



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

MF - Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
de 22 / 02 / 2002  
Rubrica

Processo : 10930.001943/99-43  
Acórdão : 201-74.927  
Recurso : 114.742

Sessão : 21 de junho de 2001  
Recorrente : MERCEARIA MATSUMORI LTDA.  
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

**FINSOCIAL. COMPENSAÇÃO E RESTITUIÇÃO** – A compensação e/ou restituição de tributos e contribuições estão asseguradas pelo artigo 66 e seus parágrafos, da Lei nº 8.383/91, inclusive com a garantia da devida atualização monetária. A inconstitucionalidade declarada da majoração das alíquotas do FINSOCIAL acima do percentual de 05,% (meio por cento) assegura ao contribuinte ver compensados e/ou restituídos os valores recolhidos a maior pela aplicação de alíquota superior à indicada. **PRESCRIÇÃO.** O direito de pleitear a restituição ou compensação do FINSOCIAL, a teor do Parecer COSIT nº 58, de 27 de outubro de 1998, juridicamente fundamentado e vigente no decurso do processo, tem seu termo *a quo* o do início da vigência da MP nº 1.110/95. **Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: MERCEARIA MATSUMORI 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.

Sala das Sessões, em 21 de junho de 2001

Jorge Freire  
Presidente

Rogério Gustavo Dreyer  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Luiza Helena Galante de Moraes, Serafim Fernandes Corrêa, Gilberto Cassuli, José Roberto Vieira, Antonio Mário de Abreu Pinto e Sérgio Gomes Velloso.

Imp/opr/cesa



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10930.001943/99-43

**Acórdão** : 201-74.927

**Recurso** : 114.742

**Recorrente** : MERCEARIA MATSUMORI LTDA.

### RELATÓRIO

A contribuinte requer a restituição dos valores pagos a maior a título de FINSOCIAL, fulcrado na inconstitucionalidade declarada das majorações das alíquotas acima de 0,5% (meio por cento), relativa aos recolhimentos ocorridos entre setembro de 1989 e março de 1992. O pedido foi indeferido sob os auspícios da decadência do direito.

Inconformada, socorre-se da manifestação de inconformidade para requerer a providência perante a Delegacia de Julgamento competente, alegando a inocorrência da decadência e reiterando o seu direito à compensação. O julgador ora recorrido negou provimento ao recurso, mantendo a decisão da DRF em Londrina - PR.

Mais uma vez irresignada, a requerente vem ao Colegiado para contestar os fundamentos das decisões e pedir o deferimento de seu pleito.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.001943/99-43  
Acórdão : 201-74.927  
Recurso : 114.742

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ROGÉRIO GUSTAVO DREYER

O presente processo tem como escopo a compensação do FINSOCIAL pago a maior pela contribuinte, escudado na Declaração de Inconstitucionalidade manifestada pelo STF no RE 150.764/PE (DJ 02.04.93), que considerou as majorações de alíquotas acima de 0,5% (meio por cento) como violadoras da Carta Magna.

Sua pretensão foi fulminada nas duas instâncias, por desamparo patrocinado pelo decurso do prazo decadencial para o pleito.

Por partes. Quando à decadência, de esclarecer, por primeiro, que as repetições/compensações requeridas iniciam-se em setembro de 1989 e encerram-se em março de 1992. O pedido foi protocolizado em 22 de julho de 1999.

A questão da decadência do direito à restituição dos tributos sujeitos à homologação, quando antecipado o pagamento, tem duas correntes: a primeira, praticamente fulminada pela jurisprudência, é de que ocorre o fenômeno após decorridos cinco anos do pagamento do tributo (*extinção do crédito tributário decorrente da providência*); a segunda, com base em entendimento persistente do STJ, de que a extinção do crédito tributário, nos casos de tributos sujeitos à homologação, onde tenha havido o pagamento antecipado, tem como termo inicial igualmente a data da extinção do crédito, considerando, porém, esta, ocorrente na data em que se vencer o prazo para homologar o pagamento. Portanto, o termo *a quo* inicia-se cinco anos após a ocorrência do fato gerador, pela simbiose dos artigos 150, § 4º e 168, I, do CTN.

Outra forma ainda, peculiar, por específica ao tributo objeto do processo, igualmente consubstanciada em entendimento defendido pelo STJ, de que o termo inicial para o exercício do direito de repetir começa a fluir da data em que publicado o acórdão que declarou inconstitucionais os aumentos de alíquota do FINSOCIAL (RESPs 171999/RS, 189188/PR, 226178/SP e 250753/PE entre outros). Tal declaração de inconstitucionalidade, no entanto, decorrente do exercício do controle difuso da constitucionalidade, sem o confortável efeito *erga omnes*.

No entanto, é consabido que, mercê da conjugação de fatores temporais, pode ocorrer a decadência antes de ocorrer a certeza de ter sido indevida a obrigação tributária. Isto é plausível como comentado acima, nos casos de controle difuso da constitucionalidade da norma, quando, antes da manifestação do Senado Federal, não há a certeza da mácula constitucional da regra jurídica inquinada pelo vício da inconstitucionalidade.



**Processo** : 10930.001943/99-43  
**Acórdão** : 201-74.927  
**Recurso** : 114.742

Por tal, aí de caráter prescricional, a plausibilidade da contagem do prazo a partir do ato da administração que reconhece de forma expressa a inexistência da obrigação ou da exigibilidade do crédito viciado. Antes de tal expressão, não se admite seja a obrigação tributária indevida, visto que legal na forma e na aplicabilidade pelo órgão tributário, de forma a não garantir o sucesso da empreitada (*devolução das quantias pagas*) ao contribuinte que cumpriu diligentemente a obrigação.

E esta questão bem postada, no caso da contagem do prazo para exercer o direito de pedir o indébito relativo à majoração de alíquota do FINSOCIAL, no Parecer COSIT nº 58, vigente em período do decurso do presente feito.

Neste, a certa altura, diz o parecerista:

“25. Para que se possa cogitar de decadência, é mister que o direito seja exercitável; que, no caso, o crédito (restituição) seja exigível. Assim, antes de a lei ser declarada inconstitucional não há que se falar em pagamento indevido, pois, até então, por presunção, eram a lei constitucional e os pagamento efetuados devidamente devidos.

26. Logo, para o contribuinte que foi parte na relação processual que resultou na declaração incidental de inconstitucionalidade, o início da decadência é contado a partir do trânsito em julgado da decisão judicial. Quanto aos demais, só se pode falar em prazo decadencial quando os efeitos da decisão forem válidos erga omnes, que, conforme já dito no item 12, ocorre apenas após a publicação da Resolução do Senado ou após a edição de ato específico do Secretário da Receita Federal (Hipótese do Decreto nº 2.346/1997, art. 4º)”

Encerra o parecerista a sua peça atribuindo como termo *a quo* para a contagem do prazo para pedir a restituição aqui pleiteada, a entrada em vigor da MP nº 1.110/1995.

Plenamente perfilhado com este entendimento para o caso, não vejo o vício do decurso do prazo prescricional para exercer o direito de pedir a devolução das quantias pagas indevidamente.

Ultrapassadas tais questões, enfrento o mérito. O direito à compensação e restituição é cristalino em respeito à determinação contida no artigo 165, I, do CTN, que garante ao contribuinte o direito de ver repetido o valor de tributo cobrado ou pago indevidamente ou a maior do que o devido.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.001943/99-43  
Acórdão : 201-74.927  
Recurso : 114.742

Além disto, aplicável à espécie a norma contida no artigo 66 da Lei nº 8.383/91, cuja redação assim dispõe:

*“Art. 66 – Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais, inclusive providenciárias, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subseqüentes.*

*§ 1º. A compensação só poderá ser efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie.*

*§ 2º. É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.*

*§ 3º. A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do imposto ou contribuição corrigido monetariamente com base na variação da UFIR.*

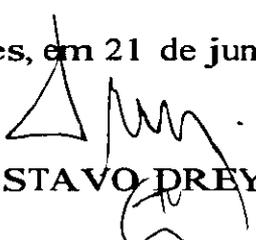
*§ 4º O Departamento da Receita Federal e o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.”*

Contém-se neste norma a consagração do direito pleiteado pela contribuinte, quer repetição em si, quer quanto a atualização monetária, esta consagrada pela aplicação do artigo acima reproduzido e pelo § 4º do artigo 39 da Lei nº 9.250/95, consubstanciados nas determinações da Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR nº 08, de 27.06.97.

Face ao acima exposto, voto pelo provimento do recurso interposto, para reconhecer o direito da contribuinte em ter restituídas ou compensadas as quantias recolhidas em montante superior ao decorrente da aplicação da alíquota de 0,5% (meio por cento), nos recolhimentos a título de FINSOCIAL, sem prejuízo da atualização monetária, nos termos acima dispostos, sem embargos das cautelas de a autoridade fiscal executora verificar a liquidez e a certeza do crédito reclamado.

É como voto.

Sala das Sessões, em 21 de junho de 2001

  
ROGÉRIO GUSTAVO DREYER



**Processo** : 10930.001943/99-43  
**Acórdão** : 201-74.927  
**Recurso** : 114.742

### 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).

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 extingue 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



Processo : 10930.001943/99-43  
Acórdão : 201-74.927  
Recurso : 114.742

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 “Autolancamento”**, 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).



**Processo** : 10930.001943/99-43  
**Acórdão** : 201-74.927  
**Recurso** : 114.742

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, § 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**, 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.



Processo : 10930.001943/99-43  
Acórdão : 201-74.927  
Recurso : 114.742

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); e invocam o disposto no § 1º 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, § 1º, e a infelicidade a toda prova do legislador ao enunciá-lo. Começemos 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 inexistente **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



Processo : 10930.001943/99-43  
Acórdão : 201-74.927  
Recurso : 114.742

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 inexistente exercício de função jurisdicional*", inexistente ação e sua perda, logo inexistente 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 exegetica 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.



Processo : 10930.001943/99-43  
Acórdão : 201-74.927  
Recurso : 114.742

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), consequência 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



**Processo** : 10930.001943/99-43  
**Acórdão** : 201-74.927  
**Recurso** : 114.742

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.



MIINISTÉRIO DA FAZENDA

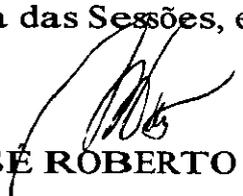
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : **10930.001943/99-43**  
Acórdão : **201-74.927**  
Recurso : **114.742**

Tudo isso posto, manifestamo-nos pelo conhecimento do recurso, para lhe dar provimento no que diz respeito à incoerência 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 21 de junho de 2001

  
JOSE ROBERTO VIEIRA