Processo nº : 10880.030286/99-93
Recurso nº : 116.912
Acórdão nº : 201-75.951

Recorrente : CARIMPLACAS LTDA.
Recorrida : DRJ em São Paulo - SP

FINSOCIAL. Termo *a quo* para contagem do prazo para postular a repetição do indébito tributário.
COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE. Tratando-se de tributo cujo recolhimento indevido ou a maior se funda no julgamento, pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, da inconstitucionalidade, em controle difuso, das majorações da alíquota da exação em foco, o termo *a quo* para contagem do prazo prescricional do direito de pedir a restituição dos valores é a data em que o contribuinte viu seu direito reconhecido pela administração tributária (no caso, a publicação da MP nº 1.110, em 31/08/95).
Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **CARIMPLACAS LTDA.**

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.** O Conselheiro José Roberto Vieira apresentou declaração de voto nos termos regimentais.

Sala das Sessões, em 21 de fevereiro de 2002

Josefa Maria Coelho Marques
Presidente

Jorge Freire
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Rogério Gustavo Dreyer, Serafim Fernandes Corrêa, Gilberto Cassuli, Antonio Mário de Abreu Pinto e Sérgio Gomes Velloso.

eaal/ovrs

Processo nº : 10880.030286/99-93
Recurso nº : 116.912
Acórdão nº : 201-75.951

Recorrente : CARIMPLACAS LTDA.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de pedido de restituição/compensação (fls. 01/02) de crédito do FINSOCIAL, que a interessada alega ter recolhido, a maior, relativos aos períodos de apuração de setembro de 1989 a março de 1992.

O Delegado da DRF em São Paulo - SP, através da Decisão de fl. 35, indeferiu o referido pleito, por ter sido alcançado pela decadência.

Tempestivamente, a empresa apresentou a sua manifestação de inconformidade contra a referida Decisão, às fls. 37/42, alegando, em síntese, que os recolhimentos indevidos têm a natureza dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Desta forma, a contagem do prazo prescricional submete-se ao art. 150, § 4º, do CTN, de sorte que o crédito será extinto após homologação, ou, caso esta não ocorra, após o decurso de 05 anos contados da ocorrência do fato gerador. Ou seja, contados 05 anos da data da ocorrência do fato gerador, considera-se homologado o lançamento, aos quais se acrescenta mais cinco anos relativos ao prazo prescricional. Resulta que não estão atingidos os pagamentos indevidos efetuados nos 10 anos anteriores à data do pedido. Acrescenta que os pagamentos indevidos reclamam juros e atualização monetária, com base na Taxa SELIC, tal como previsto no art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, em substituição à UFIR, a partir de janeiro de 1996.

A autoridade julgadora de primeira instância administrativa, através da Decisão de fls. 46/53, julgou improcedente a solicitação, resumindo o seu entendimento, nos termos da Ementa de fl. 46, que se transcreve:

"Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Período de apuração: 01/09/1989 a 31/03/1992

Ementa: FINSOCIAL. RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA.

O direito de o contribuinte pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente, ou em valor maior que o devido, extingue-se após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data de extinção do crédito tributário.

SOLICITAÇÃO INDEFERIDA".

Insurgindo-se contra a decisão prolatada em primeira instância, a recorrente apresentou, em 03.01.01 (fls. 55/60), recurso voluntário a este Conselho de Contribuintes, repisando os pontos expendidos na peça impugnatória.

É o relatório.

Processo nº : 10880.030286/99-93
Recurso nº : 116.912
Acórdão nº : 201-75.951

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
JORGE FREIRE

A questão acerca do termo *a quo*, para a contagem do prazo decadencial para o direito de pedir a restituição do FINSOCIAL, pago acima da alíquota de meio por cento (0,5 %) é questão já definida nesta Câmara. Exceto a opinião do ilustre Dr. José Roberto Vieira, que entende que o prazo é de dez anos, a contar da data do indevido pagamento, os demais, dentre os quais me incluo, entendem que o prazo na questão versada nos autos tem como termo inicial a data da publicação da MP nº 1.110, qual seja, em 31 de agosto de 1995, contando-se, a partir daí, o prazo de cinco anos.

Bastante elucidativo é, nesse sentido, o entendimento constante do Parecer COSIT nº 58, de 27/10/98, que, em seu item 32, letra "c", assim enfrenta controvérsia:

> *"c) quando da análise dos pedidos de restituição cobrados com base em lei declarada inconstitucional pelo STF, deve ser observado o prazo decadencial de 5 (cinco) anos previsto no art. 168 do CTN, seja no caso de controle concentrado (o termo inicial é a data do trânsito em julgado da decisão do STF), seja no controle difuso (o termo inicial para o contribuinte que foi parte na relação processual é a data do trânsito em julgado da decisão judicial) e, para terceiros não participantes da lide, é a data da publicação do ato do Secretário da Receita Federal, a que se refere o Decreto 2.346/1997, art. 4º), bem assim nos casos permitidos pela MP nº 1.699-40/1998, onde o termo inicial é a data da publicação: 1 - da Resolução do Senado 11/1995, para o caso do inciso I; 2 – da MP nº 1.110/1995, para os casos dos incisos II a VII; 3 – da Resolução do Senado nº 49/1995, para o caso do inciso VIII; 4 – da MP nº 1.490-15/1996, para o caso do inciso IX."*

Entendo ser plenamente aplicável o disposto em tal Parecer, tendo em vista o fato de que o Parecer PGFN/CAT nº 678/99, elaborado no intuito de modificar o Parecer COSIT nº 58/98, não enfrentou a questão referente ao reconhecimento da inconstitucionalidade do FINSOCIAL pela Medida Provisória nº 1.110/95, de modo que o primeiro documento continua vigente quanto à essa matéria.

A Medida Provisória nº 1.110, de 30 de agosto de 1995, publicada no DOU de 31 de agosto de 1995, mencionada no trecho do Parecer COSIT nº 58/98, acima colacionado, tratou, em seu art. 17, inciso II, especificamente da Contribuição para o FINSOCIAL recolhida na alíquota superior a 0,5%, cujos veículos normativos foram declarados inconstitucionais pelo STF em julgamento de Recurso Extraordinário pelo Tribunal Pleno.

Tal Medida Provisória, ao reconhecer como indevido o tributo em questão, autorizando, inclusive, serem revistos de ofício os lançamentos já realizados, deve servir como termo inicial do prazo de 05 (cinco) anos para se pleitear a restituição das parcelas indevidamente recolhidas.

Muito elucidativa, em relação à matéria, a Nota MF/SRF/COSIT nº 32, de 16 de julho de 1999, que busca resolver a controvérsia instaurada. Em seu item 10, dispõe:

> *"O entendimento aqui defendido, em resumo, toma por premissa o fato de que o prazo para o contribuinte pleitear a restituição somente se iniciaria quando ele tivesse o* ***efetivo direito de pleiteá-la****, ou, em outras palavras, quando houvesse condições de a Administração poder efetivamente apreciá-la...". (grifamos)*

O ínclito Conselheiro Serafim Fernandes Corrêa, fundamentando tal posição, com muita clareza e propriedade, em termos práticos, ensina que se assim não fosse, e se prevalecesse o entendimento adotado pelo Parecer PGFN/CAT nº 1.538/99 "*teríamos a mais absoluta falta de compromisso com a moral, a lógica, a razão e o bom senso, princípios que devem nortear a relação fisco contribuinte*". E exemplifica:

> *"Imagine-se a situação em que dois contribuintes, ambos sujeitos a uma determinada contribuição, tendo um pago a contribuição relativa a um determinado mês na data do vencimento e o outro atrasado o pagamento em cinqüenta e nove meses. Considerada tal contribuição inconstitucional após sessenta e um meses da data do vencimento teríamos uma situação singular: o contribuinte que pagou em dia não poderia mais pleitear a restituição porque passados mais de cinco anos da data do pagamento mas o outro que atrasou o pagamento em cinqüenta e nove meses teria direito de pedir restituição por mais cinqüenta e oito meses."*

É dizer, o recolhimento foi efetuado a maior não por erro do contribuinte, mas por exigência legal, eis que devido, em face da legislação tributária aplicável. Portanto, somente a partir do momento em que o Sr. Presidente da República, pela Medida Provisória nº 1.110, publicada em 31 de agosto de 1995, estendeu os efeitos jurídicos da decisão proferida em concreto, relativamente à declaração da inconstitucionalidade das leis que majoraram a alíquota do FINSOCIAL, é que surgiu ao contribuinte o direito de restituir a diferença recolhida a maior, que a partir de então se tornou indevida, nos termos do inciso I do art. 165 do Código Tributário Nacional.

Por isso, sendo este o momento em que a Administração Pública reconheceu ser indevido o aludido recolhimento, é também este o termo inicial do prazo para que o contribuinte exerça seu direito, buscando a restituição do tributo recolhido indevidamente a maior.

Destarte, tendo a Recorrente protocolado seu pedido de restituição em **08/10/99** (fl. 01), verifico não ocorrer a decadência do direito de pleitear seus pretensos créditos, porquanto decorridos menos de 05 (cinco) anos da data da publicação da MP nº 1.110.

E, nos termos da IN SRF nº 21, com as alterações proporcionadas pela IN SRF nº 73/97, é perfeitamente aceitável a compensação/restituição entre tributos e contribuições sob a administração da SRF, mesmo que não sejam da mesma espécie e destinação constitucional,

desde que satisfeitas os requisitos formais constantes de tal norma, fato que verifico ocorrer no caso em apreço.

Diante do exposto, voto pelo provimento do recurso para admitir a possibilidade de serem restituídos os valores do FINSOCIAL, recolhidos na alíquota superior a 0,5%, no período de setembro/89 a março/92, ressalvado o direito de o Fisco averiguar a liquidez dos valores e a exatidão dos cálculos efetuados no procedimento, e, se for o caso, desconsiderar valores já compensados.

Sala das Sessões, em 21 de fevereiro de 2002

JORGE FREIRE

Processo nº : 10880.030286/99-93
Recurso nº : 116.912
Acórdão nº : 201-75.951

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, § 4º, do CTN).

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, do CTN.

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, do CTN, e o pagamento antecipado do citado 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, do CTN) 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 do CTN) 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 referido 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**, 2ª 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 mencionado 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).

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, do CTN dar-se-á por extinto o crédito tributário, cumprindo-se o disposto no artigo 168, I, do mesmo diploma legal. 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, § 4º); 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. 1º.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**, 2ª 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 §§ 1º e 4º"* (artigo 156, VII, do CTN), e invocam o disposto no § 1º do artigo 150, do CTN, 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 referido artigo 150, § 1º, 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, por 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**, 4ª 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 do CTN, 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, que entende 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 referido 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).

Parece-nos tão claros e insofismáveis os dispositivos legais pertinentes no sentido em que interpretamos acima o prazo do mencionado 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 Federal, 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 referido 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 ..."* (1º Conselho de Contribuintes - 8ª Câmara – Acórdão nº 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, manifestamo-nos 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 nosso voto.

Sala das Sessões, em 21 de fevereiro de 2002

JOSÉ ROBERTO VIEIRA