direito à repetição, afastada que está aquela presunção.”

Pode-se também mencionar o acerto da decisão alcançada pelo mesmo Tribunal no REsp 200909/RS, aliás, como se faz acontecer nos pronunciamentos do Eminentíssimo Ministro JOSÉ DELGADO:

“Tributário. Prescrição. Repetição de Indébito. Lei Inconstitucional. Atende ao princípio da ética tributária e o de não se permitir a apropriação indevida, pelo Fisco, de valores recolhidos a título de tributo, por ter sido declarada inconstitucional a lei que o exige, considerar-se o início do prazo prescricional de indébito a partir da data em que o colendo Supremo Tribunal Federal declarou a referida ofensa à Carta Magna.

E para quebrantar quaisquer resistências, o Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, no RE 136.883-RJ, indicando o precedente no RE 121.336, declarou que o direito à repetição surge com a decisão que declara a inconstitucionalidade. Assim a ementa:

“Empréstimo compulsório (Decreto-Lei nº 2.288/86, art. 10): incidência na aquisição de automóveis, com resgate em quotas do Fundo Nacional de Desenvolvimento: inconstitucionalidade não apenas da sua cobrança no ano da lei que a criou, mas também da sua própria instituição, já declarada pelo Supremo Tribunal Federal (RE 121.336, Plenário, 11-10-90, Pertence): direito do contribuinte à repetição do indébito, independentemente do exercício em que se deu o pagamento indevido.”

Do voto de S. Exa. extrai-se passagem decisiva: 

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.206
ACÓRDÃO Nº : 303-31.330

“Declarada, assim, pelo Plenário, a inconstitucionalidade material das normas legais em que fundada a exigência da natureza tributária, porque feita a título de cobrança de empréstimo compulsório -, segue-se o direito do contribuinte à repetição do que se pagou (Código Tributário Nacional, art. 165), independentemente do exercício financeiro em que tenha ocorrido o pagamento indevido.”

Pelas lições que se pode absorver do aresto, é que o Superior Tribunal de Justiça, como não poderia deixar de ser, continua a se manifestar pela contagem da prescrição a partir da declaração de inconstitucionalidade em sessão plenária do STF, conforme REsp 217195/PB:

“A iterativa jurisprudência desta Corte consagrou entendimento no sentido de que o prazo prescricional quinquenal das ações de repetição de indébito tributário inicia-se com a publicação da decisão do STF que declarou a inconstitucionalidade da exação.”

O Primeiro Conselho de Contribuintes também já apreciou a matéria em diversos julgados, cabendo referência aos Acórdãos 106-11.582/00, 107-05962/00, 108-06.283 e CSRF/01-03.239/2001.

Sem dúvida, ao Fisco interessa mais que o contribuinte aceite a presunção de legitimidade e de validade das leis e dos decretos e, desse modo, aja absolutamente em conformidade com os preceitos dessas normas. O Estado e a sociedade em geral, sem dúvida alguma, apostam em que o contribuinte pautar a sua conduta nesses termos.

Aliás, sabendo-se que o decurso do prazo, com inação do contribuinte no que tange ao exercício da pretensão de crédito para restituir alegado indébito fiscal, redundar em extinção desse direito de exigir, seria um absurdo jurídico e político impor essa perda precisamente ao contribuinte que pacificamente aceitou a presunção de validade das leis e dos decretos, “*achando que estavam certos e de acordo com a ordem jurídica*”, e por isso não teria agido no sentido de pleitear a restituição senão quando o Egrégio Supremo Tribunal Federal conhecesse essa matéria constitucional de validade das leis e dos decretos.

Essa presunção somente pode vir a ser desfeita, com segurança, depois da matéria constitucional – validade da lei cotejada em face da Constituição – vir a ser examinada pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, seja em controle jurisdicional direto, seja em controle incidental. Até lá é razoável que não se exija conduta ativa do contribuinte.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.206
ACÓRDÃO Nº : 303-31.330

Evidentemente, quando existem diversos julgados do Supremo Tribunal Federal analisando a constitucionalidade da lei, para o efeito do início da contagem do prazo prescricional deve ser considerado a data do primeiro julgado”.

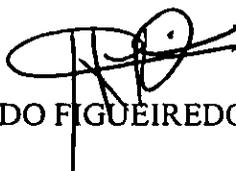
Nesse passo, destaca-se que o primeiro julgado do Pretório Excelso quanto à questão em tela no qual foi reconhecida a incompatibilidade da exação em face da Constituição de 1988, foi proferido nos autos do RE nº150.764-1/PE, com decisão publicada no DJ de 02/04/1993.

Visto que a postulação ativa do contribuinte, ora recorrente, foi comprovadamente protocolizada perante o órgão da Secretaria da Receita Federal em 22/03/2000, depois do transcurso do prazo de 5 (cinco) anos contados da publicação do julgamento do referido Recurso Extraordinário, é forçoso declarar expressamente a fluência do prazo prescricional.

Entendo, assim, estar o pleito da Recorrente prejudicado pela prescrição, de modo que voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Diante do acima exposto, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao presente recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 18 de março de 2004



CARLOS FERNANDO FIGUEIREDO BARROS – Relator



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

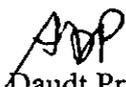
Processo nº: 10845.000595/00-99

Recurso nº: 126206

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 2º do art. 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, fica o Sr. Procurador Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Terceira Câmara do Terceiro Conselho, intimado a tomar ciência do Acórdão nº 303-31330.

Brasília, 20/10/2004


Anelise Daudt Prieto
Presidente da Terceira Câmara

Ciente em

21 de outubro de 2004.


MARIA CECÍLIA BARBOSA
Procuradora da Fazenda Nacional
OAB/MG 85792 - Mat. 1436782