



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10855.003857/99-33
SESSÃO DE : 19 de outubro de 2004
ACÓRDÃO Nº : 302-36.438
RECURSO N.º : 128.303
RECORRENTE : ELASTOTEC ARTEFATOS DE BORRACHA LTDA.
RECORRIDA : DRJ/RIBEIRÃO PRETO/SP

FINSOCIAL
COMPENSAÇÃO
DECADÊNCIA

O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data de extinção do crédito tributário (art. 168, inciso I, do Código Tributário Nacional).

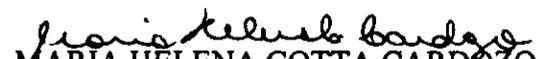
NEGADO PROVIMENTO POR MAIORIA.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior, Luis Alberto Pinheiro Gomes e Alcoforado (Suplente) e Paulo Roberto Cucco Antunes que davam provimento.

Brasília-DF, em 19 de outubro de 2004


PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES
Presidente em Exercício


MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO, LUIS ANTONIO FLORA, WALBER JOSÉ DA SILVA, e LUIZ MAIDANA RICARDI (Suplente). Ausentes os Conselheiros HENRIQUE PRADO MEGDA e SIMONE CRISTINA BISSOTO.

RECURSO Nº : 128.303
ACÓRDÃO Nº : 302-36.438
RECORRENTE : ELASTOTEC ARTEFATOS DE BORRACHA LTDA.
RECORRIDA : DRJ/RIBEIRÃO PRETO/SP
RELATOR(A) : MARIA HELENA COTTA CARDOZO

RELATÓRIO

A empresa acima identificada recorre a este Conselho de Contribuintes, de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP.

DO PEDIDO DE COMPENSAÇÃO

A interessada apresentou, em 15/12/99, o Pedido de Compensação de Finsocial no valor de R\$ 87.186,94 (fls. 01), com débito de Cofins referente ao período de apuração de 30/11/99, acompanhado dos documentos de fls. 02 a 61. Novos pedidos de compensação, envolvendo débitos de IPI, foram apresentados em 17/12/99 (fls. 70), 27/12/99 (fls. 62), 05/01/2000 (fls. 66), 19/01/2000 (fls. 75), 28/01/2000 (fls. 83) e 11/02/2000 (fls. 85). Em 10/01/2000 e 15/02/2000 foram protocolados novos Pedidos de Compensação do Finsocial com a Cofins (fls. 72 e 88, respectivamente). Em 17/02/2003 a interessada apresentou pedido de desistência da compensação com a Cofins protocolada em 15/02/2000, por conter incorreção (fls. 90). Em 18/02/2000 e 24/02/2000 foram apresentados novos pedidos (fls. 91 e 93)

DA DECISÃO DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL

Em 05/01/2000, a Delegacia da Receita Federal em Sorocaba/SP indeferiu o pleito, por meio do Despacho Decisório nº 19/2000 (fls. 68), tendo em vista a ocorrência da decadência, conforme Ato Declaratório SRF nº 96, de 26/11/99.

DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Cientificada da decisão da DRF em 20/01/2000 (fls. 74), a interessada apresentou, em 26/01/2000, tempestivamente, a Manifestação de Inconformidade de fls. 77 a 82, contendo os argumentos que leio em sessão, para o mais completo esclarecimento de meus pares.

DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Em 04/09/2000, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas/SP proferiu a Decisão DRJ/CPS nº 2.359 (fls. 98 a 103), assim ementada: *gel*

RECURSO Nº : 128.303
ACÓRDÃO Nº : 302-36.438

“RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. DECADÊNCIA.

O direito de o contribuinte 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.

SOLICITAÇÃO INDEFERIDA”

DO RECURSO AO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Cientificada da decisão em 20/09/2000 (fls. 104/verso), a interessada apresentou, em 19/10/2003, tempestivamente, o recurso de fls. 105 a 118, contendo os seguintes argumentos, em síntese:

- conforme entendimento jurisprudencial de nossos tribunais, o prazo decadencial se inicia quando o sujeito passivo passa a dispor de ação instrumentável para o fim de obter a condenação do fisco à restituição da quantia indevidamente paga;

- no caso, embora não tenha havido Resolução do Senado Federal, o reconhecimento da inconstitucionalidade se deu por meio da Medida Provisória nº 1.175/95;

- mesmo que tal tese não seja aceita, o STJ uniformizou a jurisprudência no sentido de que, no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial é de dez anos, com base na correta exegese do art. 168, inciso I, do CTN;

- tal entendimento também é emanado da doutrina e dos Tribunais Regionais Federais;

- a DRJ em Campinas modificou entendimento que vinha adotando pacificamente (Parecer COSIT nº 58/98), ferindo assim os princípios da segurança jurídica e da moralidade.

DO ACÓRDÃO DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Em 22/05/2002, o Segundo Conselho de Contribuintes, por meio do Acórdão nº 202-13.801 (fls. 122 a 127), anulou a decisão singular, por ter sido proferida por autoridade incompetente.

RECURSO Nº : 128.303
ACÓRDÃO Nº : 302-36.438

DA NOVA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Em 05/05/2003, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP exarou o Acórdão DRJ/RPO nº 3.662, assim ementado:

“INDEBITO FISCAL. DECADÊNCIA.

A decadência do direito de se pleitear restituição e/ou compensação de indébito fiscal ocorre em cinco anos, contados da data de extinção do crédito tributário pelo pagamento, inclusive, na hipótese de ter sido efetuado com base em lei, posteriormente, considerada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO

A restituição e/ou compensação de indébito fiscal com créditos tributários vencidos e/ou vincendos, está condicionada à comprovação da certeza e liquidez do respectivo indébito.

EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO. SUSPENSÃO.

A interposição de recurso contra despacho decisório que indeferiu pedido de compensação de débitos tributários com créditos tributários vencidos não tem o condão de suspender a exigibilidade destes créditos. Contudo, a comunicação destes à Procuradoria da Fazenda Nacional, para fins de inscrição em Dívida Ativa da União, somente se dará trinta dias após a ciência do contribuinte da decisão definitiva na esfera administrativa que manteve o indeferimento.

ACEITAÇÃO DE CÁLCULOS.

Recusam-se os cálculos de débitos fiscais apurados em desacordo com a legislação tributária vigente para efeito de mensuração do montante a ser repetido e/ou compensado.

(...)”

DO NOVO RECURSO AO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Cientificada do acórdão de primeira instância em 03/06/2003 (fls. 147/verso), a interessada apresentou, nessa mesma data, o recurso de fls. 150 a 154, reiterando o argumento de que o direito de pleitear a restituição em tela somente se extingue com o decurso do prazo de cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador, acrescido de mais cinco anos contados da homologação tácita do lançamento.

Às fls. 157 consta a remessa dos autos ao Terceiro Conselho de Contribuintes. 

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.303
ACÓRDÃO Nº : 302-36.438

O processo foi distribuído a esta Conselheira, numerado até as fls. 158 (última), que trata do trâmite dos autos no âmbito deste Colegiado.

É o relatório. *gel*

RECURSO Nº : 128.303
ACÓRDÃO Nº : 302-36.438

VOTO

O recurso é tempestivo, portanto merece ser conhecido.

Trata o presente processo, de vários pedidos de compensação de valores recolhidos a título de Finsocial, excedentes à alíquota de 0,5%, com débitos de Cofins e IPI. O primeiro dos pedidos foi formalizado em 15/12/99 (fls. 01).

A compensação tributária pressupõe a existência de direito creditório líquido e certo. Assim, no caso em tela, antes da discussão sobre a compensação propriamente dita, cabe a verificação sobre a efetiva existência de direito creditório em nome da recorrente, incluindo-se a análise prévia sobre a possibilidade do exercício desse eventual direito.

O pleito tem como fundamento decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, quando do exame do Recurso Extraordinário 150.764/PE, julgado em 16/12/92 e publicado no Diário da Justiça de 02/04/93, sem que a interessada figure como parte.

Naquela decisão, o Excelso Pretório reconheceu a inconstitucionalidade dos artigos 9º da Lei nº 7.689/88, 7º da Lei nº 7.787/89, 1º da Lei nº 7.894/89, e 1º da Lei nº 8.147/90, preservando, para as empresas vendedoras de mercadorias ou de mercadorias e serviços (mistas), a cobrança do Finsocial nos termos vigentes à época da promulgação da Constituição de 1988.

O acórdão de primeira instância declarou a decadência do direito de pedir, com base no Ato Declaratório SRF nº 96, de 26/11/99 (publicado no DOU de 30/11/99), bem como contestou o valor pleiteado.

A interessada, por sua vez, argumenta que o direito de pleitear a restituição em tela somente se extingiria com o decurso do prazo de cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador, acrescido de mais cinco anos contados da homologação tácita do lançamento, posicionamento esse adotado pelo Superior Tribunal de Justiça.

De plano, releva notar a alternância de interpretações esposadas pelo STJ acerca do tema, ao longo do tempo. Assim, o entendimento do STJ era no sentido de que, no caso de declaração de inconstitucionalidade no controle concentrado, o dies a quo da contagem do prazo decadencial seria o da publicação da decisão do STF. Quanto ao controle difuso, o termo inicial seria a data da publicação da Resolução do Senado Federal retirando o ato inquinado do ordenamento jurídico. *pel*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.303
ACÓRDÃO Nº : 302-36.438

Dito posicionamento leva à seguinte reflexão: uma vez que a ADIn – Ação Direta de Inconstitucionalidade pode ser ajuizada a qualquer tempo, e tendo em vista a discricionariedade do Senado Federal para editar Resoluções, o STJ teria inaugurado hipótese de imprescritibilidade no Direito Tributário, o que não está previsto nem mesmo na Constituição Federal, salvo no âmbito do Direito Penal, relativamente à pretensão punitiva do Estado quanto à prática de racismo e à ação de grupos armados, civis ou militares, contra a ordem constitucional e o Estado Democrático (art. 5º, incisos XLII e XLIV).

Por esse motivo, o entendimento do STJ vem sendo revisto, no sentido de prestigiar o dies a quo assinalado no CTN, conectado não à declaração de inconstitucionalidade do STF ou à Resolução do Senado Federal, mas sim à data de extinção do crédito tributário objeto do pedido de restituição.

Ilustrando a mudança de posicionamento dos Senhores Ministros do STJ, convém trazer à colação trecho da ementa do acórdão proferido no Recurso Especial 543.502/MG (DJ de 16/02/2004, p. 220), em que o Relator, Ministro Luiz Fux, ainda que se curvando à posição dominante à época, deixou registrado o seu ponto de vista:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. FINSOCIAL. MAJORAÇÃO DAS ALÍQUOTAS. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO DECLARADO INCONSTITUCIONAL. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL.

1. O sistema de controle de constitucionalidade das leis adotado no Brasil implica assentar que apenas as decisões proferidas pelo STF no controle concentrado têm efeitos *erga omnes*. Conseqüentemente, a declaração de inconstitucionalidade no controle difuso tem eficácia inter partes. Forçoso, assim, concluir que o reconhecimento da inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo pelo STF só pode ser considerado como termo inicial para a prescrição da ação de repetição do indébito quando efetuado no controle concentrado de constitucionalidade, ou, tratando-se de controle difuso, somente na hipótese de edição de resolução do Senado Federal, conferindo efeitos *erga omnes* àquela declaração (CF, art. 52, X).

2. Ressalva do ponto de vista do Relator, no sentido de que a declaração de inconstitucionalidade somente tem o condão de iniciar o prazo prescricional quando, pelas regras gerais do CTN, a prescrição ainda não se tenha consumado. Considerando a tese sustentada de que a ação direta de inconstitucionalidade é imprescritível, e em face da discricionariedade do Senado Federal em editar a resolução prevista no art. 52, X, da Carta Magna, as ações de repetição do

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.303
ACÓRDÃO Nº : 302-36.438

indébito tributário ficariam sujeitas à reabertura do prazo prescricional por tempo indefinido, violando o primado da segurança jurídica, e a *fortiori*, todos os direitos seriam imprescritíveis, como bem assentado em sede doutrinária: (...)
(grifei)

Mais recentemente, o entendimento do Ministro Luiz Fux, que figurava nos julgados apenas como uma ressalva, transformou-se em posicionamento vencedor, citando-se como exemplo o **Agravo Regimental no Recurso Especial 591.541**, julgado em 03/06/2004, por meio do qual fica patente a conexão do *dies a quo* da contagem decadencial com o disposto no art. 168 do CTN, como forma de respeito à segurança jurídica.

Ressalvada a atual posição do Superior Tribunal de Justiça, que será abordada ainda no presente voto, passa-se à análise da restituição de tributos, à luz do Código Tributário Nacional, que assim estabelece:

“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;

II – erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III – reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

(...)

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

I – nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, na data da extinção do crédito tributário;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.303
ACÓRDÃO Nº : 302-36.438

II – na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.” (grifei)

No caso em apreço, trata-se obviamente de hipótese inserida no inciso I do art. 165, acima transcrito, uma vez que o pagamento foi espontâneo, realizado de acordo com leis que, embora posteriormente tenham sido declaradas inconstitucionais, à época dos recolhimentos encontravam-se em plena vigência. Ressalte-se que referido inciso menciona apenas o pagamento indevido, sem adentrar ao mérito do motivo do indébito, concluindo-se então que estão incluídos também os casos de pagamento indevido em função de posterior declaração de inconstitucionalidade da lei que obrigava ao pagamento.

Na situação em tela, uma vez que os créditos tributários mais recentes foram extintos pelo pagamento em julho de 1994 (art. 156, inciso I, do CTN), o direito de pleitear a respectiva restituição, na melhor das hipóteses, decaiu em julho de 1999. Obviamente, o presente pedido de restituição, protocolado que foi em 15/12/1999, encontra-se inexoravelmente atingido pela decadência.

Assim, examinando-se a questão da decadência com base no Código Tributário Nacional, as conclusões inarredáveis são aquelas esposadas no Parecer PGFN/CAT nº 1.538/99, cujos principais trechos serão a seguir transcritos.

“22. A nosso ver, é equivocada a afirmativa de que *‘Inexiste, portanto, dispositivo legal estabelecendo a prescrição para a ação do contribuinte, para haver tributo cobrado com base em lei que considere inconstitucional’*, pois isto representa, indubitavelmente, negar vigência ao CTN, que cuidou expressamente da matéria no art. 168 c/c art. 165. Com efeito, a leitura conjugada desses dispositivos conduz à conclusão única de que o direito ao contribuinte de pleitear a restituição de tributo extingue-se após cinco anos da ocorrência de uma das hipóteses referidas nos incisos I a III do art. 165.

23. A Constituição, em seu art. 146, III, ‘b’, estabelece que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre ‘prescrição e decadência’ tributárias; portanto, a norma legal a ser observada nesta matéria é o CTN - cuja recepção pela Carta de 1988, com *status* de lei complementar, é pacífica na doutrina e na jurisprudência -, que fixou, indistintamente, o prazo de cinco anos para a decadência do direito de pedir restituição de tributo indevido, independentemente da razão ou da situação em que se deu o pagamento. Se o legislador infraconstitucional, a quem compete

RECURSO Nº : 128.303
ACÓRDÃO Nº : 302-36.438

dispor sobre a matéria, não diferenciou os prazos decadenciais, em função de o pagamento ser indevido por erro na aplicação da norma impositiva ou por inconstitucionalidade desta, ao intérprete é negado fazer tal diferença, por simples exercício de hermenêutica.” (grifei)

A falta de fundamentação legal da tese ora analisada, no que tange ao termo inicial para contagem do prazo decadencial, também foi registrada pela doutrina, aqui representada por Eurico Marcos Diniz de Santi¹:

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

(...)

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

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

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

¹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000. P. 273/277).

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.303
ACÓRDÃO Nº : 302-36.438

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

Respeitados os limites do controle da constitucionalidade e da imprescritibilidade da ADIN, os prazos de prescrição do direito do contribuinte ao débito do Fisco permanecem regulados pelas três regras que construímos a partir dos dispositivos do CTN." (grifei)

Os mesmos argumentos e conclusões esposados aplicam-se à tese de que a contagem do prazo decadencial teria como marco inicial a data de publicação da Medida Provisória nº 1.110/95, que estaria a suprir a ausência de resolução do Senado Federal, no controle difuso de constitucionalidade. Como ficou sobejamente demonstrado, qualquer tese que vise a criação de *dies a quo* do prazo decadencial à revelia do CTN é desprovida de base legal e afronta o princípio da segurança jurídica.

Voltando ao posicionamento do STJ, verifica-se que esse passou a adotar, relativamente ao pagamento indevido em função de inconstitucionalidade, no caso de tributos lançados por homologação, o mesmo *dies a quo* que adota para as situações de simples erro no pagamento, ou seja, a tese dos "cinco mais cinco".

Cabe esclarecer que tal tese não é aceita por esta Conselheira, tampouco encontra amparo nos Conselhos de Contribuintes, como demonstra a ementa a seguir transcrita, representativa da maciça jurisprudência deste Colegiado, mesmo nos casos de exigência de crédito tributário, em que os dez anos só viriam a favorecer a Fazenda Nacional:

"IRPJ - TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - DECADÊNCIA - OCORRÊNCIA - O imposto de renda pessoa jurídica se submete ao lançamento por homologação, eis que é de iniciativa do contribuinte a atividade de determinar a obrigação tributária, a matéria tributável, o cálculo do imposto e pagamento do *quantum* devido, independente de notificação, sob condição resolutória de ulterior homologação. Como o lançamento foi efetuado em 21/12/98, procede a decadência argüida em relação ao período de junho de 1992, pois o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, a teor do disposto no art. 150, par. 4º, do CTN, expira após cinco anos contados da data

RECURSO Nº : 128.303
ACÓRDÃO Nº : 302-36.438

da ocorrência do fato gerador.” (Acórdão 107-06.490, de 06/12/2001, Relator Conselheiro Natanael Martins)

Com todo o respeito ao STJ, a impropriedade da tese dos “cinco mais cinco”, por ele defendida relativamente aos lançamentos por homologação, foi inclusive assinalada por Luciano Amaro², conforme a seguir se transcreve:

“Cabe registrar que a jurisprudência, após décadas de vigência do Código, ainda caminha na superfície dessa questão. Após o antigo Tribunal Federal de Recursos ter chegado bem próximo da solução, com a Súmula 219³, o Superior Tribunal de Justiça entendeu de assentar que ‘a decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário somente ocorre depois de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento’⁴. Discordamos, juntamente com Alberto Xavier⁵, desse entendimento, que é por completo equivocado, nos seus fundamentos, na análise dos dados do problema e, por conseguinte, nas conclusões⁶.

Com efeito, como dissemos linhas acima, quando o art. 173 se refere (para definir o termo inicial do prazo de decadência) ao exercício seguinte àquele em que o lançamento ‘poderia ter sido efetuado’, ele reporta-se ao exercício em que exista essa possibilidade, por uma razão de obviedade acadiana: se se vai determinar prazo *para lançar*, o lapso temporal há de ser contado *do início* e não do fim...Assim, se o lançamento pode ser feito no ano de 1999 (porque nesse exercício se aperfeiçoaram os pressupostos legais que ensejam o exercício do direito de lançar), o prazo começa a correr em 1º de janeiro de 2000. Se o sujeito passivo de tributo (sujeito a lançamento por homologação) recolhe, no vencimento do prazo para pagamento (por ex., 30 de abril de 1999), quantia menor do que a devida, a autoridade fiscal pode efetuar o lançamento de ofício já no dia útil seguinte. Desse modo, a regra do art. 173, I – se fosse aplicável nessa hipótese – mandaria contar o prazo quinquenal a partir de 1º de janeiro de 2000. Como, para o caso, há a norma

² AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003. P.399/400.

³ “Não havendo antecipação do pagamento, o direito de constituir o crédito previdenciário extingue-se decorridos 5 (cinco) anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador.”

⁴ V. acórdão no RE 58.918-5/RJ, 1ª T., rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 24-5-1995, DJU, 19 jun. 1995, na esteira do qual diversos outros foram editados.

⁵ A contagem dos prazos no lançamento por homologação, *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 27, p. 7.

⁶ Luciano Amaro. Ainda o problema dos prazos nos tributos lançáveis por homologação, in *Estudos tributários*.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.303
ACÓRDÃO Nº : 302-36.438

especial do art. 150, § 4º, o quinquênio é contado do dia do fato gerador.

Em ambos os casos, trata-se de prazo *para lançar*, uma norma cuidando da regra e a outra, da exceção. Afronta o princípio da não-contraditoriedade das normas jurídicas aplicar a uma mesma hipótese a regra e a exceção, em conjunto. Isso representa uma impossibilidade lógica e jurídica, qual seja, a de o prazo para o lançamento começar a correr quando já não seja mais lícito lançar.

O próprio Superior Tribunal de Justiça parece ter revisto o equivocado posicionamento ao proclamar que, se não houver pagamento (sujeito ao lançamento por homologação), é aplicável o prazo do art. 173 do Código Tributário Nacional, tendo lugar, caso haja pagamento, o prazo de 5 anos, contados do fato gerador, na forma do art. 150, § 4º, do mesmo diploma⁷. Não obstante, o Tribunal já voltou a afirmar o antigo equívoco⁸.

Assim sendo, verifica-se ser correto o entendimento esposado no Ato Declaratório SRF nº 96/99, publicado no DOU de 30/11/99, segundo o qual, mesmo nos casos de inconstitucionalidade, a decadência opera-se com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário, assim entendida a data do seu pagamento (art. 156, inciso I, do CTN), que extingue o crédito sob condição resolutória (art. 150, § 1º).

Ressalte-se que o Ato Declaratório acima citado já se encontrava em vigor na data em que a interessada formalizou o primeiro pedido de compensação (15/12/99 – fls. 01). Com efeito, anteriormente vigorava uma outra interpretação da Secretaria da Receita Federal acerca do termo de início do prazo decadencial (Parecer COSIT nº 58/98), o que é perfeitamente compreensível, tendo em vista a complexidade do tema. Ora, se até o STJ, como se viu, vem alterando seus posicionamentos, não há porque estranhar-se tal procedimento por parte da autoridade administrativa.

Cabe esclarecer que nada impede que a Secretaria da Receita Federal altere sua interpretação acerca de qualquer matéria, desde que o novo entendimento não seja aplicado retroativamente, o que é vedado pelo art. 2º, par. único, inciso XIII, da Lei nº 9.784, de 29/01/99. No presente caso, isso não ocorreu, pois, como já foi dito, o pedido foi apresentado já no contexto da nova interpretação. *fel*

⁷ Embargos de divergência no REsp 101.407-SP (98.88733-4), DJU, 8 maio 2000.

⁸ Embargos de divergência no REsp 169.246-SP (1998/0063404-5), DJU, 4 mar. 2002.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.303
ACÓRDÃO Nº : 302-36.438

Diante do exposto, conheço do recurso, por tempestivo, para
NEGAR-LHE PROVIMENTO, mantendo a decadência declarada no acórdão
recorrido.

Sala das Sessões, em 19 de outubro de 2004

Maria Helena Cotta Cardozo
MARIA HELENA COTTA CARDÓZO - Relatora