



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10875.002527/99-00  
SESSÃO DE : 19 de outubro de 2004  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.445  
RECURSO Nº : 128.271  
RECORRENTE : SECURIT S/A  
RECORRIDA : DRJ/CAMPINASSP

**RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA. MUDANÇA DE INTERPRETAÇÃO**

Reforma-se a decisão de primeira instância que aplica retroativamente nova interpretação (art. 2º, parágrafo único, inciso XIII, da Lei nº 9.784/99).

**RECURSO PROVIDO, AFASTANDO-SE A DECADÊNCIA E DETERMINANDO-SE O RETORNO DOS AUTOS À DRJ PARA PRONUNCIAMENTO SOBRE AS DEMAIS QUESTÕES DE MÉRITO.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, dar provimento ao recurso para afastar a decadência, 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. Vencido o Conselheiro Walber José da Silva, relator, que negava provimento. Designada para redigir o acórdão a Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo.

Brasília-DF, em 19 de outubro de 2004

  
PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES  
Presidente em Exercício

  
MARIA HELENA COTTA CARDOZO  
Relatora Designada

2004/10/19  
Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO, LUIS ANTONIO FLORA e LUIZ MAIDANA RICARDI (Suplente). Ausentes os Conselheiros HENRIQUE PRADO MEGDA e SIMONE CRISTINA BISSOTO.

RECURSO Nº : 128.271  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.445  
RECORRENTE : SECURIT S/A  
RECORRIDA : DRJ/CAMPINAS/SP  
RELATOR(A) : WALBER JOSÉ DA SILVA  
RELATOR DESIG. : MARIA HELENA COTTA CARDOZO

## RELATÓRIO

No dia 14/10/99 a empresa interessada solicitou a restituição, combinada com pedido de compensação, de valores supostamente recolhidos a maior a título de FINSOCIAL, no período de 09/89 a 08/90, no valor de R\$ 289.951,98, atualizado até 30/09/99 - fl. 01.

Ao efetuar o pedido de restituição, a interessada declarou que os valores objeto de seu pedido não constavam em outro processo administrativo de restituição, não tinham sido compensados e não estavam sub-judice – fls. 19.

A DRF em Guarulhos – SP indeferiu o pedido da interessada sob o argumento de que já estava extinto o direito de pleitear a restituição em tela – fls. 76/78.

Não se conformando com a referida decisão, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade perante a DRJ Campinas – SP, alegando que o FINSOCIAL é um tributo lançado por homologação, cujo pagamento antecipado extingue o crédito tributário somente com sua homologação, iniciando o prazo decadencial de cinco anos na data da homologação.

A 5ª Turma de Julgamento da DRJ Campinas - SP indeferiu a solicitação da Recorrente, nos termos do Acórdão DRJ/CPS nº 3.587, de 20/03/02, cuja ementa abaixo transcrevo.

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Período de apuração: 01/09/1989 a 31/08/1990*

*Ementa: 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 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*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.271  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.445

*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 tributos sujeitos à homologação.*

*Solicitação indeferida.*

A Recorrente tomou ciência da decisão de primeira instância no dia 16/05/03, conforme AR de fl. 111.

Discordando da referida decisão de primeira instância, a interessada apresentou, no dia 13/06/03, o Recurso Voluntário de fls. 112/123, onde reprisa os argumentos da Manifestação de Inconformidade, relativamente ao termo de início de prazo decadencial, e ainda:

1. Não pode o lapso prescricional ser considerado a partir da publicação do acórdão no RE 150.764, pois sequer detinha a Autoridade Administrativa à época, competência para afirmar a inconstitucionalidade da lei tão somente em função daquela decisão, embora do STF. O referido RE 150.764 não se operando como controle concentrado, valeu apenas entre as partes e norteou futuros julgamento do Egrégio STF.
2. A COSIT se manifestou dizendo que o termo inicial do prazo decadencial em tela é a data da publicação da MP nº 1.110, ou seja, o dia 31/08/95.
3. Entende que o direito de pleitear a restituição de tributo, pago em virtude de lei que se tenha por inconstitucional, somente nasce com a declaração de inconstitucionalidade pelo STF.

Na forma regimental, o processo foi a mim distribuído no dia 11/08/04, conforme despacho exarado na fls. 129.

Através do expediente de fls. 132/133, a Recorrente solicitou a juntada de cópia de decisões do Segundo conselho de Contribuintes que versam sobre o prazo para pleitear restituição de tributos e contribuições.

É o relatório.



RECURSO Nº : 128.271  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.445

### VOTO VENCEDOR

Trata o presente processo, de Pedido de Restituição de valores recolhidos a título de Finsocial, excedentes à alíquota de 0,5%, formalizado em 14/10/99 e referente a fatos geradores ocorridos de setembro de 1989 a agosto de 1990.

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.

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.

(...)

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 *ja*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.271  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.445

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 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

RECURSO Nº : 128.271  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.445

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, 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 normais gerais sobre 'prescrição e decadência' tributárias; portanto, a norma legal a ser observada

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.271  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.445

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 imponível 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.

O acórdão em ADIN que declarar a inconstitucionalidade da lei tributária serve de fundamento para configurar juridicamente o

<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 : 128.271  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.445

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 SUJEITOS 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

jul

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.271  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.445

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 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

<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> 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.

<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*.

RECURSO Nº : 128.271  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.445

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>.”

O Código Tributário Nacional, relativamente à restituição de tributos, 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.**

(...) 

<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 : 128.271  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.445

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;**

**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 dispositivos legais que, embora posteriormente tenham sido declarados 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 setembro de 1990 (art. 156, inciso I, do CTN), o direito de pleitear a respectiva restituição, na melhor das hipóteses, decaiu em setembro de 1995. Obviamente, o presente pedido de restituição, protocolado que foi em 14/10/99, encontra-se inexoravelmente atingido pela decadência.

Diante de todo o exposto, verifica-se ser correto o entendimento contido 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).

Não obstante, à época em que o presente pedido de restituição foi formalizado – 14/10/99 – a Secretaria da Receita Federal esposava entendimento diverso, firmado por meio do Parecer Cosit nº 58, de 27/10/98, segundo o qual o termo inicial para a contagem da decadência, no caso da majoração da alíquota do Finsocial, seria a data da publicação da Medida Provisória nº 1.110/95.

Nesse passo, forçosa é a conclusão de que, no caso em tela, houve a aplicação retroativa de nova interpretação, o que não pode ser admitido, por força do parágrafo único, do art. 2º, da Lei nº 9.784, de 29/01/99, que se aplica subsidiariamente ao processo administrativo fiscal:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.271  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.445

“Art. 2º. A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

(...)

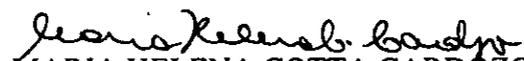
XIII – interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada a aplicação retroativa de nova interpretação.” (grifei)

Embora esta Conselheira esteja convicta de que a interpretação esposada no Parecer Cosit nº 58/98 – considerando a data da publicação da MP nº 1.110/95 como termo inicial para contagem da decadência – não observou os princípios da segurança jurídica e do interesse público, não se pode negar que tal entendimento esteve vigente na Secretaria da Receita Federal até a edição do Ato Declaratório SRF nº 96, de 26/11/99, publicado em 30/11/99 e, assim sendo, não há como deixar de aplicá-lo ao caso em exame – em que o pedido foi protocolado antes da adoção da nova interpretação – sob a justificativa de que, à época do respectivo julgamento pela autoridade de primeira instância, a instituição já adotava outro posicionamento.

Nesse passo, releva notar que, no presente caso, não foram examinadas questões fundamentais para o reconhecimento do direito creditório, a saber: confirmação dos recolhimentos, verificação sobre a atividade da empresa, existência de ação judicial sobre o mesmo objeto, conferência da base de cálculo do tributo, etc.

Assim sendo, excepcionalmente no presente caso, VOTO NO SENTIDO DE QUE SEJA REFORMADA A DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA, AFASTANDO-SE A DECADÊNCIA, E DE QUE RETORNEM OS AUTOS À DRJ, PARA QUE ESTA SE PRONUNCIE SOBRE AS DEMAIS QUESTÕES DE MÉRITO.

Sala das Sessões, em 19 de outubro de 2004

  
MARIA HELENA COTTA CARDOZO – Relatora Designada

RECURSO Nº : 128.271  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.445

### VOTO VENCIDO

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Trata o presente de pedido de restituição/compensação da Contribuição para o Fundo de Investimento Social – Finsocial, protocolizado na repartição preparadora no dia 14/10/99, relativa à parcela recolhida acima da alíquota de 0,5% (meio por cento), no período de apuração de setembro de 1989 a agosto de 1990. Os pagamentos foram efetuados até setembro de 1990.

A Delegacia da Receita Federal em Guarulhos - SP julgou improcedente a solicitação da empresa interessada, por considerar extinto o direito de pleitear restituição/compensação da contribuição para o FINSOCIAL que teria sido recolhida a maior ou indevidamente, pelo decurso do prazo de cinco anos, contados da data da extinção do crédito, nos termos dos artigos 165, I, e 168, I, do Código Tributário Nacional e AD SRF nº 96/99.

A DRJ em Campinas – SP indeferiu o pleito da Recorrente alegando que o prazo para repetição de indébito de FINSOCIAL extinguiu com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data da publicação do Acórdão do RE 150.764, ou seja, do dia 02/04/93.

A Recorrente entende que o prazo para pleitear repetição de indébito de tributos lançados por homologação tem início quando esta ocorre, quer tácita quer expressamente, e que a COSIT reconhece como termo inicial para a repetição de indébito de FINSOCIAL a data da publicação da MP nº 1.110, ou seja, o dia 31/08/95.

Tendo em vista que a compensação prevista no art. 170 do CTN pressupõe a existência de créditos líquidos e certos do sujeito passivo, a apreciação do pedido de compensação depende de se caracterizar a existência ou não de direito creditório e, portanto, da apreciação do pedido de restituição, da tempestividade deste e do cabimento ou não de restituição.

Como se vê, a decisão de primeira instância apenas declarou a decadência do direito pleiteado, sem analisar o mérito do objeto do pedido da Recorrente, ou seja, a restituição dos valores alegados como pagos a maior ou indevidamente, a título de FINSOCIAL.

A matéria relativa a extinção de direito (decadência) normalmente é examinada em sede de preliminar. No caso sob exame, tal tema constitui mérito,

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.271  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.445

conforme se depreende da análise de art. 269, IV, do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal.

Inicialmente é necessário fixar-se qual é o termo inicial da contagem do prazo para o contribuinte exercer o direito de pleitear a restituição de tributos, pagos espontaneamente, em face da legislação tributária aplicável à exegese.

A administração pública rege-se pelo princípio da estrita legalidade (CF, art. 37, caput) e, especialmente em matéria de administração tributária, que é uma atividade administrativa plenamente vinculada (CTN, art. 3º).

Disto isto, é imperioso identificar na legislação tributária o dispositivo legal que fixa o termo inicial da contagem do prazo decadencial para repetição de indébito e, também, se existe hipótese para a suspensão ou interrupção desse prazo.

Antes, porém, deve-se destacar que as normas gerais relativas a prescrição e a decadência são matérias reservadas à Lei Complementar, conforme preceitua o art. 146, III, b, da CF/88.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I (. . . .)

II (. . . .)

III estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) (. . . .)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Não há controvérsia, tanto na doutrina como na jurisprudência, de que a Lei Ordinária nº 5.172/66 (CTN), e suas alterações, foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988 com *status* de Lei Complementar. Em assim sendo, seus comandos normativos que tratam de normas gerais sobre decadência e prescrição (p.ex. termo de início) tem plena eficácia (p.ex. arts 168 e 173).

Feitos estas considerações, passemos a análise do alcance do comando contido no art. 168 do CTN que, de tão sábio, nunca sofreu alteração nos seus 37 anos de existência.

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.271  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.445

*I - nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da 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.*

As duas regras de contagem de prazo acima são capitais porque tratam de extinção de direito. Qualquer outra regra de contagem de prazo que não estas, pode levar tanto a ressuscitar direito extinto, "morto", quanto abreviar o tempo do direito de pleitear a restituição.

Ademais, é oportuno relembrar que os aplicadores do direito administrativo, em especial do direito tributário, estão vinculados à lei. Os termos iniciais para o exercício do direito de pleitear restituição, a que os administradores tributários estão vinculados, só são dois: **data da extinção** do crédito tributário e **data em que se tornar definitiva a decisão** (administrativa ou judicial) que tenha reformado decisão condenatória, anulado decisão condenatória, revogado decisão condenatória ou rescindido decisão condenatória. Marco inicial diverso destes é inovação que apenas à lei complementar é dado fazer (art. 146, III, b, da CF/88).

A declaração de inconstitucionalidade (ou de constitucionalidade), no controle concentrado ou no controle difuso, não tem o condão de ressuscitar direito extinto, fulminado que foi pela decadência, nem de alterar o termo inicial para o exercício do direito do contribuinte pleitear repetição de indébito (declarado a inconstitucionalidade) ou da Fazenda Pública efetuar o lançamento de crédito tributário (confirmado a constitucionalidade). É assim o pensamento do Mestre Aliomar Baleeiro:

*"Os tributos resultantes de inconstitucionalidade, ou de ato ilegal e arbitrário, são os casos mais freqüentes de aplicação do inciso I, do atr. 165" (in "Direito Tributário Brasileiro. 10ª ed., rev. Atul. 1991, Forense, p. 563)*

O STF, no Recurso Extraordinário nº 57.310-B, de 1964, também segue a mesma linha de pensamento do mestre Aliomar Baleeiro.

*"Recurso extraordinário não conhecido - A declaração de inconstitucionalidade da lei importa em tornar sem efeito tudo quanto se faz à sua sombra - Declarada inválida uma lei tributária, a consequência é a restituição das contribuições arrecadadas, salvo naturalmente as atingidas por prescrição" (destaque nosso).*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.271  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.445

Nesse sentido, inclusive, são os ensinamentos constantes da obra Mandado de Segurança, de Hely Lopes Meirelles, 22ª edição, atualizada pelos eminentes juristas Arnoldo Wald e Gilmar Ferreira Mendes, restando expresso à página 339 que:

*“Os atos praticados com base em lei inconstitucional que não mais se afigurem suscetíveis de revisão não são afetados pela declaração de inconstitucionalidade.*

*Em outros termos, somente serão afetados pela declaração de inconstitucionalidade com eficácia geral os atos ainda suscetíveis de revisão ou impugnação.*

*Importa, portanto, assinalar que a eficácia erga omnes da declaração de inconstitucionalidade não opera uma depuração total do ordenamento jurídico. Ela cria, porém, as condições para eliminação dos atos singulares suscetíveis de revisão ou impugnação.”*

O Parecer nº 1.538/99, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, corrobora este entendimento, assim se referindo aos art. 165 e 168 do CTN e invocando o Princípio da Segurança Jurídica:

“14. Em princípio, não haveria razão para questionamentos, dada a clareza dos dispositivos legais. A cobrança ou o pagamento de tributo indevido confere ao contribuinte direito à restituição, e esse direito extingue-se no prazo de cinco anos, contados “*da data da extinção do crédito tributário*”, que se verifica por uma das hipóteses do art. 156 do CTN. Como esse Código, norma com status de lei complementar, não prevê tratamento diferente em virtude dessa ou daquela hipótese, é de se concluir que a decadência opera-se, peremptoriamente, com o término do prazo retrocitado, independentemente da situação jurídica que envolveu a extinção. Não importa se lei que serviu de amparo à exigência foi posteriormente declarada inconstitucional, porque as relações que se concretizaram sob a sua égide só poderão ser desfeitas se não houver expirado o prazo para a revisão”.

“17. É necessário ressaltar, a propósito, que o princípio da segurança jurídica não se aplica apenas ao administrado; também a Administração Pública - cuja observância da lei é imperiosa, até mesmo no exercício do poder discricionário (CF, art. 37, *caput*) -, é amparada por tal princípio, sob pena de se instalar o caos no serviço público por ela prestado. Com efeito, a incerteza,

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.271  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.445

quanto à sustentabilidade jurídica de seus atos, conduziria a Administração a um estado de insegurança que a inviabilizaria totalmente”.

Entendo descabida e temerária para a segurança do ordenamento jurídico, pelas razões acima expostas, qualquer tentativa de querer-se atribuir outro termo de início para a contagem do prazo para pleitear restituição, ou outra data (ou momento) para extinção do crédito tributário de tributo declarado inconstitucional pelo STF ou, como se verá abaixo, sujeito a lançamento por homologação, que não os previstos nos artigos 150, caput e § 1º; 156, VII; 165, I e 168, I, todos do Código Tributário Nacional.

Quanto a alegação da Recorrente de que o crédito tributário do FINSOCIAL somente se considera extinto com a homologação expressa do lançamento ou, não havendo homologação expressa, com o decurso do prazo de cinco anos, contado do pagamento antecipado (art. 150, VII, do CTN), sendo este o termo inicial para a contagem do prazo quinquenal a que se refere o art. 168 do CTN, não merece acolhida. Isso porque o prazo a que se refere o § 4º do art. 150 é para a Fazenda Pública homologar o pagamento antecipado, e não para estabelecer o momento em que o crédito se considera extinto, que foi definido no § 1º, do mesmo artigo, transcrito a seguir:

*“§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento”.*

Conforme disposto no parágrafo supra, o crédito referente aos tributos lançados por homologação é extinto pelo pagamento antecipado pelo obrigado. A dúvida que pode ser suscitada, nesse caso, é quanto ao termo “*sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento*”, incluído no dispositivo legal.

De acordo com De Plácido e Silva:

*“Condição resolutória (...) ocorre quando a convenção ou o ato jurídico é puro e simples, exerce sua eficácia desde logo, mas fica sujeito a evento futuro e incerto que lhe pode tirar a eficácia, rompendo a relação jurídica anteriormente formada” (grifo acrescido) (DE PLÁCIDO E SILVA. Vocabulário Jurídico, vol. I e II, Forense, Rio de Janeiro, 1994, pág. 497).*

Este também é o pensamento de Aliomar Baleeiro.

RECURSO Nº : 128.271  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.445

*“Pelo art. 150, o pagamento é aceito antecipadamente, fazendo-se o lançamento a posteriori: a autoridade homologa-o, se exato, ou faz o lançamento suplementar, para haver a diferença acaso verificada a favor do Erário”.*

*“É o que se torna mais nítido no § 1º desse dispositivo, que imprime ao pagamento antecipado o efeito de extinção do crédito, sob condição resolutória de ulterior homologação. Negada essa homologação, anula-se a extinção e abre-se oportunidade a lançamento de ofício”. (grifei) (Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 10ª ed., 1993, pág. 521).*

Também nesta mesma linha é o pensamento do Professor ALBERTO XAVIER:

*“(…) a condição resolutiva permite a eficácia imediata do ato jurídico, ao contrário da condição suspensiva, que opera diferimento dessa eficácia. Dispõe o artigo 119 do Código Civil que “se for resolutiva a condição, enquanto esta se não realizar, vigorará o ato jurídico, podendo exercer-se desde o momento deste o direito por ele estabelecido; mas, manifestada a condição, para todos os efeitos, se extingue o direito a que ela se opõe”. Ora, sendo a eficácia do pagamento efetuado pelo contribuinte imediata, imediato é o seu efeito liberatório, imediato é o efeito extintivo, imediata é a extinção definitiva do crédito. O que na figura da condição resolutiva sucede é que a eficácia entretanto produzida pode ser destruída com efeitos retroativos se a condição se implantar”. (in Do Lançamento. Teoria Geral do Ato e do Processo Tributário. Editora Forense, 1998, pág. 98/99). (destaques não são do original).*

Vejam os entendimentos do Eminentíssimo EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, que ratifica o entendimento acima esposado, contrariando o que pensa o ilustre Professor Hugo de Brito Machado.

*Assim entendeu-se que a extinção do crédito tributário, prevista no Art. 168, I do CTN, está condicionada à homologação expressa ou tácita do pagamento, conforme Art. 156, VII do CTN, e não ao próprio pagamento, que é considerado como mera antecipação, ex vi do Art. 150, § 1º do CTN. Como, normalmente, a extinção do crédito tributário se realiza com a homologação tácita, que sucede cinco anos após o fato jurídico tributário ex vi do Art. 150, § 4º do CTN, passou-se a contar cinco anos da data do fato gerador para se configurar a extinção do crédito, e mais outros cinco anos da data da extinção, perfazendo o prazo total de 10 anos.*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.271  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.445

*Não podemos aceitar esta tese, primeiro porque pagamento antecipado não significa pagamento provisório à espera de seus efeitos, mas pagamento efetivo, realizado antes e independentemente de ato de lançamento.*

*Segundo porque se interpretou o "sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento" de forma equivocada. Mesmo desconsiderando a crítica de ALCIDES JORGE COSTA, para quem "não faz sentido (...), ao cuidar do lançamento por homologação, pôr condição onde inexistente negócio jurídico", pois "condição é modalidade de negócio jurídico e, portanto, inaplicável ao ato jurídico material" do pagamento, não se pode aceitar condição resolutiva como se fosse necessariamente uma condição suspensiva que retarda o efeito do pagamento para a data da homologação.*

*A condição resolutiva não impede a plena eficácia do pagamento e, portanto, não descaracteriza a extinção do crédito no âmbito do pagamento. Assim sendo, enquanto a homologação não se realiza, vigora com plena eficácia o pagamento, a partir do qual podem exercer-se os direitos advindos desse ato, mas dentro dos prazos prescricionais.*

*Se o fundamento jurídico da tese dos dez anos é que a extinção do crédito tributário pressupõe a homologação, o direito de pleitear o débito do Fisco só surgiria no final do prazo de homologação tácita, de modo que, o contribuinte ficaria impedido de pleitear a restituição antes do prazo de cinco anos para homologação, tendo que aguardar a extinção do crédito pela homologação.*

*Portanto, a data da extinção do crédito tributário, no caso dos tributos sujeitos ao Art. 150 do CTN, deve ser a data efetiva em que o contribuinte recolhe o valor a título de tributos aos cofres públicos e haverá de funcionar, a priori, como dies a quo dos prazos de decadência e de prescrição do direito do contribuinte. Em suma, o contribuinte goza de cinco anos para pleitear o débito do Fisco, e não dez. (in Decadência e Prescrição no Direito Tributário. São Paulo, Editora Max Limonad, 2000, pág. 268 a 270). (destaques não são do original).*

Por conseguinte, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, os efeitos da extinção do crédito tributário operam-se desde o pagamento antecipado pelo sujeito passivo, nos termos da legislação de regência do tributo.

Ademais, note-se que, apesar de o pagamento antecipado de tributo extinguir o crédito sob condição resolutória de ulterior homologação do lançamento, o contribuinte pode pleitear a restituição de tributo pago indevidamente ou a maior antes que ocorra a referida homologação.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

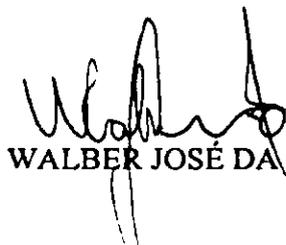
RECURSO Nº : 128.271  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.445

Pelas mesmas razões acima expostas, também não merece guarida o argumento da Recorrente, e o entendimento da COSIT, de que o termo inicial para repetição de indébito de FINSOCIAL seja a data da publicação da Medida Provisória nº 1.110, ou seja, que o dia 31/08/95, sirva como marco inicial para contagem de prazo para repetição de indébito de FINSOCIAL.

Ademais, o Ato Declaratório SRF nº 96/99, editado pelo dirigente máxima da Secretaria da Receita Federal, colocou uma pá de cal sobre o assunto, ao ratificar os comandos contidos no CTN sobre o assunto, desautorizando qualquer outro entendimento sobre o assunto por parte dos órgãos da SRF, inclusive a COSIT. Evidentemente, não poderia ser outro o entendimento da SRF.

Face ao exposto e por tudo o mais que do processo consta, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 19 de outubro de 2004



WALBER JOSÉ DA SILVA - Relator