



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo n.º : 10860.002798/2002-28
Recurso n.º : 201-124110
Matéria : RESTITUIÇÃO/COMP COFINS
Recorrente : ESCOLA DINÂMICA ALICE NADER ZARZUR S/C LTDA
Recorrida : 1ª CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : FAZENDA NACIONAL
Sessão de : 17 de outubro de 2006
Acórdão nº : CSRF/02-02.522

DECADÊNCIA. RESTITUIÇÃO. PRAZO DE DEZ ANOS. Inexiste no ordenamento jurídico pátrio prazo de dez anos para formular pedido de restituição. No caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a extinção do crédito tributário referida no art. 168, I do CTN ocorre na data do pagamento, pois a teor do art. 150, § 4º do CTN, o pagamento antecipado extingue o crédito tributário sob condição resolutiva e não suspensiva da ulterior homologação.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela ESCOLA DINÂMICA ALICE NADER ZARZUR S/C LTDA,

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez Lopez (Relatora), Gileno Gurjão Barreto e Adriene Maria de Miranda que deram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Antonio Carlos Atulim.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

ANTONIO CARLOS ATULIM
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 30 JAN 2007

Processo n.º : 10860.002798/2002-28
Acórdão n.º : CSRF/02-02.522

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JOSEFA MARIA COELHO MARQUES, ANTONIO BEZERRA NETO, DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA, HENRIQUE PINHEIRO TORRES e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR. Ausente o Conselheiro GUSTAVO VIEIRA DE MELO MONTEIRO.



Processo n.º : 10860.002798/2002-28
Acórdão n.º : CSRF/02-02.522

Recurso n.º : 201-124110
Recorrente : ESCOLA DINÂMICA ALICE NADER ZARZUR S/C LTDA
Interessada : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

A contribuinte, por seu procurador, com fundamento no art. 32, inciso II, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, aprovado pela Portaria n.º 55, de 12/03/98, contra decisão consubstanciada em acórdão da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes interpõe recurso especial a esta Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Inconformada, pois, com a decisão que considerou decaído o pedido de restituição/compensação da COFINS de importâncias recolhidas no período de abril de 1992 a fevereiro de 1997. O pedido foi apresentado no dia 10 de maio de 2002.

O pedido formulado teve como suporte a isenção da COFINS estabelecida anteriormente no artigo 6º, II, da Lei Complementar nº 70/91, para as sociedades civis prestadoras de serviços adstritas ao exercício de atividade legalmente regulamentada.

A ementa do acórdão recorrido possui a seguinte redação:

COFINS. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. PRAZO.

O direito de pleitear a restituição de tributo ou contribuição paga indevidamente, ou em valor maior que o devido, extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos contados da data de extinção do crédito tributário, assim entendido como o pagamento antecipado, nos casos de lançamento por homologação. Observância aos princípios da estrita legalidade e da segurança jurídica.

Recurso negado.

Processo n.º : 10860.002798/2002-28
Acórdão n.º : CSRF/02-02.522

O apelo especial, uma vez preenchidos os requisitos de admissibilidade, foi recebido pelo despacho n.º 201-431 da Presidência daquela Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes.

Acolhido e autuado o recurso especial, foram presentes os autos à douta Procuradoria da Fazenda Nacional, pelo prazo de 15 dias, conforme prescreve o art. 15, do Regimento Interno da CSTF. Não foram apresentadas contra-razões ao Recurso Especial

É o Relatório.



Processo n.º : 10860.002798/2002-28
Acórdão n.º : CSRF/02-02.522

VOTO VENCIDO

Conselheira MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ, Relatora.

O recurso obedece aos requisitos de sua admissibilidade merecendo o seu conhecimento.

A análise do mérito, do presente recurso especial diz respeito apenas ao prazo que o contribuinte possui para pleitear a devolução de quantias pagas supostamente indevidas (eis que a matéria central não foi apreciada por força da decadência acolhida pela decisão recorrida).

Primeiramente, reconheço existir divergências nesta E. Câmara Superior proveniente até mesmo de anterior jurisprudência do STJ. No entanto, dentre interpretações possíveis filio-me a **atual** corrente doutrinária e jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça a quem cabe a uniformização da interpretação das leis. Neste caso, filio-me à tese dos 10 anos, retroativos ao pedido formulado pela interessada.

Ao longo dos últimos anos, algumas correntes se firmaram no âmbito do Superior Tribunal de Justiça. A *primeira*, sustentada por alguns renomados doutrinadores ¹, afirma que o prazo para se pleitear a repetição do indébito seria de 05 anos contados da extinção do crédito tributário (art. 168 do CTN), no entanto, para esta corrente, a extinção do crédito tributário se daria com o efetivo pagamento.

A *segunda corrente*, ² sustenta que realmente o termo inicial para contagem do prazo decadencial seria da extinção do crédito tributário. Todavia, nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a extinção do crédito tributário sempre se dá com a homologação tácita, ou seja, após o decurso de 05 anos

¹ Alberto Xavier e Marco Aurélio Greco.

² sustentada pelo professor Sacha Calmon Navarro Coelho e Paulo de Barros Carvalho.

Processo n.º : 10860.002798/2002-28
Acórdão n.º : CSRF/02-02.522

da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN.). Essa segunda corrente ficou conhecida como a "tese dos dez anos", haja vista que a Fazenda Pública nunca homologa expressamente o pagamento efetuado pelo contribuinte. Considerando-se, assim, extinto o crédito tributário cinco anos após ocorrido o seu fato gerador (homologação tácita). Sendo assim, o prazo de cinco anos para exercer o direito de pedir a restituição tem como dies a quo justamente o dies ad quem da Fazenda Pública para homologar o crédito restituendo.

A respeitada fiscalização, por seu turno, procurou fazer prevalecer a chamada "tese dos cinco anos", inclusive para os casos de lançamento por homologação. E, nessa persiste atualmente. Inicialmente, o Superior Tribunal de Justiça, adotou a tese fazendária, conforme podemos extrair do seguinte julgado:

TRIBUTÁRIO - REPETIÇÃO DE INDÉBITO - IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - PARCELAS INDENIZATÓRIAS - PRESCRIÇÃO - TERMO "A QUO" - PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS DE DIREITO PÚBLICO.

O prazo prescricional para restituição de parcelas indevidamente cobradas a título de imposto de renda é de cinco anos, contados da extinção do crédito tributário, isto é, de cada retenção na fonte. Embargos de divergência acolhidos. (Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS. EREsp n. 258.161/DF. 1a. Seção. DJ de 03.09.2001)

Contudo, a jurisprudência do Colendo Tribunal, não se manteve no sentido do acórdão acima, passando a adotar a "tese dos dez anos", conforme exemplo a seguir:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. DECADÊNCIA. RECURSO ESPECIAL. NEGATIVA COM BASE NA JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA DESTA STJ. AGRAVO REGIMENTAL. SUBSISTÊNCIA DOS FUNDAMENTOS. IMPROVIMENTO.

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial se inicia após o decurso de cinco anos da ocorrência do fato gerador, somados mais cinco anos na hipótese de homologação tácita.

Negado seguimento ao recurso especial, porque a tese recursal é contrária à jurisprudência consagrada pelo STJ, se subsiste íntegro tal fundamento, não cabe prover agravo regimental para reformar o decisum impugnado.

Agravo improvido. (AgREsp nº 413943Rel. Min. GARCIA VIEIRA, DJU de 24.06.2002, pág. 00217).

Processo n.º : 10860.002798/2002-28
Acórdão nº : CSRF/02-02.522

Posteriormente, *uma terceira corrente* surgiu dentro do STJ, fixando novo termo inicial para a ação de repetição do indébito tributário, em casos de controle de constitucionalidade. Por esta corrente, passou-se a adotar o seguinte: i) no caso de tributo declarado inconstitucional via controle difuso (RE), o termo inicial é a data da publicação da resolução do senado retirando a norma do mundo jurídico; ii) no caso de controle concentrado (ADIN), o marco inicial é a data do trânsito em julgado da ação direta. A Seção de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça ³, adotou entendimento acima exposto. Nesse julgado, o Ministro Relator, citando Hugo de Brito Machado, argumentou:

"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 funda a cobrança do tributo. (...) 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 fica aquela presunção."

Nesse entendimento, a inconstitucionalidade declarada pela Excelsa Corte mediante o controle direto ou concentrado tem eficácia *erga omnes*. O controle difuso, no entanto, opera efeitos apenas inter partes, mas, uma vez suspensa a eficácia da norma pelo Senado Federal, ocorre a retirada da norma do sistema, produzindo os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em controle concentrado. Para as hipóteses restritas de devolução do tributo indevido, por fulminado de inconstitucionalidade, o dies a quo para a contagem do prazo para repetição do indébito pelo contribuinte deve ser o trânsito em julgado da declaração de inconstitucionalidade, pela Excelsa Corte, em controle concentrado de constitucionalidade, ou a publicação da Resolução do Senado Federal, caso a declaração de inconstitucionalidade tenha se dado em controle difuso de constitucionalidade.

Pela corrente acima, adotada anteriormente pelo STJ, nos casos de declaração de inconstitucionalidade, seria possível a repetição de todos os valores pagos indevidamente, com efeitos *ex tunc*. ⁴ E nesse sentido, a exemplo de várias

³ No julgamento do EREsp. nº 42.720-5 - Relator Ministro Humberto Gomes de Barros, DJU de 17.04.1995

⁴ Veja-se RESP 543502/MG, Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA, Data da decisão: 20/11/03, DJ DATA: 16/02/2004- Relator- LUIZ FUX.

Processo n.º : 10860.002798/2002-28
Acórdão n.º : CSRF/02-02.522

decisões dos Conselhos de Contribuintes é que reconheço ter me filiado por um longo período.

Todavia, quando o STJ parecia ter encontrado uma solução, adotando conjuntamente a "tese dos dez anos" com a "tese das declarações de inconstitucionalidade", a Primeira Seção do Tribunal, no julgamento do **ERESP 435835**, decidiu aplicar a **regra geral dos "cinco mais cinco"** nos casos de tributos sujeitos ao chamado lançamento por homologação. Veja-se:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL INCIDENTE SOBRE A REMUNERAÇÃO DE ADMINISTRADORES AUTÔNOMOS E AVULSOS. RESTITUIÇÃO. NÃO-OCORRÊNCIA. DISSÍDIO PRETORIANO. SÚMULA N. 83/STJ. PRESCRIÇÃO. VIOLAÇÃO DO ART. 475 DO CPC. SÚMULA N. 284/STF.

1. A Primeira Seção desta Corte, no julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 435.835-SC (relator para o acórdão Ministro José Delgado), firmou o entendimento de que, na hipótese de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo para a propositura da ação de repetição de indébito é de 10 (dez) anos a contar do fato gerador, se a homologação for tácita (tese dos "cinco mais cinco"), e, de 5 (cinco) anos a contar da homologação, se esta for expressa.

2. "Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida" (Súmula n. 83/STJ).

3. Aplica-se o óbice previsto na Súmula n. 284/STF na hipótese em que o recorrente não demonstra as razões pela qual o dispositivo legal mencionado foi contrariado.

4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido. (RESP 659418 / RS, Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, Data do Julgamento 16/09/2004, DJ 25.10.2004).

E, nesse entendimento de se adotar uma única regra, vem se posicionando atualmente o Superior Tribunal de Justiça.

Portanto, a jurisprudência anterior, firmada no final de 2003, admitia a contagem do prazo a partir do trânsito em julgado da declaração de inconstitucionalidade de lei pelo Supremo Tribunal Federal (controle concentrado) ou a partir de resolução editada pelo Senado Federal. Esse posicionamento, no entanto, segundo palavras do Ministro João Otávio de Noronha, gerava embaraço e desconforto nos julgamentos, razão pela qual a maioria dos ministros resolveu revisar o posicionamento a favor da tese dos "cinco mais cinco". A adoção da regra geral única dos "cinco mais cinco", segundo o eminente ministro, visa conferir mais segurança à prática tributária.



Processo n.º : 10860.002798/2002-28
Acórdão n.º : CSRF/02-02.522

Essa tese, sem dúvida, é menos suscetível às inseguranças do mundo jurídico e é o que melhor se harmoniza com o perfil dúplice do controle judicial de constitucionalidade das normas, adotado pelo ordenamento jurídico pátrio. De fato, os contribuintes não podem ficar à espera de que uma eventual resolução do Senado seja publicada, resolução esta que sequer poderá acontecer. Ademais, permitir que uma decisão *inter partes* passe a repercutir de maneira geral é o mesmo que estender o limite da coisa julgada para além dos quadrantes do processo, para atingir a esfera de interesses de quem não foi parte na relação processual. Ao se admitir tal possibilidade, estar-se-ia desnaturando a clássica distinção entre o controle de constitucionalidade por via da ação e o controle por via de exceção, aproximando-se os seus efeitos.

Finalmente, em tempo, oportuno registrar o disposto no art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005⁵. Sobre a matéria, aplicabilidade do prazo dos 5 anos, a doutrina e jurisprudência tem entendido que a mesma somente se aplica aos fatos ocorridos a partir de 09 de junho de 2005. Antes do pedido, vale a interpretação do Superior Tribunal de Justiça, geral de 10 anos.

Em recente decisão do STJ, sobre o assunto assim se manifesta o Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI (REsp 849709 / SP ; RECURSO ESPECIAL-2006/0112945-7) data de julgamento de 15/08/2006, DJ de 24/08/2006.⁶:

Com relação à recente alteração no CTN, promovida pela LC 118/2005, proferi voto, no ERESP 327.043/DF (rel. Min. João Otávio Noronha), julgado em 27.04.2005, nos seguintes termos:
"1. Questiona-se, aqui, (a) a natureza – se interpretativa ou não – do art. 3º da LC 118/2005, segundo o qual, para efeito de contagem do prazo para a repetição do indébito, deve ser considerado que "a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado", bem como (b) a legitimidade da art. 4º, segunda parte, da mesma Lei, que determina a aplicação retroativa daquele artigo 3º, tal como prevê o art. 106, I, do CTN.
2. Em nosso sistema constitucional, as funções legislativa e jurisdicional estão atribuídas a Poderes distintos, autônomos e independentes entre si (CF, art. 2º). Legislar, função essencialmente conferida ao Parlamento, é criar os preceitos

⁵ "Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei

⁶ informação extraída da página da Internet em 29/09/2006.

Processo n.º : 10860.002798/2002-28
Acórdão n.º : CSRF/02-02.522

normativos, é impor modificação no plano do direito positivo. Já a função jurisdicional - de assegurar o cumprimento da norma, que pressupõe também a de interpretá-la previamente -, é atribuída ao Poder Judiciário. A atividade legislativa está submetida à cláusula constitucional do respeito ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada (art. 5º, XXXVI), razão pela qual as modificações do ordenamento jurídico, impostas pelo Legislativo, têm, em princípio, apenas eficácia prospectiva, não podendo ser aplicadas retroativamente. A função jurisdicional, ao contrário, atua, em regra, sobre fatos já ocorridos ou em via de ocorrer. Só excepcionalmente pode o Legislativo atuar sobre o passado, assim como só excepcionalmente pode o Judiciário produzir sentenças com efeitos normativos futuros.

Todos sabemos que essa bipartição não tem caráter absoluto, comportando algumas exceções. Mas a regra geral é essa: o Legislativo produz o enunciado normativo, que vai ter aplicação para o futuro; produzido o enunciado, ele assume vida própria, cabendo ao Judiciário, daí em diante, zelar pelo cumprimento da norma que dele decorre, o que comporta a função de, mediante interpretação, descobri-la e aplicá-la aos casos concretos. São atividades complementares: como dizia Calamandrei, "O Estado defende com a jurisdição sua autoridade de legislador" (CALAMANDREI, Piero. *Instituciones de Derecho Procesal Civil*, tradução de Santiago Sentis Melendo, Buenos Aires, Ediciones Jurídicas Europa-América, 1986, vol. I, p. 175)

3. Interpretar um enunciado normativo é buscar o seu sentido, o seu alcance, o seu significado. "A interpretação", escreveu Eros Grau, "é um processo intelectual através do qual, partindo de *fórmulas lingüísticas* contidas nos *textos, enunciados, preceitos, disposições*, alcançamos a determinação de um *conteúdo normativo*. (...) Interpretar é atribuir um significado a um ou vários símbolos lingüísticos escritos em um enunciado normativo. O produto do ato de *interpretar*, portanto, é o *significado* atribuído ao *enunciado* ou *texto* (*preceito, disposição*)" (GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*, 2ª ed., SP, Malheiros, 2003, p. 78). E observa, mais adiante: "As *disposições* são dotadas de um significado, a elas atribuído pelos que operaram no interior do procedimento normativo, significado que a elas desejaram *imprimir*. Sucede que as *disposições* devem *expressar* um significado para aqueles aos quais são endereçadas. Daí a necessidade de bem distinguirmos os significados *imprimidos* às *disposições* (*enunciados, textos*), por quem as elabora e os significados *expressados* pelas *normas* (significados que apenas são revelados através e mediante a interpretação, na medida em que as *disposições* são transformadas em *normas*)" (op. cit., p.79). Prossegue o autor: "A interpretação, destarte, é meio de expressão dos *conteúdos normativos* das *disposições*, meio através do qual pesquisamos as normas contidas nas disposições. Do que diremos ser - a *interpretação* - uma atividade que se presta a transformar *disposições* (*textos, enunciados*) em *normas*. Observa Celso Antônio Bandeira de Mello (...) que '(...) é a interpretação que especifica o conteúdo

Processo n.º : 10860.002798/2002-28
Acórdão n.º : CSRF/02-02.522

da norma. Já houve quem dissesse, em frase admirável, que o que se aplica não é a norma, mas a interpretação que dela se faz. Talvez se pudesse dizer: o que se aplica, sim, é a própria norma, porque *o conteúdo dela é pura e simplesmente o que resulta da interpretação*. De resto, Kelsen já ensinara que a norma é uma moldura. Deveras, quem outorga, afinal, o conteúdo específico é o intérprete, (...). As normas, portanto, resultam da interpretação. E o ordenamento, no seu valor histórico-concreto, é um conjunto de interpretações, isto é, conjunto de normas. O conjunto das disposições (textos, enunciados) é apenas ordenamento em potência, um conjunto de possibilidades de interpretação, um conjunto de normas potenciais. O significado (isto é, a norma) é o resultado da tarefa interpretativa. Vale dizer: *o significado da norma é produzido pelo intérprete*. (...) As disposições, os enunciados, os textos, nada dizem; somente passam a dizer algo quando efetivamente convertidos em normas (isto é, quando – através e mediante a interpretação – são transformados em normas). Por isso as normas resultam da interpretação, e podemos dizer que elas, enquanto disposições, nada dizem – elas dizem o que os intérpretes dizem que elas dizem (...)” (op. cit., p. 80).

4. Sendo assim e considerando que a atividade de interpretar os enunciados normativos, produzidos pelo legislador, está cometida constitucionalmente ao Poder Judiciário, seu intérprete oficial, podemos afirmar, parafraseando a doutrina, que o conteúdo da norma não é, necessariamente, aquele sugerido pela doutrina, ou pelos juristas ou advogados, e nem mesmo o que foi imaginado ou querido em seu processo de formação pelo legislador; o conteúdo da norma é aquele, e tão somente aquele, que o Poder Judiciário diz que é. Mais especificamente, podemos dizer, como se diz dos enunciados constitucionais (= a Constituição é aquilo que o STF, seu intérprete e guardião, diz que é), que as leis federais são aquilo que o STJ, seu guardião e intérprete constitucional, diz que são.

5. Nesse contexto, a edição, pelo legislador, de lei interpretativa, com efeitos retroativos, somente é concebível em caráter de absoluta excepcionalidade, sob pena de atentar contra os dois postulados constitucionais já referidos: o da autonomia e independência dos Poderes (art. 2º, da CF) e o do respeito ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada (art. 5º, XXXVI, da CF). Lei interpretativa retroativa só pode ser considerada legítima quando se limite a simplesmente reproduzir (= produzir de novo), ainda que com outro enunciado, o conteúdo normativo interpretado, sem modificar ou limitar o seu sentido ou o seu alcance. Isso, bem se percebe, é hipótese de difícil concreção, quase inconcebível, a não ser no plano teórico, ainda mais quando se considera que o conteúdo de um enunciado normativo reclama, em geral, interpretação sistemática, não podendo ser definido isoladamente. “Interpretar uma norma”, escreveu Juarez Freitas, “é interpretar um sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do Direito” (FREITAS, Juarez. *A Interpretação Sistemática do Direito*, SP, Malheiros, 1995, p. 47).

Processo n.º : 10860.002798/2002-28
Acórdão n.º : CSRF/02-02.522

Ora, lei que simplesmente reproduz a já existente, ainda que com outras palavras, seria supérflua; e lei que não é assim, é lei que inova e, portanto, não pode ser considerada interpretativa e nem, conseqüentemente, ser aplicada com efeitos retroativos.

6. Ainda que se admita a possibilidade de edição de lei interpretativa, como prevê o art. 106, I, do CTN, mas considerando o que antes se disse sobre o processo interpretativo e seus agentes oficiais (= a norma é aquilo que o Judiciário diz que é), evidencia-se como hipótese paradigmática de lei inovadora (e não simplesmente interpretativa) aquela que, a pretexto de interpretar, confere à norma interpretada um conteúdo ou um sentido diferente daquele que lhe foi atribuído pelo Judiciário ou que limita o seu alcance ou lhe retira um dos seus sentidos possíveis.

É o que ocorre no caso em exame. Com efeito, sobre o tema relacionado com a prescrição da ação de repetição de indébito tributário, a jurisprudência do STJ (1ª Seção) é no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo de cinco anos, previsto no art. 168 do CTN, tem início, não na data do recolhimento do tributo indevido, e sim na data da homologação – expressa ou tácita – do lançamento. Segundo entende o Tribunal, para que o crédito se considere extinto, não basta o pagamento: é indispensável a homologação do lançamento, hipótese de extinção albergada pelo art. 156, VII, do CTN. Assim, somente a partir dessa homologação é que teria início o prazo previsto no art. 168, I, E, não havendo homologação expressa, o prazo para a repetição do indébito acaba sendo, na verdade, de dez anos a contar do fato gerador.

Conclusão:

Tendo em vista que as importâncias pagas a título de COFINS, objeto do pedido de restituição/compensação se referem a importâncias recolhidas no período de abril de 1992 a fevereiro de 1997, e o pedido foi apresentado no dia 10 de maio de 2002, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial, de forma a afastar a decadência.

No mais, para seguimento da análise propriamente do mérito (enquadramento da isenção da COFINS) devem os autos retornar para julgamento na Câmara ordinária, caso seja superada a questão da decadência.

Sala das Sessões – DF, em 17 de outubro de 2006


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

Processo n.º : 10860.002798/2002-28
Acórdão n.º : CSRF/02-02.522

VOTO VENCEDOR

Conselheiro ANTONIO CARLOS ATULIM, Redator designado.

Atrevo-me a discordar da ilustre relatora.

No tocante à decadência do direito de pedir restituição de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o STJ realmente acolheu a tese do Prof. Hugo de Brito Machado, no sentido de que no caso de tributos sujeitos àquela sistemática, a extinção do crédito tributário, referida no art. 168, I do CTN, ocorre com a combinação do pagamento antecipado e a homologação do lançamento, referidas no art. 156, VII CTN.

Segundo este entendimento, caso o contribuinte tenha efetuado algum pagamento, o prazo de cinco anos previsto no art. 150, § 4º do CTN começa a fluir a partir da data da homologação do lançamento. Se a homologação for expressa, os cinco anos do prazo de decadência, contam-se a partir desta data. Se for tácita, contam-se os cinco anos a partir do esgotamento do quinquênio previsto no art. 150, § 4º do CTN.

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

O art. 156, VII do CTN estabelece que:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

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

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

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

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

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

Processo n.º : 10860.002798/2002-28
Acórdão n.º : CSRF/02-02.522

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ao contrário do alegado, a LC nº 118/2005 não pode ser "ilegal" em relação aos artigos 150, 156 e 168 do CTN, pois não existe choque entre ambas. Se a

Processo n.º : 10860.002798/2002-28
Acórdão n.º : CSRF/02-02.522

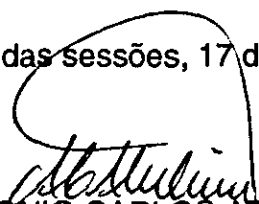
interpretação dos arts. 150, 156 e 168 do CTN foi feita por meio da LC nº 118/2005, é inconsistente afirmar que tal interpretação é ilegal, porque objetivo do legislador foi justamente eliminar as interpretações conflitantes. No caso dos autos, a lei afastou a interpretação estabelecida pelo STJ que é a mesma defendida pela recorrente e tendo em vista que o legislador fez isto por meio de uma lei complementar, não há como sustentar que o legislador cometeu uma ilegalidade na elaboração da lei. Ao elaborar uma lei o legislador pode incorrer em uma inconstitucionalidade, mas nunca em uma ilegalidade.

Quanto à nova posição do STJ, não cabe a este colegiado aquilatar os motivos que levaram aquele tribunal a considerar que a LC nº 118/2005 tem eficácia prospectiva. No âmbito do julgamento administrativo, os órgãos estão jungidos ao previsto no art. 106, I, do CTN, que tem caráter imperativo.

Considerando que no caso dos autos o pedido foi formulado em 10/05/2002, encontram-se prescritos os pagamentos indevidos efetuados até 10/05/1997. Tendo em vista que no caso dos autos o pagamento indevido mais recente ocorreu em 10/03/97 (fl. 14) está caduco o direito à repetição do indébito pleiteado neste processo.

Em face do exposto, discordo da ilustre Conselheira Maria Teresa Martínez López e voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das sessões, 17 de outubro de 2006.


ANTONIO CARLOS ATULIM

