



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10882.001338/2002-24
SESSÃO DE : 20 de outubro de 2004
ACÓRDÃO Nº : 302-36.455
RECURSO Nº : 128.468
RECORRENTE : TVSBT CANAL 4 DE SÃO PAULO S/A
RECORRIDA : DRJ/CAMPINAS/SP

FINSOCIAL

RESTITUIÇÃO

EMPRESAS EXCLUSIVAMENTE PRESTADORAS DE SERVIÇOS

São constitucionais os arts. 7º da Lei 7.787/89 e 1º da Lei 7.894/89 e da Lei 8.147/90, que majoraram a alíquota do Finsocial, quando devida a contribuição por empresas dedicadas exclusivamente à prestação de serviços (Súmula 658, do Supremo Tribunal Federal).

DECADÊNCIA

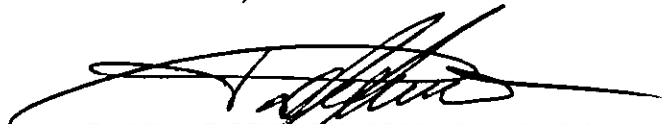
O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data de extinção do crédito tributário (art. 168, inciso I, do Código Tributário Nacional).

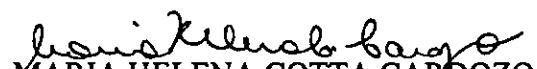
NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Brasília-DF, em 20 de outubro de 2004


PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES
Presidente em Exercício


MÁRIA HELENA COTTA CARDOZO

Relatora

23 DEZ 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO, LUIS ANTONIO FLORA, WALBER JOSÉ DA SILVA, e LUIZ MAIDANA RICARDI (Suplente). Ausentes os Conselheiros HENRIQUE PRADO MEGDA e SIMONE CRISTINA BISSOTO. Fez sustentação oral o Advogado Dr. ROBERTO QUIROGA MOSQUERA, OAB/DF - 1.386-A

RECURSO Nº : 128.468
ACÓRDÃO Nº : 302-36.455
RECORRENTE : TVSBT CANAL 4 DE SÃO PAULO S/A
RECORRIDA : DRJ/CAMPINAS/SP
RELATOR(A) : MARIA HELENA COTTA CARDOZO

RELATÓRIO

A empresa acima identificada recorre a este Conselho de Contribuintes, de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas/SP.

DO PEDIDO DE RESTITUIÇÃO

A interessada apresentou, em 04/04/2002, o Pedido de Restituição de Finsocial excedente à alíquota de 0,5% (fls. 01), referente aos períodos de setembro/89 a março/92, acompanhado dos documentos de fls. 02 a 109.

DA DECISÃO DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL

Em 25/06/2002, a Delegacia da Receita Federal em Osasco/SP, por meio do Parecer DRF/OSA/SEORT nº 044/2002 (fls. 111), indeferiu o pleito, considerando o fato de a interessada ser exclusivamente prestadora de serviços, e tendo em vista a ocorrência da decadência, com base no Ato Declaratório SRF nº 96, de 26/11/99 (DOU de 30/11/99).

DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Cientificada da decisão da DRF em 26/07/2002 (fls. 113), a interessada apresentou, em 09/08/2002, tempestivamente, a Manifestação de Inconformidade de fls. 114 a 120, argumentando, em síntese:

- a requerente é empresa mista, já que também exerce a atividade de comercialização (exportação e importação) de programas e filmes cinematográficos;

- o termo inicial do prazo decadencial seria a data da publicação da Instrução Normativa SRF nº 31/97;

- caso assim não se entenda, o que admite apenas para argumentar, a jurisprudência pacífica dos Conselhos de Contribuintes e dos Tribunais é no sentido de que, no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação, sendo esta tácita, a restituição pode ser pleiteada no prazo de dez anos contados do fato gerador.

RECURSO Nº : 128.468
ACÓRDÃO Nº : 302-36.455

DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Em 10/04/2003, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas/SP exarou o Acórdão DRJ/CPS nº 3.791 (fls. 122 a 128), assim ementado:

“FINSOCIAL. PRESTADORA DE SERVIÇOS. CONSTITUCIONALIDADE.

Não há falar em restituição do Finsocial quando recolhido pelas empresas exclusivamente prestadoras de serviços, de acordo com as alíquotas consideradas constitucionais pelo Supremo Tribunal Federal.

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

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

Solicitação Indeferida”

DO RECURSO AO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Cientificada do acórdão de primeira instância em 12/05/2003 (fls. 129), a interessada apresentou, em 10/06/2003, tempestivamente, o recurso de fls. 130 a 137, em que reitera os argumentos contidos na Manifestação de Inconformidade, acrescentando que, caso não se entenda como *dies a quo* do prazo decadencial a data de publicação da IN SRF nº 31/97, que seja considerada a data de publicação da Lei nº 10.522/2002 (conversão da MP nº 1.110/95).

Às fls. 174 consta a remessa dos autos ao Conselho de Contribuintes.

O processo foi distribuído a esta Conselheira, numerado até as fls. 175 (última), que trata do trâmite dos autos no âmbito deste Colegiado.

É o relatório. *gel*

RECURSO Nº : 128.468
ACÓRDÃO Nº : 302-36.455

VOTO

O recurso é tempestivo, portanto merece ser conhecido.

Trata o presente processo, de Pedido de Restituição de valores recolhidos a título de Finsocial, excedentes à alíquota de 0,5%, formalizado em 04/04/2002 (fls. 01) e referente a fatos geradores ocorridos de setembro de 1989 a março de 1992 (recolhimentos efetuados de outubro de 1989 a abril de 1992 – fls. 55 a 68).

O pleito tem como fundamento decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, quando do exame do Recurso Extraordinário 150.764/PE, julgado em 16/12/92 e publicado no Diário da Justiça de 02/04/93, sem que a interessada figure como parte.

Naquela decisão, o Excelso Pretório reconheceu a inconstitucionalidade dos artigos 9º da Lei nº 7.689/88, 7º da Lei nº 7.787/89, 1º da Lei nº 7.894/89, e 1º da Lei nº 8.147/90, preservando, para as empresas vendedoras de mercadorias ou de mercadorias e serviços (mistas), a cobrança do Finsocial nos termos vigentes à época da promulgação da Constituição de 1988.

O acórdão de primeira instância não reconheceu o direito à restituição, considerando ser a interessada exclusivamente prestadora de serviços (conforme Declarações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica dos exercícios de 1990 a 1992), bem como declarou a decadência do direito de pedir, com base na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, e no Ato Declaratório SRF nº 96, de 26/11/99 (publicado no DOU de 30/11/99).

Quanto às atividades exercidas pela interessada, esta afirma que:

- além da prestação de serviços, estão registradas no seu Estatuto Social as atividades de importação e exportação de programas e filmes cinematográficos (atividade comercial);

- o fato de a empresa não haver contabilizado nas declarações IRPJ de 1990 a 1992 suas receitas com vendas de mercadorias não é prova de que a atividade por ela exercida seja exclusivamente de prestação de serviços;

- os documentos em anexo (fls.198 a 173) demonstram que a recorrente vendeu fitas de vídeo a empresas no exterior.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.468
ACÓRDÃO Nº : 302-36.455

Assiste razão à interessada ao afirmar que a simples falta de contabilização de receitas de vendas de mercadorias não é prova de que tais operações não tenham sido realizadas. Com efeito, as vendas de mercadorias poderiam ter sido realizadas sem registro, o que constituiria infração fiscal na modalidade de omissão de receitas. Nesse caso, a interessada estaria, no presente processo, confessando haver omitido receitas de vendas de mercadorias, o que decerto desencadearia a revisão das Declarações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica dos exercícios de 1990 a 1992 por parte da fiscalização da Secretaria da Receita Federal, com a finalidade de inclusão de ditas receitas, com vistas à sua tributação.

Não obstante, a interessada oferece como prova da realização de operações de vendas de mercadorias, os contratos de fls. 138 a 173, firmados em 09/05/2000 (fls. 198 a 141), 1º/10/2001 (fls. 142 a 148), 30/04/2002 (fls. 149/150), 15/12/2001 (fls. 151 a 154), 18/11/2002 (fls. 155 a 158), 15/12/2001 (fls. 159 a 162), 03/07/2002 (fls. 163 a 166) e 04/10/2001 (fls. 170 a 173). Assim, verifica-se que as receitas provenientes de tais contratos não estariam conectadas aos exercícios objeto do pedido (1990 a 1992). Além disso, tais contratos não tratam da venda de mercadorias, e sim do licenciamento de direitos para exibição de obra videofonográfica em televisão.

Diante disso, conclui-se que a interessada, pelo menos nos exercícios objeto do presente pedido de restituição, exerceu atividade exclusiva de prestação de serviços – do contrário tratar-se-ia de omissão de receitas de vendas de mercadorias – razão pela qual encontrava-se efetivamente sujeita à majoração das alíquotas do Finsocial, conforme Súmula 658, do Supremo Tribunal Federal, a seguir transcrita:

“São constitucionais os arts. 7º da Lei 7.787/89 e 1º da Lei 7.894/89 e da Lei 8.147/90, que majoraram a alíquota do Finsocial, quando devida a contribuição por empresas dedicadas exclusivamente à prestação de serviços.”

Ainda que assim não fosse, o que se admite apenas pelo amor ao debate, a questão tem de ser avaliada quanto à tempestividade do pedido, ou seja, se o direito de pedir teria ou não sido alcançado pela decadência.

Passa-se, então, à análise da restituição de tributos, à luz do Código Tributário Nacional, que assim estabelece:

“Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos: *gel*

RECURSO Nº : 128.468
ACÓRDÃO Nº : 302-36.455

I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II – erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III – reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

(...)


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

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

II – na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.” (grifei)

No caso em apreço, trata-se obviamente de hipótese inserida no inciso I do art. 165, acima transcrito, uma vez que o pagamento foi espontâneo, realizado de acordo com dispositivos legais que, embora posteriormente tenham sido declarados inconstitucionais, à época dos recolhimentos encontravam-se em plena vigência. Ressalte-se que referido inciso menciona apenas o pagamento indevido, sem adentrar ao mérito do motivo do indébito, concluindo-se então que estão incluídos também os casos de pagamento indevido em função de posterior declaração de inconstitucionalidade da lei que obrigava ao pagamento.

Na situação em tela, uma vez que os créditos tributários mais recentes foram extintos pelo pagamento em abril de 1992 (art. 156, inciso I, do CTN), o direito de pleitear a respectiva restituição, na melhor das hipóteses, decaiu em abril de 1997. Obviamente, o presente pedido de restituição, protocolado que foi em 04/04/2002, encontra-se inexoravelmente atingido pela decadência.

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

RECURSO Nº : 128.468
ACÓRDÃO Nº : 302-36.455

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

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

(...)

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

Também era entendimento do STJ que, no caso de declaração de inconstitucionalidade no controle concentrado, o *dies a quo* da contagem do prazo decadencial seria o da publicação da decisão do STF. Quanto ao controle difuso, o termo inicial seria a data da publicação da Resolução do Senado Federal retirando o ato inquinado do ordenamento jurídico.

Dito posicionamento leva à seguinte reflexão: uma vez que a ADIn – Ação Direta de Inconstitucionalidade pode ser ajuizada a qualquer tempo, e tendo em vista a discricionariedade do Senado Federal para editar Resoluções, o STJ teria inaugurado hipótese de imprescritibilidade no Direito Tributário, o que não está previsto nem mesmo na Constituição Federal, salvo no âmbito do Direito Penal, relativamente à pretensão punitiva do Estado quanto à prática de racismo e à ação de grupos armados, civis ou militares, contra a ordem constitucional e o Estado Democrático (art. 5º, incisos XLII e XLIV).

Por esse motivo, o entendimento do STJ vem sendo revisto, no sentido de prestigiar o *dies a quo* assinalado no CTN, conectado não à declaração de inconstitucionalidade do STF ou à Resolução do Senado Federal, mas sim à data de extinção do crédito tributário objeto do pedido de restituição. *fel*


RECURSO Nº : 128.468
ACÓRDÃO Nº : 302-36.455

Ilustrando a mudança de posicionamento dos Senhores Ministros do STJ, convém trazer à colação trecho da ementa do acórdão proferido no **Recurso Especial 543.502/MG (DJ de 16/02/2004, p. 220)**, em que o Relator, Ministro Luiz Fux, ainda que se curvando à posição dominante à época, deixou registrado o seu ponto de vista:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. FINSOCIAL. MAJORAÇÃO DAS ALÍQUOTAS. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO DECLARADO INCONSTITUCIONAL. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL.

1. O sistema de controle de constitucionalidade das leis adotado no Brasil implica assentar que apenas as decisões proferidas pelo STF no controle concentrado têm efeitos *erga omnes*. Consectariamente, a declaração de inconstitucionalidade no controle difuso tem eficácia inter partes. Forçoso, assim, concluir que o reconhecimento da inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo pelo STF só pode ser considerado como termo inicial para a prescrição da ação de repetição do indébito quando efetuado no controle concentrado de constitucionalidade, ou, tratando-se de controle difuso, somente na hipótese de edição de resolução do Senado Federal, conferindo efeitos *erga omnes* àquela declaração (CF, art. 52, X).

2. Ressalva do ponto de vista do Relator, no sentido de que a declaração de inconstitucionalidade somente tem o condão de iniciar o prazo prescricional quando, pelas regras gerais do CTN, a prescrição ainda não se tenha consumado. Considerando a tese sustentada de que a ação direta de inconstitucionalidade é imprescritível, e em face da discricionariedade do Senado Federal em editar a resolução prevista no art. 52, X, da Carta Magna, as ações de repetição do indébito tributário ficariam sujeitas à reabertura do prazo prescricional por tempo indefinido, violando o primado da segurança jurídica, e *a fortiori*, todos os direitos seriam imprescritíveis, como bem assentado em sede doutrinária: (...)” (grifei)

Mais recentemente, o entendimento do Ministro Luiz Fux, que figurava nos julgados apenas como uma ressalva, transformou-se em posicionamento vencedor, citando-se como exemplo o **Agravo Regimental no Recurso Especial 591.541**, julgado em 03/06/2004, por meio do qual fica patente a conexão do *dies a quo* da contagem decadencial com o disposto no art. 168 do CTN, como forma de respeito à segurança jurídica. 

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.468
ACÓRDÃO Nº : 302-36.455


Assim, mais uma vez examinando-se a questão da decadência com base no Código Tributário Nacional, as conclusões inarredáveis são aquelas esposadas no Parecer PGFN/CAT nº 1.538/99, cujos principais trechos serão a seguir transcritos.

“22. A nosso ver, é equivocada a afirmativa de que *‘Inexiste, portanto, dispositivo legal estabelecendo a prescrição para a ação do contribuinte, para haver tributo cobrado com base em lei que considere inconstitucional’*, pois isto representa, indubitavelmente, negar vigência ao CTN, que cuidou expressamente da matéria no art. 168 c/c art. 165. Com efeito, a leitura conjugada desses dispositivos conduz à conclusão única de que o direito ao contribuinte de pleitear a restituição de tributo extingue-se após cinco anos da ocorrência de uma das hipóteses referidas nos incisos I a III do art. 165.

23. A Constituição, em seu art. 146, III, ‘b’, estabelece que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre ‘prescrição e decadência’ tributárias; portanto, a norma legal a ser observada nesta matéria é o CTN - cuja recepção pela Carta de 1988, com *status* de lei complementar, é pacífica na doutrina e na jurisprudência -, que fixou, indistintamente, o prazo de cinco anos para a decadência do direito de pedir restituição de tributo indevido, independentemente da razão ou da situação em que se deu o pagamento. **Se o legislador infraconstitucional, a quem compete dispor sobre a matéria, não diferenciou os prazos decadenciais, em função de o pagamento ser indevido por erro na aplicação da norma impositiva ou por inconstitucionalidade desta, ao intérprete é negado fazer tal diferença, por simples exercício de hermenêutica.”** (grifei)

A falta de fundamentação legal da tese ora analisada, no que tange ao termo inicial para contagem do prazo decadencial, também foi registrada pela doutrina, aqui representada por Eurico Marcos Diniz de Santi¹:

“Por isso, o controle da legalidade não é absoluto, exige o respeito do presente em que a lei foi vigente. Daí surgem os prazos judiciais garantindo a coisa julgada, e a decadência e a prescrição cristalizando o ato jurídico perfeito e o direito adquirido.

(...)


¹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000. P. 273/277).

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.468
ACÓRDÃO Nº : 302-36.455

Como a ADIN é imprescritível, todas as ações que tiverem por objeto direitos subjetivos decorrentes de lei cuja constitucionalidade ainda não foi apreciada, ficariam sujeitas à reabertura do prazo de prescrição, por tempo indefinido. Assim, disseminaria-se a imprescritibilidade no direito, tornando os direitos subjetivos instáveis até que a constitucionalidade da lei seja objeto de controle pelo STF. Ocorre que, se a decadência e a prescrição perdessem o seu efeito operante diante do controle direto de constitucionalidade, então todos os direitos subjetivos tornar-se-iam imprescritíveis.

A decadência e a prescrição rompem o processo de positivação do direito, determinando a imutabilidade dos direitos subjetivos protegidos pelos seus efeitos, estabilizando as relações jurídicas, independentemente de ulterior controle de constitucionalidade da lei.

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

Descabe, portanto, justificar que, com o trânsito em julgado do acórdão do STF, a reabertura do prazo de prescrição se dá em razão do princípio da *actio nata*. Trata-se de repetição de princípio: significa sobrepor como premissa a conclusão que se pretende. O acórdão em ADIN não faz surgir novo direito de ação, serve tão só como novo fundamento jurídico para exercitar o direito de ação ainda não desconstituído pela ação do tempo no direito.

Respeitados os limites do controle da constitucionalidade e da imprescritibilidade da ADIN, os prazos de prescrição do direito do contribuinte ao débito do Fisco permanecem regulados pelas três regras que construímos a partir dos dispositivos do CTN." (grifei)

Os mesmos argumentos e conclusões esposados aplicam-se à tese de que a contagem do prazo decadencial teria como marco inicial a data de publicação da Medida Provisória nº 1.110/95 (ou de sua conversão em lei), que estaria a suprir a ausência de resolução do Senado Federal, no controle difuso de constitucionalidade, ou a data da publicação da IN SRF nº 31/97, como quer a interessada. Como ficou sobejamente demonstrado, qualquer tese que vise a criação de *dies a quo* do prazo decadencial à revelia do CTN é desprovida de base legal e afronta o princípio da segurança jurídica.

pel

RECURSO Nº : 128.468
ACÓRDÃO Nº : 302-36.455

Voltando ao posicionamento do STJ, verifica-se que esse passou a adotar, relativamente ao pagamento indevido em função de inconstitucionalidade, no caso de tributos lançados por homologação, o mesmo *dies a quo* que adota para as situações de simples erro no pagamento, ou seja, a tese dos “cinco mais cinco”.

Cabe esclarecer que tal tese não é aceita por esta Conselheira, tampouco encontra amparo nos Conselhos de Contribuintes, como demonstra a ementa a seguir transcrita, representativa da maciça jurisprudência deste Colegiado, mesmo nos casos de exigência de crédito tributário, em que os dez anos só viriam a favorecer a Fazenda Nacional:

“IRPJ - TRIBUTOS SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - DECADÊNCIA - OCORRÊNCIA - O imposto de renda pessoa jurídica se submete ao lançamento por homologação, eis que é de iniciativa do contribuinte a atividade de determinar a obrigação tributária, a matéria tributável, o cálculo do imposto e pagamento do *quantum* devido, independente de notificação, sob condição resolutória de ulterior homologação. Como o lançamento foi efetuado em 21/12/98, procede a decadência argüida em relação ao período de junho de 1992, pois o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, a teor do disposto no art. 150, par. 4º, do CTN, expira após cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador.” (Acórdão 107-06.490, de 06/12/2001, Relator Conselheiro Natanael Martins)

Com todo o respeito ao STJ, a impropriedade da tese dos “cinco mais cinco”, por ele defendida relativamente aos lançamentos por homologação, foi inclusive assinalada por Luciano Amaro², conforme a seguir se transcreve:

“Cabe registrar que a jurisprudência, após décadas de vigência do Código, ainda caminha na superfície dessa questão. Após o antigo Tribunal Federal de Recursos ter chegado bem próximo da solução, com a Súmula 219³, o Superior Tribunal de Justiça entendeu de assentar que ‘a decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário somente ocorre depois de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento’⁴. Discordamos,

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

³ “Não havendo antecipação do pagamento, o direito de constituir o crédito previdenciário extingue-se decorridos 5 (cinco) anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador.”

⁴ V. acórdão no RE 58.918-5/RJ, 1ª T., rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 24-5-1995, DJU, 19 jun. 1995, na esteira do qual diversos outros foram editados.

RECURSO Nº : 128.468
ACÓRDÃO Nº : 302-36.455

juntamente com Alberto Xavier⁵, desse entendimento, que é por completo equivocado, nos seus fundamentos, na análise dos dados do problema e, por conseguinte, nas conclusões⁶.

Com efeito, como dissemos linhas acima, quando o art. 173 se refere (para definir o termo inicial do prazo de decadência) ao exercício seguinte àquele em que o lançamento 'poderia ter sido efetuado', ele reporta-se ao exercício em que exista essa possibilidade, por uma razão de obviedade acaciana: se se vai determinar prazo *para lançar*, o lapso temporal há de ser contado *do início* e não do fim... Assim, se o lançamento pode ser feito no ano de 1999 (porque nesse exercício se aperfeiçoaram os pressupostos legais que ensejam o exercício do direito de lançar), o prazo começa a correr em 1º de janeiro de 2000. Se o sujeito passivo de tributo (sujeito a lançamento por homologação) recolhe, no vencimento do prazo para pagamento (por ex., 30 de abril de 1999), quantia menor do que a devida, a autoridade fiscal pode efetuar o lançamento de ofício já no dia útil seguinte. Desse modo, a regra do art. 173, I – se fosse aplicável nessa hipótese – mandaria contar o prazo quinquenal a partir de 1º de janeiro de 2000. Como, para o caso, há a norma especial do art. 150, § 4º, o quinquênio é contado do dia do fato gerador.

Em ambos os casos, trata-se de prazo *para lançar*, uma norma cuidando da regra e a outra, da exceção. Afronta o princípio da não-contraditoriedade das normas jurídicas aplicar a uma mesma hipótese a regra e a exceção, em conjunto. Isso representa uma impossibilidade lógica e jurídica, qual seja, a de o prazo para o lançamento começar a correr quando já não seja mais lícito lançar.

O próprio Superior Tribunal de Justiça parece ter revisto o equivocado posicionamento ao proclamar que, se não houver pagamento (sujeito ao lançamento por homologação), é aplicável o prazo do art. 173 do Código Tributário Nacional, tendo lugar, caso haja pagamento, o prazo de 5 anos, contados do fato gerador, na forma do art. 150, § 4º, do mesmo diploma⁷. Não obstante, o Tribunal já voltou a afirmar o antigo equívoco⁸.”

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

⁶ Luciano Amaro. Ainda o problema dos prazos nos tributos lançáveis por homologação, in *Estudos tributários*.

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.468
ACÓRDÃO Nº : 302-36.455

Esclareça-se que, ainda que se aplicasse ao presente caso a tese dos dez anos a contar dos fatos geradores (“cinco mais cinco”), como averta a interessada – e que se admite apenas para argumentar –, a decadência também já teria se operado, uma vez que, tendo sido o pedido formalizado em 04/04/2002, extinguiu-se o direito relativo aos fatos geradores anteriores a 04/04/1992, o que significa a totalidade deles (de setembro de 1989 a março de 1992).

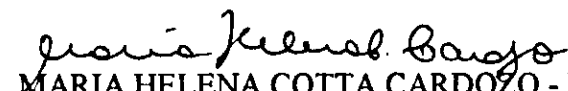
Diante de todo o exposto, verifica-se ser correto o entendimento esposado no Ato Declaratório SRF nº 96/99, publicado no DOU de 30/11/99, segundo o qual, mesmo nos casos de inconstitucionalidade, a decadência opera-se com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário, assim entendida a data do seu pagamento (art. 156, inciso I, do CTN), que extingue o crédito sob condição resolutória (art. 150, § 1º).

Ressalte-se que o Ato Declaratório acima citado já se encontrava em vigor na data em que a interessada formalizou o pedido de restituição (04/04/2002 – fls. 01). Com efeito, anteriormente vigorava uma outra interpretação da Secretaria da Receita Federal, veiculada pelo Parecer COSIT nº 58/98, segundo o qual o direito de pleitear a restituição em tela extinguir-se-ia com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data de publicação da Medida Provisória nº 1.110, ocorrida em 30/08/95.

Cabe esclarecer que nada impede que a Secretaria da Receita Federal altere sua interpretação acerca de qualquer matéria, desde que o novo entendimento não seja aplicado retroativamente, o que é vedado pelo art. 2º, par. único, inciso XIII, da Lei nº 9.784, de 29/01/99. No presente caso, isso não ocorreu, pois, como já foi dito, o pedido foi apresentado já no contexto da nova interpretação. Aliás, ainda que fosse aplicado o entendimento contido no Parecer COSIT nº 58/98 à situação em tela, apenas por amor ao debate, constatar-se-ia mais uma vez a ocorrência da decadência, já que a MP nº 1.110 foi publicada em 30/08/95, e o presente pedido só foi apresentado em 04/04/2002.

Diante do exposto, conheço do recurso, por tempestivo, para NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Sala das Sessões, em 20 de outubro de 2004


MARIA HELENA COTTA CARDOZO - Relatora