



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10875.003874/00-66
SESSÃO DE : 19 de fevereiro de 2004
ACÓRDÃO Nº : 303-31.242
RECURSO Nº : 126.571
RECORRENTE : ARTES GRÁFICAS GUARU LTDA.
RECORRIDA : DRJ/CAMPINAS/SP

RESTITUIÇÃO DO FINSOCIAL. PRAZO PRESCRICIONAL.

No caso concreto o pedido de restituição/compensação foi protocolado em 13/11/2000, fora do prazo em que poderia o contribuinte exercer seu direito a restituição/compensação, tendo expirado o prazo prescricional do direito de pedir restituição.

RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Brasília-DF, em 19 de fevereiro de 2004


JOÃO HOLANDA COSTA
Presidente


ZENALDO LOIBMAN
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ANELISE DAUDT PRIETO, IRINEU BIANCHI, PAULO DE ASSIS, NILTON LUIZ BARTOLI, FRANCISCO MARTINS LEITE CAVALCANTE. Ausente o Conselheiro CARLOS FERNANDO FIGUEIREDO BARROS. Esteve presente a Procuradora da Fazenda Nacional ANDREA KARLA FERRAZ.

RECURSO Nº : 126.571
ACÓRDÃO Nº : 303-31.242
RECORRENTE : ARTES GRÁFICAS GUARU LTDA.
RECORRIDA : DRJ/CAMPINAS/SP
RELATOR(A) : ZENALDO LOIBMAN

RELATÓRIO

Trata-se de pedido de restituição/compensação da Contribuição para o FINSOCIAL, decorrente de recolhimentos efetuados com alíquota acima de 0,5%, referentes ao período de apuração de janeiro/1990 a março/1992 (fls. 26/51). O pedido foi apresentado em 13 de novembro de 2000.

A autoridade administrativa (DRF) indeferiu o pedido (fls. 100/105) sob a alegação de decadência do direito de restituição. Assim considerou por afirmar que o prazo para repetição de indébito, no caso de lei posteriormente declarada como inconstitucional pelo STF, no controle difuso, seria de cinco anos contados da data da extinção do crédito pelo pagamento, nos termos da AD SRF 96/99. Afirma, ainda, que a interessada não cumpriu os requisitos essenciais para a compensação, previstos na IN SRF 21/97, consolidada pela IN SRF 73/97.

Após ser cientificada, em 20/03/2001 da decisão a interessada, em 27/03/2001, impugnou o despacho decisório, alegando resumidamente que:

1. A extinção do crédito tributário opera-se com a homologação do lançamento, o que na prática resulta num prazo de dez anos, conforme entendimento do STJ;

2. Requer a improcedência do despacho decisório, e o reconhecimento de seu direito de restituição dos valores pagos a maior, e ainda que permaneça suspensa a cobrança dos débitos compensados até o julgamento definitivo deste processo.

A 5ª Turma de Julgamento da DRJ/Campinas/SP decidiu, por unanimidade, indeferir a solicitação conforme voto condutor estampado às fls. 163/169, do qual se retira as principais razões fundamentadoras da decisão.

A) O pedido, em 13/11/2000 se deu em relação a recolhimento feitos há mais de oito anos. A autoridade local indeferiu com base no art. 156, I e 168, ambos do CTN, por decadência do direito. Os argumentos da impugnante não procedem, posto que a decisão da DRF no sentido de que a declaração de inconstitucionalidade do STF não faz nascer novo prazo de decadência está fundada na jurisprudência do próprio STF. O prazo decadencial se esgota com o decurso de cinco anos contados da data do pagamento.



RECURSO Nº : 126.571
ACÓRDÃO Nº : 303-31.242

B) De fato a PGFN por meio do Parecer PGFN/CAT nº 1.538/99 colocou a questão nos devidos termos. O Decreto 2.346/97 teve por finalidade eliminar litígios em processos administrativos e judiciais, no caso de matérias tidas como inconstitucionais, sem, entretanto ter força para alterar prazos prescricionais ou decadenciais, ficando claro que o seu texto só alcançava atos passíveis de revisão administrativa ou judicial. O STF há tempos já firmou que a declaração de inconstitucionalidade não influi na contagem do prazo prescricional, conforme RE 57.310-PB, de 09/10/1964, quando declarou que uma vez firmada a invalidade de lei tributária, a restituição deve ser feita, salvo daqueles valores atingidos pela prescrição.

C) Não sendo a interessada parte em processo administrativo ou judicial tempestivamente instaurado para o pleito da restituição, incide a regra do art. 168, I c/c art. 165, I, do mesmo CTN;

D) O art. 150, § 4º do CTN refere-se a prazo para a Fazenda Pública homologar o pagamento antecipado, e não para estabelecer o momento em que se considera extinto o crédito tributário. A condição resolutória a que se refere o texto normativo implica que enquanto ela não se verificar vigorará o ato jurídico; verificada a condição, para todos os efeitos, se extingue o direito a que ela se opõe (Cf. Washington de Barros Monteiro, vol. 1, 32ª edição, p. 232). Arrola-se também a decisão do Agravo 69.363/SP, pela 2ª Turma do STF, em 19/04/1997, confirmando o termo inicial para o prazo, a data do pagamento, e não da homologação.

E) O AD SRF 96/99 fixa a interpretação no âmbito da SRF. Portanto correta a decisão da DRF;

F) Não pode prosperar também o pedido de que os débitos constantes do pedido de compensação (juntados neste processo) permaneçam com a exigibilidade suspensa, posto que está equivocada a interpretação que pretende dar ao art. 151, III, do CTN, e ao art. 1º da IN SRF 14/2000. A impugnante não está definitivamente discutindo nenhum crédito tributário, ao contrário pretende que seja reconhecido um indébito. Não faz sentido que houvesse suspensão de créditos tributários, pois bastaria ao contribuinte reiterar sucessivos pedidos de novas compensações com “prováveis” novos créditos, e assim jamais seria exigível o crédito. Outrossim, o efeito suspensivo dos recursos é excepcional, pois em regra, o efeito é apenas devolutivo. Somente quando expressamente previsto em lei haverá o efeito suspensivo (conforme Maria Sylvia Zanella di Pietro, p. 589). Acresce que o art. 1º da IN SRF 14/00 não suspende a exigibilidade do crédito tributário, apenas, por questão de política administrativa, difere a inscrição em Dívida Ativa de valor indevidamente compensado, para depois de decisão definitiva administrativa. A dívida não está suspensa, apenas ainda não se procede à execução.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.571
ACÓRDÃO Nº : 303-31.242

G) Somente na hipótese de pedido de compensação pendente de apreciação pela autoridade administrativa, por mais de trinta dias, é que o art. 9º, IV da IN SRF 96/2000 autoriza a emissão de certidão positiva com efeito de negativa, com suspensão da exigibilidade ou efeito equivalente. Mas esse não é o caso em análise, já que o pedido de compensação foi indeferido pela autoridade competente.

O recurso, de fls. 174/180 foi apresentado tempestivamente em 12/06/2002 (a ciência foi em 15/05/2002).

As principais razões de recurso são a seguir resumidas:

1. Segundo doutrina de Sacha Calmon N. Coelho em todas as hipóteses em que o contribuinte paga o débito sem prévio exame da autoridade administrativa, o pagamento nada extingue. Na realidade o lançamento de tributo é ato privativo da autoridade administrativa, ademais, no caso, o pagamento antecipado nada extingue em definitivo, está vinculado a uma condição resolutória, sendo ato precário e sem eficácia enquanto não se verificar a condição. Se o lançamento é um ato, a homologação tácita é um não-ato, ou seja, uma omissão que faz precluir o direito da Fazenda de revisar o pagamento antecipado realizado pelo contribuinte. O pagamento só extingue o crédito tributário em caso de lançamento de ofício. No caso de antecipação de pagamento, fica claro que se necessita da implementação da condição resolutiva para a extinção definitiva.

2. Cita jurisprudência do STJ no sentido de que no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo prescricional inicia-se a partir da homologação do lançamento, ou se inerte o fisco, após o término do prazo de cinco anos a que se refere o § 4º do art. 150, do CTN (STJ, 1ª T, REsp 121.317-PR, Rel. Min. José Delgado, unânime, 06/10/97, RDDT 28/174).

3. A SRF normatizou a restituição/compensação pela NE COSIT/COSAR nº 008/97, estabelecendo índices de atualização dos valores para fins de compensação de valores recolhidos entre 01/01/88 a 31/12/91, tanto o ano de 1988 quanto o de 1991, em 1997, já estavam a mais de cinco anos de distância, tomando a administração da Receita Federal um caminho totalmente contrário à fundamentação da autoridade julgadora no presente caso.

4. Considera que no seu caso não há como se exigir o depósito recursal.

Requer o reconhecimento do seu direito de restituição do indébito, a homologação das compensações realizadas, a emissão de certidão negativa, a não inclusão no CADIN e a suspensão da cobrança até decisão administrativa final.

É o relatório.

RECURSO Nº : 126.571
ACÓRDÃO Nº : 303-31.242

VOTO

Presentes os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário.
Trata-se de matéria da competência do Terceiro Conselho de Contribuintes.

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

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

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

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

.....
.....

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



RECURSO Nº : 126.571
ACÓRDÃO Nº : 303-31.242

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

.....

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

.....

.....

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

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

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

RECURSO Nº : 126.571
ACÓRDÃO Nº : 303-31.242

.....”.

Anoto, porém, que no caso presente o pedido de restituição/compensação foi feito em 13/11/200, quando já não estava em vigor o entendimento administrativo expresso no Parecer COSIT 58/98.

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

“À luz do CTN esta Corte desenvolveu entendimento no sentido de computar a partir do fato gerador, prazo decadencial de cinco anos e, após, mesmo não se sabendo qual a data da homologação do lançamento, se este não ultrapassou o quinquênio, computar mais cinco anos (STJ, AgRg-Resp. 251.831/GO, 2ª T. Relª Min. ELIANA CALMON, DJU 18.02.2002).”

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

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

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

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

Primeiramente deve ser lembrado que a CF/88 reservou a matéria sobre prescrição/decadência à lei complementar, pelo que se afastam as disposições de lei ordinária anteriores à CF que pretenderam estabelecer prazo decadencial ou prescricional, para tributos, superiores a cinco anos. A Lei 5.172/66 (CTN),

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.571
ACÓRDÃO Nº : 303-31.242

recepcionada pela CF/88 com o status de lei complementar, estabelece para os tributos um prazo de decadência/prescrição máximo de cinco anos, a depender do caso, contados de diferentes marcos; admite até que lei ordinária possa dispor prazo diverso desde que seja inferior aos cinco anos. Essa é ao meu ver a melhor doutrina a respeito da matéria, disposta no rastro do pensamento de Aliomar Baleeiro e de Paulo de Barros Carvalho, entre outros.

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

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

De modo que penso que há razões fortes para rechaçar o novel entendimento administrativo representado no AD 96/99. Em primeiro plano é de se distinguir tratar o presente caso de prescrição e não de decadência, para que se possa definir o correto termo de início do prazo para fruição do direito de pedir restituição do indébito.

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

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

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

Tanto são duas dimensões distintas que podem ser apreciadas no contencioso independentemente. Se o devedor não paga, pode ser levado a cumprir a

RECURSO Nº : 126.571
ACÓRDÃO Nº : 303-31.242

obrigação de modo forçado. Mas se o credor recusa receber a prestação, também pode ser levado a aceitá-la forçadamente.

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

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

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

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

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

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

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

RECURSO Nº : 126.571
ACÓRDÃO Nº : 303-31.242

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

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

Se o devedor quiser pagar obrigação extinta, tratando-se de situação jurídica da classe dos direitos subjetivos, pode fazê-lo, inclusive usando dos meios coercitivos adequados. Do mesmo modo, depois de paga não pode o devedor pretender o estorno da prestação apenas com base no argumento de que o credor estava desprovido da possibilidade de exigí-la. Também é possível o devedor, desprovido da possibilidade de exigir o cumprimento da prestação pelo decurso de prazo extintivo dessa faculdade, opor a situação devedora do sujeito passivo em defesa a título de compensação caso esteja sendo demandado por outra obrigação.

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

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

No caso de direitos potestativos que se examina, diferentemente do que ocorre no caso dos direitos subjetivos, transcorrido o prazo extintivo fixado em lei, nem que o sujeito passivo queira, não poderá ser realizada a eficácia. Qualquer eventual conduta do sujeito passivo voluntariamente dirigida a colaborar com o sujeito ativo para conferir eficácia ao direito potestativo após o transcurso do prazo extintivo será tida como desprovida de causa jurídica. Não passará de ato inaugural de

RECURSO N° : 126.571
ACÓRDÃO N° : 303-31.242

nova situação jurídica, que nada tem a ver com a anterior, podendo ser desfeita inclusive sob a alegação de ilegalidade, de carência de causa válida ou de enriquecimento sem causa da outra parte.

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

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

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

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

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

Vejam-se os seguintes exemplos: o prazo de lançar tributo é decadencial, porque a sua eficácia não depende de qualquer conduta por parte do sujeito passivo e assim é classificado como direito potestativo; o prazo de anular casamento também é decadencial, porque do mesmo modo o efeito é produzido

RECURSO Nº : 126.571
ACÓRDÃO Nº : 303-31.242

independentemente de qualquer colaboração do sujeito passivo, caracterizando-se como direito potestativo; já o prazo de cobrar o tributo é prescricional, porque sua eficácia depende de conduta voluntária ou forçada do sujeito passivo, típico direito subjetivo; também é de prescrição o prazo para pleitear perdas e danos, porque evidentemente classificado como direito subjetivo ao depender a respectiva realização de prestação do sujeito passivo, seja de modo voluntário, seja de modo forçado.

Examinemos o art. 165, inciso I, do CTN, no qual está fixado que *“O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do art. 162, nos seguintes casos: 1 – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido”*.

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

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

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

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

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



RECURSO Nº : 126.571
ACÓRDÃO Nº : 303-31.242

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

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

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

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

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

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

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



RECURSO Nº : 126.571
ACÓRDÃO Nº : 303-31.242

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

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

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

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

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

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

RECURSO Nº : 126.571
ACÓRDÃO Nº : 303-31.242

a conceituação da prescrição que mais nos defende de dificuldades da matéria."

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

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

"O exercício de um direito, submetido a prazo prescricional, pressupõe a violação deste direito, apto a configurar a 'actio nata', isto é, o momento de caracterização da lesão de um direito. Câmara Leal lembra que não basta que o direito tenha existência atual e possa ser exercido por seu titular, é necessário, para admissibilidade da ação, que esse direito sofra alguma violação que deva ser por ela removida. É da violação, portanto, que nasce a ação. E a prescrição começa a correr desde que a ação teve o nascimento, isto é, desde a data em que a violação se verificou.

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

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



RECURSO Nº : 126.571
ACÓRDÃO Nº : 303-31.242

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

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

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

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

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

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

"Nesse passo, estamos perante duas posições.

De um lado, os que sustentam que o prazo prescricional se inicia com o pagamento feito (com base nas normas do CTN) e que, passados cinco anos, não cabe mais pedido de repetição de

RECURSO Nº : 126.571
ACÓRDÃO Nº : 303-31.242

indébito, ainda que, após esse prazo, sobrevenha decisão judicial reconhecendo a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo.

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

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

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

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

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

Não se pode deixar de mencionar, também, que discutir quanto a prazo de prescrição por inconstitucionalidade da lei ou ato normativo é defender a mais paradoxal das posições pois, num contexto de relacionamento sadio entre Fisco e contribuinte, se o Plenário do Supremo Tribunal Federal reconheceu a

RECURSO Nº : 126.571
ACÓRDÃO Nº : 303-31.242

inconstitucionalidade de uma lei e, por conseqüência admitiu ter havido pagamento indevido, seria de se esperar que o Fisco tomasse imediatamente a iniciativa e, ex officio, devolvesse o que recebeu indevidamente aos que foram atingidos pela exigência."

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

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

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

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

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

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

"Tributário. Prescrição. Repetição de Indébito. Lei Inconstitucional.

Atende ao princípio da ética tributária e o de não se permitir a apropriação indevida, pelo Fisco, de valores recolhidos a título de tributo, por ter sido declarada inconstitucional a lei que o exige,

RECURSO Nº : 126.571
ACÓRDÃO Nº : 303-31.242

considerar-se o início do prazo prescricional de indébito a partir da data em que o colendo Supremo Tribunal Federal declarou a referida ofensa à Carta Magna."

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

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

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

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

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.571
ACÓRDÃO Nº : 303-31.242

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

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

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

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

Nesse passo destaca-se que o primeiro julgado do Pretório Excelso quanto à questão em tela no qual foi reconhecida a incompatibilidade da exação em face da Constituição de 1988, foi proferido nos autos do RE nº 150.764-1/PE, com decisão publicada no DJ de 02/04/1993.

Visto que a postulação ativa do contribuinte, ora recorrente, foi comprovadamente protocolizada perante o órgão da Secretaria da Receita Federal em 13/11/2000, depois do transcurso do prazo de 5 (cinco) anos contados da publicação do julgamento do referido Recurso Extraordinário, é forçoso declarar expressamente a fluência do prazo prescricional.

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

Sala das Sessões, em 19 de fevereiro de 2004


ZENALDO LOIBMAN - Relator



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

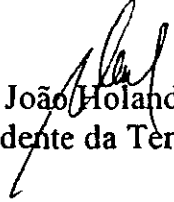
Processo n.º: 10875.003874/00-66

Recurso n.º 126.571

.TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 2º do artigo 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, fica o Sr. Procurador Representante da Fazenda Nacional junto à Terceira Câmara, intimado a tomar ciência do Acórdão nº 303.31.242.

Brasília - DF 14 de abril de 2004


João Holanda Costa
Presidente da Terceira Câmara

Ciente em: 15/04/04

