MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 15 / 02 / 2002
Rubrica

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10880.001509/00-48
Acórdão : 201-74.716
Recurso : 113.693

Sessão : 23 de maio de 2001
Recorrente : GAZETA MERCANTIL S/A
Recorrida : DRJ em São Paulo - SP

NORMAS PROCESSUAIS - DECADÊNCIA – Tendo a recorrente pleiteado fosse acolhida preliminar de decadência sem fundamentar tal pedido **é de ser a mesma rejeitada,** principalmente porque o auto de infração foi lavrado em 30.07.92 e refere-se a fatos geradores ocorridos a partir de 08/87, portanto dentro do prazo de cinco anos previsto no art. 150, § 4°, do CTN. **FINSOCIAL** – IMUNIDADE - JORNAIS E PERIÓDICOS – A imunidade tributária de que trata o art. 150, VI, alínea "d", da Constituição Federal de 1988, refere-se aos impostos e alcança exclusivamente os produtos nele mencionados. As receitas decorrentes da produção editorial gráfica, inclusive as resultantes de serviços intermediários, estão no campo de incidência da Contribuição ao FINSOCIAL. Tal entendimento é confirmado pelo Supremo Tribunal Federal que, ao julgar o RE-217252/MG, decidiu: *"Incidência sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. O FINSOCIAL é modalidade de tributo que não se enquadra na de imposto. É contribuição para a seguridade social. Não está abrangido pela imunidade (CF, art. 150, inc. VI, "d")."* JURISPRUDÊNCIA – As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, nos termos do Decreto n° 2.346, de 10.10.97. MULTA – Nos termos do art. 106, II , "b", do CTN (Lei n° 5.172/66), a lei retroage quando estabelece penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática. TRD – De acordo com a IN SRF n° 32/97 e a jurisprudência firmada pelos Conselhos de Contribuintes, é de ser excluída a cobrança da TRD no período de 04.02 a 29.07.91. **Recurso parcialmente provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: GAZETA MERCANTIL S/A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos: I) em rejeitar a preliminar de decadência; e II) no**

mérito, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator. O Conselheiro José Roberto Vieira apresentou declaração de voto, quanto à decadência.

Sala das Sessões, em 23 de maio de 2001

Jorge Freire
Presidente

Serafim Fernandes Corrêa
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Gilberto Cassuli, Luiza Helena Galante de Moraes, Antonio Mário de Abreu Pinto, Sérgio Gomes Velloso e Rogério Gustavo Dreyer.

cl/cesa/cf

Processo : 10880.001509/00-48
Acórdão : 201-74.716
Recurso : 113.693

Recorrente : GAZETA MERCANTIL S/A

RELATÓRIO

A contribuinte acima identificada foi autuada por falta de recolhimento de FINSOCIAL no período de 08/87 a 12/91.

Apresentou impugnação tempestivamente, alegando que: a) está protegida pelo disposto no art. 150, inciso VI, alínea "d", da Constituição Federal; b) este foi o entendimento judicial em ação já transitada em julgado em favor da empresa GAZETA MERCANTIL S/A EMPRESA JORNALÍSTICA; e c) sendo a referida empresa co-irmã da autuada, ambas sociedades anônimas de capital fechado, com basicamente os mesmos acionistas e que exploram e sempre exploraram o mesmo objetivo social, não há como frustrar os efeitos de tal decisão.

A decisão de primeira instância manteve o lançamento, rejeitando a tese esposada pela impugnante, mas reduziu a alíquota para 0,5%, à luz da MP nº 1.110/95 e reedições. Como disso resultou valor exonerado superior ao limite de alçada, foi interposto recurso de ofício.

Intimada, a contribuinte recorreu a este Conselho, apresentando os mesmos argumentos da impugnação, e concluiu pedindo fosse acolhida a preliminar de decadência.

Na seqüência, a ARF em Santo Amaro - SP propôs o encaminhamento, via DRJ em São Paulo – SP, do processo ao Primeiro Conselho de Contribuintes para apreciação do Recurso de Ofício. Quanto ao Recurso Voluntário, fez observação em relação à MP nº 1.621/97-33.

Recebido o processo no Primeiro Conselho de Contribuintes, foi o mesmo redistribuído ao Segundo Conselho de Contribuintes.

Em seguida, foi o processo baixado em diligência, a fim de que fossem adotados os procedimentos relativos à Portaria nº 4.980/94.

Surgiu, então, este processo – nº 10880-001509/00-48 –, que ficou com o Recurso Voluntário, enquanto que o processo original – nº 10880-044.566/92-11 - seguiu com o Recurso de Ofício.

É o relatório.

Processo : 10880.001509/00-48
Acórdão : 201-74.716
Recurso : 113.693

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR SERAFIM FERNANDES CORRÊA

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Inicialmente, cabe registrar que neste processo – nº 10880-001509/00-48 – será julgado o Recurso Voluntário, no qual a contribuinte pleiteia (fls. 57): a) preliminarmente, anulação do auto de infração, que originou a cobrança do FINSOCIAL, em razão de períodos alcançados pela decadência; e b) no mérito, a improcedência do lançamento, pela alegada imunidade constitucional. Já o Recurso de Ofício será julgado no Processo nº 10880-044.566/92-11.

Sobre a preliminar, registre-se que no recurso (fls. 52/57) não há qualquer argumentação quanto à decadência. Somente no último parágrafo há o pedido de que seja acolhida tal preliminar, que não procede. O auto de infração foi lavrado em 30.07.92, abrangendo o período de 08/87 a 12/91. Sendo o prazo decadencial do lançamento por homologação de cincos anos contado do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), o lançamento está dentro do prazo.

Pelas razões expostas, rejeito a preliminar de decadência.

Quanto ao mérito, no qual a recorrente alega em seu favor a imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea "d", da Constituição Federal, igualmente, não lhe assiste razão. Isto porque tal dispositivo constitucional trata de impostos e o FINSOCIAL é contribuição social.

Por oportuno, transcrevo o inteiro teor do referido art. 150, destacando o inciso VI, alínea "d", a seguir:

> "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
>
> I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
>
> II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;
>
> III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo poder público;

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão."

Como se vê pela transcrição acima, improcede o argumento da recorrente.

Outro não tem sido o entendimento unânime desta Câmara, como se vê pelos Acórdãos a seguir transcritos:

Número do Recurso: 101519
Câmara: **PRIMEIRA CÂMARA**
Número do Processo: **13985.000011/96-57**
Tipo do Recurso: **VOLUNTÁRIO**
Matéria: **FINSOCIAL FATURAMENTO**
Recorrente: **EDITORA ITABERABA LTDA.**
Recorrida/Interessado: **DRJ-FLORIANOPOLIS/SC**
Data da Sessão: **17/03/98 14:00:00**
Relator: **Serafim Fernandes Corrêa**
Decisão: **ACÓRDÃO 201-71540**
Resultado: **PPU - DADO PROVIMENTO PARCIAL POR**

Processo : 10880.001509/00-48
Acórdão : 201-74.716
Recurso : 113.693

Texto da Decisão: **UNANIMIDADE** Por unanimidade de votos, deu-se provimento parcial ao recurso, nos Termos do voto do relator.

Ementa: "**FINSOCIAL** – IMUNIDADE - EDITORA – CONTRIBUIÇÃO DEVIDA - A imunidade tributária de que trata o art. 150, VI, alínea "d", da Constituição Federal de 1988, refere-se aos impostos e alcança exclusivamente os produtos nela mencionados. As receitas decorrentes da produção editorial gráfica, inclusive as resultantes de serviços intermediários, estão no campo de incidência da Contribuição ao FINSOCIAL. MULTA - Nos termos do art. 106, II, "b", do CTN (Lei nº 5.172/66), a lei retroage quando estabelece penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática. TRD - De acordo com a IN SRF nº 032/97 e a jurisprudência firmada pelos Conselhos de Contribuintes, é de ser excluída a cobrança da TRD no período de fevereiro a julho de 1991. **Recurso provido em parte."**

Número do Recurso: 102114
Câmara: **PRIMEIRA CÂMARA**
Número do Processo: **10580.008185/93-25**
Tipo do Recurso: **VOLUNTÁRIO**
Matéria: **FINSOCIAL FATURAMENTO**
Recorrente: **DICA DISTRIBUIDORA CASTRO ALVES PUBLICACOES LTDA.**
Recorrida/Interessado: **DRJ-SALVADOR/BA**
Data da Sessão: **18/05/99 10:00:00**
Relator: **Ana Neyle Olímpio Holanda**
Decisão: **ACÓRDÃO 201-72747**
Resultado: **PPU - DADO PROVIMENTO PARCIAL POR UNANIMIDADE**
Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, deu-se provimento parcial ao recurso, nos termos do voto da relatora.

Ementa: "**FINSOCIAL** - IMUNIDADE – ARTIGO 150, VI, D, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL - A Contribuição para o Fundo de Investimento Social – FINSOCIAL foi inserida no sistema

constitucional de 1988 como uma contribuição social, com perfil definido pelo artigo 56 do ADCT. 2) As contribuições sociais, embora se incluam entre as espécies tributárias, constituem uma modalidade que apresenta características próprias, e que não se confunde com as demais, de forma especial com os impostos (ADIN 1-1/DF). 3) Por se tratar a imunidade determinada pelo artigo 150, VI, d, da Constituição Federal especificamente de impostos, a Contribuição para o Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL não está abrangida pelo mandamento constitucional imunitório (RE nº 141.715-3/PE, de 18/04/95). ENCARGOS DA TRD - Por força do disposto no artigo 101 do Código Tributário Nacional e no § 4º do artigo 1º da Lei de Introdução ao Código Civil, inaplicável no período de fevereiro a julho de 1991, quando entrou em vigor a Lei nº 8.218/91. MULTA DE OFÍCIO - Para os fatos geradores ocorridos a partir de 30/06/91, reduz-se a penalidade aplicada ao percentual determinado no artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96, conforme o mandamento do artigo 106, II, do Código Tributário Nacional. Recurso a que se dá provimento parcial para retirar os encargos da TRD no período de fevereiro a julho de 1991 e reduzir a multa de ofício ao percentual de 75% para os fatos geradores ocorridos a partir de 30/06/91."

Acresça-se, ainda, que tal matéria já foi submetida ao Supremo Tribunal Federal que, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 217252/MG, aprovando o voto do ilustre Ministro-Relator Nelson Jobim, decidiu a questão com a seguinte ementa:

"EMENTA: TRIBUTÁRIO.

Incidência sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. O FINSOCIAL é modalidade de tributo que não se enquadra na de imposto. É contribuição para a seguridade social. Não está abrangido pela imunidade (CF, art. 150, inc. VI, " d ") . Recurso conhecido e provido."

Tendo havido a manifestação inequívoca e definitiva do Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, deve ser obedecido o Decreto nº 2.346, de 10.10.97, que determina, em seu art. 1º, o seguinte:

"Art. 1° As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos aos procedimentos estabelecidos neste Decreto."

Por último, quanto ao mérito, não procede, igualmente, o entendimento da recorrente de que o decidido em processo judicial de outra empresa, a quem chamou de co-irmã, garante-lhe a imunidade. São duas empresas distintas, não havendo a possibilidade aventada pelo recurso de que o decidido em um processo judicial de uma aplica-se ao processo administrativo da outra.

Ao finalizar o presente voto, verifico que nos períodos de 06/91 e 08/91 a 12/91 foram aplicadas as multas de 80% e 100%, respectivamente. Tais percentuais devem ser reduzidos a 75%, por força do art. 44, I, da Lei n° 9.430/96, e do que estabelece o art. 106 , II , "c", do CTN – Lei n° 5.172/66.

Por outro lado, em virtude do que dispõe a IN SRF n° 32/97 e reiterados acórdãos desta Câmara, deve ser excluída a TRD no período de 04.02 a 29.07.91.

Isto posto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de 80% e 100% para 75%, nos períodos de 06/91 e 08/91 a 12/91, respectivamente, e excluir a TRD no período de 04.02 a 29.07.91.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 23 de maio de 2001

SERAFIM FERNANDES CORRÊA

Processo : 10880.001509/00-48
Acórdão : 201-74.716
Recurso : 113.693

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO JOSÉ ROBERTO VIEIRA

Partilhamos do entendimento deste Colegiado quanto à maior amplitude do prazo para a repetição do indébito tributário, em casos como o presente, todavia, são diversos os nossos fundamentos, que vão abaixo explicitados.

Trata-se, aqui, de tributo sujeito ao Lançamento por Homologação, disciplinado no artigo 150 do Código Tributário Nacional, em que cabe ao sujeito passivo o desenvolvimento de uma atividade preliminar, que inclui o pagamento antecipado sem prévio exame da autoridade administrativa, a qual irá, posteriormente, homologar aquela atividade expressa ou tacitamente, neste caso, pelo decurso do prazo de 05 (cinco) anos a contar do fato jurídico tributário, hipótese em que, reza esse dispositivo, *"... considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito ..."* (artigo 150, § 4°).

Tendo havido um pagamento indevido, ensejador de pedido de restituição/compensação, como no presente caso, *"O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados ... da data da extinção do crédito tributário"*, por força do disposto nos artigos 168, I, e 165, I e II.

As autoridades administrativas que apreciam tais casos costumam formular o seguinte raciocínio: desde que o pagamento extinga o crédito tributário (artigo 156, I), o prazo para a repetição do pagamento indevido é de 05 (cinco) anos a contar da data da efetivação do pagamento.

Tal reflexão, contudo, a despeito da aparente simplicidade e correção, comete um pecado imperdoável, qual seja, o de estabelecer a equivalência entre o pagamento do artigo 156, I, e o pagamento antecipado do artigo 150. Inexiste tal correspondência, como bem esclarece a lição de PAULO DE BARROS CARVALHO:

> *"Curioso notar que a distinção do pagamento antecipado para o pagamento, digamos assim, em sentido estrito, que é forma extintiva prevista no art. 156, inciso I, do CTN, aloja-se, precisamente, na circunstância de o primeiro (pagamento antecipado) inserir-se numa seqüência procedimental, que chega ao término com o expediente da homologação, enquanto o segundo opera esse efeito por força da sua própria juridicidade, independendo de qualquer ato ou fato posterior"* (Extinção da Obrigação Tributária nos casos de Lançamento por Homologação, *in* CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO [org.],

Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba – Direito Tributário, v. 1, São Paulo, Malheiros, 1997, p. 227).

De fato, no pagamento em sentido estrito (artigo 156, I) temos um ato que já é, por si só, apto a gerar o efeito de extinção do crédito tributário, enquanto no pagamento antecipado (artigo 150) deparamos a existência de um procedimento, uma série de pelo menos dois atos, em que só com a superveniência do segundo deles, a homologação, é que surge a aptidão para gerar aquele mesmo efeito de extinção do crédito tributário. Por essa razão é que o artigo 156 tratou dele num inciso diverso, o VII, estabelecendo que *"Extinguem o crédito tributário: ... o pagamento antecipado e a homologação do lançamento ..."*. Atente-se, em termos lógicos, para o conjuntor "e" utilizado, e em termos gramaticais, igualmente, para a conjunção aditiva "e" utilizada.

Por isso registra MARCELO FORTES DE CERQUEIRA que a opinião do mencionado autor é, no particular, *"irretorquível"* (**Repetição do Indébito Tributário: Delineamentos de uma Teoria**, São Paulo, Max Limonad, 2000, p. 247). No mesmo sentido, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES cogita de eficácia decorrente do ato da homologação, dizendo que o efeito liberatório do pagamento antecipado é condicionado e dependente, enquanto o da homologação é um efeito liberatório definitivo (**Lançamento Tributário**, 2.ed., São Paulo, Malheiros, 1999, p. 377 e 380). Mais direto e menos sutil, SACHA CALMON NAVARRO COELHO conclui: *"O que ocorre é simples. O pagamento feito pelo contribuinte só se torna eficaz cinco anos após a sua realização ..."* (**Liminares e Depósitos Antes do Lançamento por Homologação – Decadência e Prescrição**, São Paulo, Dialética, 2000, p. 54).

Eis que o pagamento antecipado, no bojo do lançamento por homologação, *"... nada extingue"* (SACHA CALMON, *op. cit.*, p. 53 e 29), porque anterior ao lançamento, que só se opera com a homologação, a teor do texto expresso do artigo 150, *"caput"*. Eis que o pagamento antecipado não passa de *"... mera proposta de lançamento ..."*, uma vez que lançamento mesmo só teremos com a homologação, constituindo um pagamento *"sob reserva"* e *"por conta"* da homologação (ESTEVÃO HORVATH, **Lançamento Tributário e "Autolançamento"**, São Paulo, Dialética, 1997, p. 109-110). E embora PAULO DE BARROS questione o falar-se em extinção provisória do pagamento antecipado e extinção definitiva da homologação (*Op. cit.*, p. 228), é nada menos que SOUTO MAIOR BORGES quem falará em extinção condicionada do primeiro e incondicionada ou definitiva da segunda (*Op. cit.*, p. 387, 388 e 392).

São essas as razões pelas quais o prazo de 05 (cinco) anos para a repetição do indébito, nos tributos que se valem do Lançamento por Homologação, só pode começar a fluir da data da homologação, seja ela expressa ou ficta, pois somente então é que, nos termos do artigo

156, VII, dar-se-á por extinto o crédito tributário, cumprindo-se o disposto no artigo 168, I. O que significa dizer que, inexistindo a homologação explícita, como de fato acontece na maioria dos casos, transcorrerão 05 (cinco) anos após a ocorrência do fato jurídico-tributário para que se considere existente a homologação implícita (CTN, artigo 150, § 4°), e só então principiará o prazo, de mais 05 (cinco) anos, para a extinção do direito de pleitear a restituição (CTN, artigo 168, I).

É vasto o apoio doutrinário a essa tese. Assim entendem PAULO DE BARROS CARVALHO (*Op. cit.*, p. 232-233), SACHA CALMON NAVARRO COELHO (*Op. cit.*, p. 43), MARCELO FORTES DE CERQUEIRA (*Op. cit*, p. 365-366), GABRIEL LACERDA TROIANELLI (Repetição do Indébito, Compensação e Ação Declaratória; *in* HUGO DE BRITO MACHADO [coord.], **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**, São Paulo-Fortaleza, Dialética-ICET, 1999, p. 123) e HUGO DE BRITO MACHADO, que é apontado, aliás, como responsável, ao tempo em que integrava o Judiciário, pela construção da jurisprudência a respeito, e que, fazendo a análise crítica das contribuições a uma obra que coordenou sobre o tema, indica outros doutrinadores de opinião convergente: AROLDO GOMES DE MATTOS, OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO, WAGNER BALERA, RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA e muitos outros (*Op. cit.*, p. 21 e 20).

Também apreciável é o apoio jurisprudencial a essa tese, notadamente da parte do Superior Tribunal de Justiça. A título meramente exemplificativo, veja-se: *"**Tributário** ... **Direito à Restituição**. **Prescrição não configurada**. ... Lançamento por homologação, só ocorrendo a extinção do direito após decorridos os cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, somados de mais cinco anos, contados da homologação tácita"* (STJ, 2ª Turma, Resp 182.612-98/SP, rel. Min. HÉLIO MOSIMANN, j. 1°.10.1998, DJU 03.11.1998, p. 120) (*Apud* MANOEL ÁLVARES, *in* VLADIMIR PASSOS DE FREITAS [coord.], **Código Tributário Nacional Comentado**, São Paulo, RT, 1999, p. 632). Diversas outras decisões da mesma Corte são referidas por ALBERTO XAVIER (**Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário**, 2.ed., Rio de Janeiro, Forense, 1998, p. 96).

Assim também pensamos, infelizmente, em desacordo com EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI (**Decadência e Prescrição no Direito Tributário**, São Paulo, Max Limonad, 2000, p. 266-270) e com ALBERTO XAVIER (*Op. cit.*, p. 98-100), mas solidamente escudados no largo apoio doutrinário e jurisprudencial acima referido.

Não se olvide a existência daqueles que sublinham o fato de que a extinção do crédito tributário pelo pagamento antecipado e pela homologação do lançamento dá-se *"... nos termos do disposto no art. 150, e seus §§ 1° e 4°"* (artigo 156, VII), e invocam o disposto no § 1° do artigo 150, segundo o qual *"O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo*

extingue o crédito tributário sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento", para argumentar que o pagamento antecipado, como ato subordinado a uma condição resolutiva, tem efeitos imediatos (inclusive o de extinguir o crédito), que se estendem até o implemento da condição (Código Civil, artigo 119), motivo pelo qual a contagem do prazo do artigo 168, I, do CTN, deve ser feita a partir dele e não da homologação.

Uma breve vista de olhos na boa doutrina evidenciará o elevado número de problemas residentes no comando do artigo 150, § 1°, e a infelicidade a toda prova do legislador ao enunciá-lo. Comecemos pela expressão *"homologação do lançamento"*, em face da qual SACHA CALMON indaga *"Que lançamento ?"*, pois o que se homologa é a atividade preliminar do sujeito passivo, especialmente o pagamento, e lançamento só haverá mesmo quando da homologação propriamente dita, segundo a letra do artigo 150, *"caput"* (*Op. cit.*, p. 50-51). Sigamos pela objeção de ALCIDES JORGE COSTA, para quem *"... não faz sentido ... ao cuidar do lançamento por homologação, pôr condição onde inexiste negócio jurídico"*, porque *"... condição é modalidade de negócio jurídico e, portanto, inaplicável ao ato jurídico material ..."* do pagamento (**Da Extinção das Obrigações Tributárias**, Tese para Concurso de Professor Titular, São Paulo, USP, 1991, p. 95). Prossigamos com outra crítica, muito bem posta por SACHA CALMON, que lembra que uma condição é a cláusula *"... que subordina o efeito do ato jurídico a evento futuro e incerto"* (Código Civil, artigo 114), o que absolutamente não rima com a figura da homologação no âmbito do lançamento em pauta, que, expressa ou tácita, será sempre inteira e plenamente certa. E fechemos pela observação de que essa figura do pagamento antecipado não só não se caracteriza como condição, como também não se pode dizê-la resolutiva, conforme averba LUCIANO DA SILVA AMARO: *"Ora, os sinais aí estão trocados. Ou se deveria prever, como condição **resolutória**, a **negativa** de homologação (de tal sorte que, implementada essa negativa, a extinção estaria resolvida) ou teria de definir-se, como condição **suspensiva**, a **homologação** (no sentido de que a extinção ficaria suspensa até o implemento da homologação)"* (**Direito Tributário Brasileiro**, 4.ed., São Paulo, Saraiva, 1999, p. 348).

Perante todas essas vaguidades e imprecisões, como sempre, mas, mais do que nunca, há que se abandonar a literalidade do dispositivo em causa, em prol de uma interpretação sistemática, e o contexto do CTN aponta inexoravelmente no sentido de que, muito além do pagamento antecipado, é somente com a homologação que se opera o respectivo lançamento e se produzem os seus efeitos típicos, sob pena irremissível de esquecimento do nítido e incontestável mandamento do artigo 142: *"Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento ..."*

Quanto à natureza do prazo de repetição do indébito do artigo 168, uma vez que ele cogita de extinção do direito, a doutrina tradicional tendia a interpretá-lo como decadencial. Mais recentemente, atentou-se para o fato de que o dispositivo trata da extinção do direito de

"pleitear" a restituição, o que parece conduzir na direção do fenômeno prescricional, que atinge o direito de ação judicial que garante um determinado direito material, pelo seu não exercício durante certo lapso de tempo. Entretanto, razão seja dada a MARCELO FORTES DE CERQUEIRA em que, se entendermos assim a prescrição, sempre referida às ações judiciais, *"Descabe falar-se em direito de ação perante a esfera administrativa ..."*, *"... onde inexiste exercício de função jurisdicional"*, inexiste ação e sua perda, logo inexiste prescrição! (*Op. cit.*, p. 359, nota 612, e p. 362). Daí optarmos por encarar o prazo do artigo 168 como decadencial, quando relativo à via administrativa, e como prescricional, quando concernente à via judicial, na esteira do autor mencionado (*Op. cit.*, p. 362 e 364) e de EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI (*Op. cit.*, p. 100 e 253).

Parecem-nos tão claros e insofismáveis os dispositivos legais pertinentes no sentido em que interpretamos acima o prazo do artigo 168, I, que nos soa inteiramente adequado concluir, com PAULO DE BARROS CARVALHO, que, no caso, *"Não se trata, portanto, de mera proposta exegética que a doutrina produz na linha de afirmar suas tendências ideológicas. É prescrição jurídico-positiva, estabelecida pelo legislador de maneira explícita"* (*Op. cit.*, p. 233).

Há ainda uma outra questão a ser enfrentada em casos como este. Trata-se da possível inconstitucionalidade motivadora do indébito original. Em nosso sistema de controle de constitucionalidade, dispomos do controle concentrado, com decisões dotadas de eficácia *"erga omnes"*, e do controle difuso, cujas decisões, embora revestidas apenas de efeitos *"inter partes"*, desde que evoluam para a suspensão da execução por parte do Senado Federal (Constituição, artigo 52, X), exibem os mesmos efeitos daquelas outras.

As decisões que declaram inconstitucionalidades operam efeitos retroativos, de vez que adotamos, entre nós, o sistema norte-americano, caracterizado pelos efeitos *"ex tunc"*. E no que tange à natureza dos efeitos, fiquemos com PONTES DE MIRANDA (**Comentários à Constituição de 1946**, v. V, São Paulo, Max Limonad, 1953, p. 292-298) e com JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES (*Op. cit.*, p. 195), identificando em tais sentenças a eficácia constitutiva negativa, que impede que as normas declaradas inconstitucionais sigam produzindo efeitos.

As normas alcançadas pela decretação de inconstitucionalidade têm o seu fundamento de validade subtraído, fato que obviamente inova a ordem jurídica, reforçando com a sua declaração o direito do sujeito passivo à repetição do indébito. Cabe cogitar-se aqui, em face da inovação no ordenamento, de um novo prazo para o exercício do direito à restituição do pagamento indevido, cujo termo inicial seria a data do trânsito em julgado ou da publicação da decisão, numa situação em tudo análoga àquela contemplada no artigo 168, II, que também determina um novo prazo para a restituição do indébito.

Esse novo prazo constitui, na explicação de ALBERTO XAVIER (*Op. cit.*, p. 97), conseqüência da ação direta de inconstitucionalidade, com efeitos *"erga omnes"*, instituto jurídico inexistente no Texto Supremo à época da promulgação do CTN, razão pela qual não se encontra nele expressamente previsto.

Conquanto haja quem se posicione contra tal prazo, como EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI (*Op. cit.*, p. 270-271 e 276), é grande o seu amparo doutrinário: HUGO DE BRITO MACHADO (*Op. cit.*, p. 21), ALBERTO XAVIER (*Op. cit.*, p. 97), RICARDO LOBO TORRES (**Restituição dos Tributos**, Rio de Janeiro, Forense, 1983, p. 109) e MARCELO FORTES DE CERQUEIRA (*Op. cit.*, p. 330-334), entre outros. Ele encontra supedâneo também nas decisões deste tribunal administrativo:

> *"**Decadência – Restituição do Indébito – Norma Suspensa por Resolução do Senado Federal** ... – Nos casos de declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, ocorre a decadência do direito à repetição do indébito depois de 5 anos da data de trânsito em julgado da decisão proferida em ação direta ou da publicação da Resolução do Senado Federal que suspendeu a lei ..."* (1° Conselho de Contribuintes - 8ª Câmara – Acórdão n° 108-06283 – rel. JOSÉ HENRIQUE LONGO – Sessão de 08.11.2000). Finalmente, a jurisprudência do STJ também já o encampou: *"**Tributário – Restituição – Decadência – Prescrição** ... – O prazo prescricional tem como termo inicial a data da declaração de inconstitucionalidade da Lei em que se fundamentou o gravame."* (STJ, Emb. Div. Resp. 43.995-5/RS, rel. Min. CESAR ASFOR ROCHA – *Apud* EURICO M. D. DE SANTI, *Op. cit.*, p. 270-271).

A dúvida que se põe é a seguinte: se, aplicável à presente hipótese de repetição do indébito tanto o prazo de dez anos do lançamento por homologação (cinco para a homologação, a partir do fato jurídico tributário, mais cinco para a repetição, a partir da homologação) quanto o novo prazo da declaração de inconstitucionalidade (cinco anos a partir do trânsito em julgado ou da publicação da resolução do Senado), qual deles deve prevalecer?

Só prevalecerá o segundo prazo quando a declaração de inconstitucionalidade venha, como já frisamos acima, a reforçar o direito do sujeito passivo à restituição do indébito, em face da inovação no ordenamento consistente na caracterização da norma inconstitucional, aumentando-lhe ou reabrindo-lhe o prazo para a repetição do tributo indevido. Não fosse assim, a preferência por esse segundo prazo poderia ser desfavorável ao sujeito passivo, terminando por exceder os limites do controle de constitucionalidade.

Esses limites são naturalmente encontrados na noção de Segurança Jurídica, que confere estabilidade às relações sociais. Para GERALDO ATALIBA, os efeitos garantidos pela segurança jurídica são a coisa julgada ..., o direito adquirido e o ato jurídico perfeito (**República e Constituição**, São Paulo, RT, 1985, p. 154). Do mesmo modo, para RICARDO LOBO TORRES:

> "... a invalidade da lei declarada genericamente opera de imediato, anulando no presente os efeitos dos atos praticados no passado, salvo com relação à coisa julgada, ao ato jurídico perfeito, ao direito adquirido ... no campo tributário, especificamente, isso significa que a declaração de inconstitucionalidade não atingirá a coisa julgada, o lançamento definitivo, os créditos prescritos e as situações que denotem vantagem econômica para o contribuinte" (A Declaração de Inconstitucionalidade e a Restituição de Tributos, **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, nº 8, maio 1996, p. 99-100). Situações essas que EURICO DE SANTI aceita, desde que recebam os efeitos da coisa julgada, do ato jurídico perfeito e do direito adquirido (Op. cit., p. 273, nota 386). Esses os cuidados a serem tomados com a eficácia retrooperante das decisões pela inconstitucionalidade."

Em casos como o que se encontra em tela, tal decisão não poderia retroagir para prejudicar o direito adquirido do sujeito passivo ao prazo de repetição vinculado ao lançamento por homologação, reduzindo-o.

Quando efetuado o pedido de restituição do indébito antes do advento do termo final do prazo de decadência dos dez anos, aplicável aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, não há que se cogitar do acontecimento desse fenômeno jurídico.

Tudo isso posto, manifesto-me pelo conhecimento do recurso para lhe dar provimento no que diz respeito à inocorrência do fenômeno decadencial do seu direito de pleitear a restituição/compensação. Outrossim, que seja devolvido o presente processo ao órgão de origem para, superada a questão da decadência, verificar-se a efetividade dos alegados recolhimentos a maior.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 23 de maio de 2001

JOSÉ ROBERTO VIEIRA