



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10875.000949/2001-63  
SESSÃO DE : 19 de outubro de 2004  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.436  
RECURSO N.º : 128.269  
RECORRENTE : ZENIPLAST IND. E COM. DE TELHAS LTDA.  
RECORRIDA : DRJ/CAMPINAS/SP

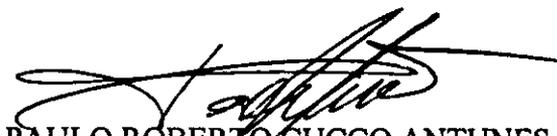
FINSOCIAL  
RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO  
DECADÊNCIA

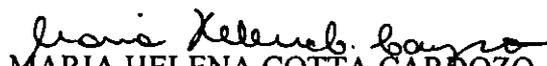
O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data de extinção do crédito tributário (art. 168, inciso I, do Código Tributário Nacional).  
NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Brasília-DF, em 19 de outubro de 2004

  
PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES  
Presidente em Exercício

  
MARIA HELENA COTTA CARDOZO  
Relatora

20 DEZ 2004

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 : 128.269  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.436  
RECORRENTE : ZENIPLAST IND. E COM. DE TELHAS LTDA.  
RECORRIDA : DRJ/CAMPINAS/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 Campinas/SP.

### DO PEDIDO DE COMPENSAÇÃO

A interessada apresentou, em 03/04/2001, o Pedido de Restituição/Compensação de Finsocial de fls. 01, acompanhado dos documentos de fls. 02 a 32. Posteriormente foram apresentados os Pedidos de Compensação de fls. 34/35.

### DA DECISÃO DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL

Em 25/06/2001, a Delegacia da Receita Federal em Guarulhos/SP, por meio da Decisão DRF/SESIT/GUA nº 097/01 (fls. 43 a 46), indeferiu o pleito, declarando a ocorrência da decadência, com base no Ato Declaratório SRF nº 96, de 26/11/99 (DOU de 30/11/99).

### DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Cientificada da decisão da DRF em 18/03/2002 (fls. 54), a interessada apresentou, em 02/04/2002, tempestivamente, a Manifestação de Inconformidade de fls. 55 a 57, argumentando, em síntese, que o prazo decadencial seria de dez anos, de acordo com o art. 122 do Regulamento do Finsocial, aprovado pelo Decreto nº 92.698/86.

### DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Em 20/03/2003, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas/SP exarou o Acórdão DRJ/CPS nº 3.615 (fls. 63 a 69), assim ementado:

“FINSOCIAL. RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. EXTINÇÃO DO DIREITO. PRECEDENTES DO STJ E STF.

Consoante precedentes do Superior Tribunal de Justiça, o prazo de prescrição da repetição de indébito do Finsocial extingue-se com o

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.269  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.436

transcurso do quinquênio legal a partir de 02/04/1993, data da publicação da decisão do Supremo Tribunal Federal – RE 150.764 – que julgou inconstitucional a majoração da alíquota. Pedidos apresentados após essa data não podem ser atendidos, tanto pela interpretação do STJ, quanto pela posição da Administração, que, seguindo precedentes do STF sobre o prazo de extinção do direito a pleitear restituição, considera-o como sendo de cinco anos a contar do pagamento, inclusive para os tributos sujeitos à homologação.

Solicitação Indeferida”

DO RECURSO AO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Cientificada do acórdão de primeira instância em 16/05/2003 (fls. 73), a interessada apresentou, em 13/06/2003, tempestivamente, o recurso de fls. 74 a 76, em que reitera o argumento contido na Manifestação de Inconformidade.

Às fls. 85 consta a remessa dos autos ao Terceiro Conselho de Contribuintes.

O processo foi distribuído a esta Conselheira, numerado até as fls. 86 (última), que trata do trâmite dos autos no âmbito deste Colegiado.

É o relatório. 

RECURSO Nº : 128.269  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.436

## VOTO

O recurso é tempestivo, portanto merece ser conhecido.

Trata o presente processo, de Pedidos de Restituição/Compensação de valores recolhidos a título de Finsocial, excedentes à alíquota de 0,5%, formalizado em 03/04/2001 (fls. 01) e referente a fatos geradores ocorridos de março de 1991 a março de 1992 (recolhimentos efetuados de abril de 1991 a abril de 1992).

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 na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, bem como no Ato Declaratório SRF nº 96, de 26/11/99 (publicado no DOU de 30/11/99).

A interessada, por sua vez, argumenta que o direito de pleitear a restituição em tela somente se extingiria com o decurso do prazo de dez anos, tendo em vista os artigos 121 e 122 do Regulamento do Finsocial, aprovado pelo Decreto nº 92.698/86.

Relativamente a esta tese, vale a transcrição de parte do Acórdão recorrido, proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas/SP, que esclarece com objetividade e clareza a matéria:

*gel*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.269  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.436

“15. Por último, a afirmação de que o prazo para repetição de indébito seria de dez anos, conforme previsto no art. 122 do Decreto 92.698, de 1986, que regulamentou o Finsocial, não convence, haja vista que, desde o advento da nova ordem jurídica, instaurada pela Constituição Federal de 1988, aquele dispositivo não mais possuía eficácia, por não ter sido recepcionado, tendo sido, inclusive, contraditado pela Lei da Seguridade Social, Lei 8.212, de 24 de julho de 1991.

16. Com efeito, dispunha o aludido artigo 122:

*Art. 122 – O direito de pleitear a restituição da contribuição extingue-se com o decurso do prazo de 10 (dez) anos, contados (Decreto-Lei nº 2.049/83, art. 9º):*

*I – da data do pagamento ou recolhimento indevido;*

*II – da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que haja reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.*

17. Por sua vez, o mencionado art. 9º do Decreto nº 2.049, de 1º de agosto de 1983, previa apenas que:

*“Art. 9º - A ação para cobrança das contribuições devidas ao Finsocial prescreverá no prazo de dez anos, contados a partir da data prevista para seu recolhimento.”*

18. Fica patente, portanto, que, na ausência de previsão legal acerca do prazo para repetição de indébito do Finsocial, o decreto regulamentar adotou entendimento, por interpretação analógica, de que seria ele idêntico ao previsto para cobrança dos créditos da União, observando-se que, à época, as contribuições sociais, desde a Emenda Constitucional nº 8, de 14 de abril de 1977, não estavam sujeitas às disposições do CTN.

19. Sobreleva notar, contudo, que com a promulgação da nova Constituição Federal de 1988 passaram as contribuições sociais, por força do art. 149 da Lei Maior que nos remete ao art. 146, inciso III, a submeterem-se às normas gerais em matéria de legislação tributária, constando da alínea *b* deste inciso expressa referência às regras sobre prescrição e decadência. 

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.269  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.436

20. Em decorrência, e na falta de lei especial tratando da prescrição de indébito relativo ao Finsocial, afiguram-se-nos aplicáveis as disposições sobre a matéria previstas no CTN, que no seu art. 168, combinado com 165, inciso I, prevê que o direito de a contribuinte pleitear restituição, de tributo indevido ou maior que o devido, extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário.

21. Nesse diapasão, o art. 122 do Decreto 92.698, de 1986, restou não recepcionado pelo novo ordenamento jurídico, por não estar fundado na lei geral sobre tributação e nem mesmo em lei especial derogatória.  
(...)"

Assim, fica demonstrada a inaplicabilidade do art. 122 do Regulamento do Finsocial, aprovado pelo Decreto nº 92.698/86, ao presente caso.

Passa-se, então, 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:

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.269  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.436

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

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 abril de 1992 (art. 156, inciso I, do CTN), o direito de pleitear a respectiva restituição, na melhor das hipóteses, decaiu em abril de 1997. Obviamente, o presente pedido de restituição, protocolado que foi em 03/04/2001, encontra-se inexoravelmente atingido pela decadência.

Quanto ao posicionamento de nossos Tribunais Superiores, trazido à colação pelo Acórdão recorrido, são cabíveis algumas considerações.

De plano, releva notar a alternância de interpretações esposadas pelo STJ, ao longo do tempo, acerca de restituição em função de declaração de inconstitucionalidade pelo STF. Relativamente ao Finsocial, de fato o entendimento era no sentido de que a extinção do direito ao pleito teria ocorrido em 01/04/98, conforme se depreende da ementa a seguir:

“TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. PRESCRIÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL DO PRAZO. COMPENSAÇÃO. FINSOCIAL COM OUTROS TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. ART. 49, DA MP Nº 66, DE 29/08/2002 (CONVERSÃO NA LEI Nº 10.637, DE 30/12/2002). ART. 21, DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 210, DE 1º/10/2002. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES.

(...) gel

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.269  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.436

4. A decisão do colendo Supremo Tribunal Federal, proferida no RE nº 150.764-1/PE, que declarou inconstitucional o Finsocial (Lei nº 7.689/88), foi julgada em 16/12/1992 e publicada no DJU de 02/04/1993. Perfazendo o lapso de 5 (cinco) anos para efetivar-se a prescrição, seu término se deu em 01/04/1998. *In casu*, a pretensão da parte autora não se encontra atingida pela prescrição, pois a ação foi ajuizada em 05/08/1997.” (STJ - REsp 496203/RJ – DJ de 09/06/2003)

Também era entendimento do STJ 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.

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*. Consectariamente, a declaração de inconstitucionalidade no controle difuso tem

RECURSO Nº : 128.269  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.436

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 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.

Assim, mais uma vez 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.”

RECURSO Nº : 128.269  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.436

23. A Constituição, em seu art. 146, III, 'b', estabelece que cabe à lei complementar estabelecer normais 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 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 Santi<sup>1</sup>:

"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.

---

<sup>1</sup> 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 : 128.269  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.436

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

Descabe, portanto, justificar que, com o trânsito em julgado do acórdão do STF, a reabertura do prazo de prescrição se dá em razão do princípio da *actio nata*. Trata-se de repetição de princípio: significa 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 exercer 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 - TRIBUTOS 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

RECURSO Nº : 128.269  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.436

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 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 Amaro<sup>2</sup>, 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 219<sup>3</sup>, 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’<sup>4</sup>. Discordamos, juntamente com Alberto Xavier<sup>5</sup>, desse entendimento, que é por completo equivocado, nos seus fundamentos, na análise dos dados do problema e, por conseguinte, nas conclusões<sup>6</sup>.

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 acaciana: 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

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

<sup>3</sup> “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.”

<sup>4</sup> *l.º* 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.

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

<sup>6</sup> 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 : 128.269  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.436

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 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 diploma<sup>7</sup>. Não obstante, o Tribunal já voltou a afirmar o antigo equívoco<sup>8</sup>.”

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 pedido de restituição (03/04/2001 – fls. 01). Com efeito, anteriormente vigorava uma outra interpretação da Secretaria da Receita Federal, veiculada pelo Parecer COSIT nº 58/98, segundo o qual o direito de pleitear a restituição em tela extinguir-se-ia com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data de publicação da Medida Provisória nº 1.110, ocorrida em 30/08/95.

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.

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

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

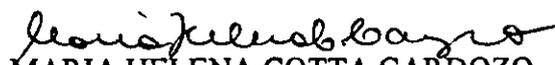
MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.269  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.436

Aliás, ainda que fosse aplicado o entendimento contido no Parecer COSIT nº 58/98 à situação em tela, constatar-se-ia mais uma vez a ocorrência da decadência, vez que a MP 1.110 foi publicada em 30/08/95, e o presente pedido só foi apresentado em 03/04/2001.

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 - Relatora