



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº : 11075.001451/96-12
SESSÃO DE : 02 de dezembro de 2004
ACÓRDÃO Nº : 302-36.579
RECURSO Nº : 128.589
RECORRENTE : JARAU PNEUS E ACESSÓRIOS LTDA.
RECORRIDA : DRJ/SANTA MARIA/RS

FINSOCIAL

RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. DECADÊNCIA. MUDANÇA DE INTERPRETAÇÃO

Reforma-se a decisão de primeira instância que aplica retroativamente nova interpretação (art. 2º, parágrafo único, inciso XIII, da Lei nº 9.784/99).

RECURSO PROVIDO, AFASTANDO-SE A DECADÊNCIA E DETERMINANDO-SE O RETORNO DOS AUTOS À DRJ PARA PRONUNCIAMENTO SOBRE AS DEMAIS QUESTÕES DE MÉRITO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, para afastar a decadência, 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), Paulo Roberto Cucco Antunes e Henrique Prado Megda votaram pela conclusão. Vencido o Conselheiro Walber José da Silva, relator, que negava provimento. Designada para redigir o acórdão a Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo.

Brasília-DF, em 02 de dezembro de 2004

HENRIQUE PRADO MEGDA
Presidente

MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Relatora Designada

25 FEV 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO e LUIS ANTONIO FLORA. Ausente a Conselheira SIMONE CRISTINA BISSOTO. Esteve presente o Procurador da Fazenda Nacional ALEXEY FABIANI VIEIRA MAIA. Fez sustentação oral o Advogado Dr. DILSON GERENT, OAB/SP – 22.484.

RP/128.589

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.589
ACÓRDÃO Nº : 302-36.579
RECORRENTE : JARAU PNEUS E ACESSÓRIOS LTDA.
RECORRIDA : DRJ/SANTA MARIA/RS
RELATOR(A) : WALBER JOSÉ DA SILVA
RELATOR DESIG. : MARIA HELENA COTTA CARDOZO

RELATÓRIO

No dia 29/08/1996 a empresa interessada solicitou a restituição, combinada com pedido de compensação, de valor supostamente recolhido a maior a título de FINSOCIAL, no período de agosto de 1989 a março de 1992, no montante de 74.805,15 UFIR – fl. 01/06.

A DRF em Uruguaiana – RS indeferiu o pedido da interessada sob o argumento de que o § 2º, do artigo 18 da Medida Provisória nº 1.542/97 vedava a restituição de eventuais recolhimentos de Finsocial baseado nas leis declaradas inconstitucionais pelo STF.

Não se conformando com a referida decisão, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade perante a DRJ Santa Maria – RS, alegando, em apertada síntese, que os efeitos do julgamento da inconstitucionalidade das leis que majoraram a alíquota do Finsocial retroagem à data de início da vigência das mesmas. Cita jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes.

A DRJ Santa Maria – RS baixou o processo em diligência para que fossem adotadas várias providências, conforme despacho de fls. 29/30.

A solicitação de diligência foi atendida pela repartição de origem, conforme despacho de fls. 116/117, e dela a Recorrente tomou ciência e se manifestou às fls. 125/128.

A 2ª Turma de Julgamento da DRJ Santa Maria – RS deferiu, em parte, a solicitação da Recorrente, para autorizar a restituição dos valores recolhidos indevidamente a partir de 29/08/1991 e considerar decaído do direito de pleitear a restituição dos valores pagos antes da citada data, nos termos do Acórdão DRJ/STM nº 1.789, de 08/08/2003, cuja ementa abaixo transcrevo.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições.

Período de apuração: 01/01/1991 a 31/03/1992

Ementa: FINSOCIAL. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.589
ACÓRDÃO Nº : 302-36.579

Extingue-se em 5 (cinco) anos, contados da data da extinção do crédito tributário, o prazo para a repetição de indébito relativa a tributo ou contribuição pago com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal – STF.

FINSOCIAL. COFINS. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO.

Diante da declaração, pelo Poder Judiciário, da inconstitucionalidade do aumento das alíquotas do FINSOCIAL previstas nas Leis nº 7.787, de 1989; 7.894, de 1989 e 8.147, de 1990, a empresa que tenha efetuado recolhimentos indevidos ou a maior que o devido, em razão da execução destas normas legais, tem direito à compensação daqueles valores.

Solicitação Deferida em Parte.

A Recorrente tomou ciência da decisão de primeira instância no dia 21/08/2003, conforme AR de fl. 142.

Discordando da referida decisão de primeira instância, a interessada apresentou, no dia 05/09/03, o Recurso Voluntário de fls. 143/149, onde reprisa os argumentos da Manifestação de Inconformidade, alega, ainda, que o FINSOCIAL é um tributo lançado por homologação, cujo pagamento antecipado extingue o crédito tributário somente com sua homologação, iniciando o prazo decadencial de cinco anos na data da homologação. Cita jurisprudência administrativa.

Na forma regimental, o processo foi a mim distribuído no dia 20/10/04, conforme despacho exarado na fls. 152, última dos autos.

É o relatório.

RECURSO Nº : 128.589
ACÓRDÃO Nº : 302-36.579

VOTO VENCEDOR

Trata o presente processo, de Pedido de Restituição/Compensação de valores recolhidos a título de Finsocial, excedentes à alíquota de 0,5%, formalizado no ano de 1996, referente a períodos de apuração de janeiro de 1991 a março de 1992.

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 deferiu parcialmente o pleito, declarando a decadência relativamente a alguns dos pagamentos.

O Código Tributário Nacional, no que tange à restituição de tributos, 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:

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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.589
ACÓRDÃO Nº : 302-36.579

(...)

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.

Assim, 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 normais 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,

RECURSO Nº : 128.589
ACÓRDÃO Nº : 302-36.579

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 imponível 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.

(...)

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. 

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

RECURSO Nº : 128.589
ACÓRDÃO Nº : 302-36.579

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 exercer 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, que estaria a suprir a ausência de resolução do Senado Federal, no controle difuso de constitucionalidade. 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.

Diante de todo o exposto, verifica-se ser correto o entendimento contido 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). Nesse passo, esta Conselheira concorda com o posicionamento do Ilustre Conselheiro Relator, no que tange à ocorrência da decadência relativamente a alguns dos pagamentos efetuados.

Não obstante, o Julgador Administrativo não deve restringir-se à aplicação do Direito Tributário de forma isolada do restante do Ordenamento Jurídico, que inclui normas legais atinentes, dentre outros ramos, ao Direito Administrativo.

No presente caso, verifica-se que a decisão da Delegacia da Receita Federal, denegando o pedido, foi proferida em 10/03/97, oportunidade em que foi apresentada Manifestação de Inconformidade pela interessada.

Assim, à época em que o presente processo aguardava a decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, a Secretaria da Receita Federal esposava entendimento diverso, firmado por meio do Parecer Cosit nº 58, de 27/10/98, segundo o qual o termo inicial para a contagem da decadência, no caso da majoração da alíquota do Finsocial, seria a data da publicação da Medida Provisória nº 1.110/95.

Constata-se, na situação em tela, que o presente processo permaneceu por seis anos e cinco meses (de 10/03/97 a 08/08/2003) aguardando a

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.589
ACÓRDÃO Nº : 302-36.579

decisão da DRJ, que só foi proferida quando aquela Autoridade já esposava novo entendimento acerca da decadência.

Nesse passo, forçosa é a conclusão de que, no caso em tela, houve a aplicação retroativa de nova interpretação, o que não pode ser admitido, por força do parágrafo único, do art. 2º, da Lei nº 9.784, de 29/01/99, que se aplica subsidiariamente ao processo administrativo fiscal:

“Art. 2º. A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

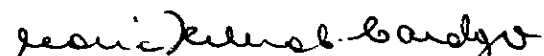
(...)

XIII – interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada a aplicação retroativa de nova interpretação.” (grifei)

Embora esta Conselheira esteja convicta de que a interpretação esposada no Parecer Cosit nº 58/98 – considerando a data da publicação da MP nº 1.110/95 como termo inicial para contagem da decadência – não observou os princípios da segurança jurídica e do interesse público, não se pode negar que tal entendimento esteve vigente na Secretaria da Receita Federal até a edição do Ato Declaratório SRF nº 96, de 26/11/99, publicado em 30/11/99 e, assim sendo, não há como deixar de aplicá-lo ao caso em exame. Ressalte-se que o presente processo permaneceu aguardando solução por mais de seis anos, enquanto que outros, formalizados até mesmo depois dele, foram deferidos sob os auspícios do Parecer COSIT nº 58/98. Destarte, não há como aceitar-se o deferimento parcial do pleito, sob a justificativa de que, à época do respectivo julgamento pela autoridade de primeira instância, a instituição já adotava outro posicionamento.

Assim sendo, excepcionalmente no presente caso, VOTO NO SENTIDO DE QUE SEJA REFORMADA A DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA, AFASTANDO-SE A DECADÊNCIA, E DE QUE RETORNEM OS AUTOS À DRJ, PARA QUE ESTA SE PRONUNCIE SOBRE AS DEMAIS QUESTÕES DE MÉRITO.

Sala das Sessões, em 02 de dezembro de 2004


MARIA HELENA COTTA CARDOZO – Relatora Designada

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.589
ACÓRDÃO Nº : 302-36.579

VOTO VENCIDO

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Trata o presente de pedido de restituição/compensação da Contribuição para o Fundo de Investimento Social – Finsocial, entregue na repartição preparadora no dia 29/08/96, relativa à parcela recolhida acima da alíquota de 0,5% (meio por cento) e relativa ao período de setembro de 1989 a março de 1992.

A Delegacia da Receita Federal em Uruguaiana – RS julgou improcedente a solicitação da empresa interessada, por considerar que a Medida Provisória nº 1.542/97 vedava a restituição pleiteada.

A empresa ingressou com manifestação de inconformidade alegando, em síntese, que os efeitos do julgamento da inconstitucionalidade das leis que majoraram a alíquota do Finsocial retroagem à data de início da vigência das mesmas.

A DRJ em Santa Maria – RS deferiu, em parte, a solicitação da Recorrente, para autorizar a restituição dos valores recolhidos indevidamente a partir de 29.08.1991 e considerar decaído do direito de pleitear a restituição dos valores pagos antes da citada data.

A lide está restrita ao pedido de restituição/compensação dos pagamentos efetuados antes de 29/08/1991, cujo direito de restituição foi declarado extinto pela DRJ Santa Maria – RS.

Tendo em vista que a compensação prevista no art. 170 do CTN pressupõe a existência de créditos líquidos e certos do Sujeito Passivo contra a Fazenda Pública, a apreciação do pedido de compensação depende de se caracterizar a existência, ou não, de direito creditório e, portanto, da apreciação do pedido de restituição, da tempestividade deste e do cabimento ou não de restituição.

Como se vê, a decisão de primeira instância apenas declarou a decadência do direito pleiteado, sem analisar o mérito do objeto do pedido da Recorrente, ou seja, a restituição dos valores alegados como pagos a maior ou indevidamente, a título de FINSOCIAL.

A matéria relativa a extinção de direito (decadência) normalmente é examinada em sede de preliminar. No caso sob exame, tal tema constitui mérito,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.589
ACÓRDÃO Nº : 302-36.579

conforme se depreende da análise de art. 269, IV, do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal.

Inicialmente é necessário fixar-se qual é o termo inicial da contagem do prazo para o contribuinte exercer o direito de pleitear a restituição de tributos, pagos espontaneamente, em face da legislação tributária aplicável à exegese.

A administração pública rege-se pelo princípio da estrita legalidade (CF, art. 37, *caput*) e, especialmente em matéria de administração tributária, que é uma atividade administrativa plenamente vinculada (CTN, art. 3º).

Disto isto, é imperioso identificar na legislação tributária o dispositivo legal que fixa o termo inicial da contagem do prazo decadencial para repetição de indébito e, também, se existe hipótese para a suspensão ou interrupção desse prazo.

Antes, porém, deve-se destacar que as normas gerais relativas a prescrição e a decadência são matérias reservadas à Lei Complementar, conforme preceitua o art. 146, III, b, da CF/88.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I (. . . .)

II (. . . .)

III estabelecer **normas gerais** em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) (. . . .)

b) obrigação, lançamento, crédito, **prescrição e decadência** tributários;

Não há controvérsia, tanto na doutrina como na jurisprudência, de que a Lei Ordinária nº 5.172/66 (CTN), e suas alterações, foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988 com *status* de Lei Complementar. Em assim sendo, seus comandos normativos que tratam de normas gerais sobre decadência e prescrição (p.ex. termo de início) tem plena eficácia (p.ex. arts 168 e 173).

Feitas estas considerações, passemos a análise do alcance do comando contido no art. 168 do CTN que, de tão sábio, nunca sofreu alteração nos seus 38 anos de existência.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.589
ACÓRDÃO Nº : 302-36.579

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da 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.

Diz o artigo 165 do CTN, acima citado:

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:

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 edificação 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

As duas regras de contagem de prazo acima são capitais porque tratam de extinção de direito. Qualquer outra regra de contagem de prazo que não estas, pode levar tanto a ressuscitar direito extinto, "morto", quanto abreviar o tempo do direito de pleitear a restituição.

Ademais, é oportuno lembrar que os aplicadores do direito administrativo, em especial do direito tributário, estão vinculados à lei. Os termos iniciais para o exercício do direito de pleitear restituição, a que os administradores tributários estão vinculados, só são dois: **data da extinção do crédito tributário e data em que se tornar definitiva a decisão (administrativa ou judicial) que tenha reformado decisão condenatória, que tenha anulado decisão condenatória, que tenha revogado decisão condenatória ou que tenha rescindido decisão condenatória.** Marco inicial diverso destes é inovação que apenas à lei complementar é dado fazer (art. 146, III, b, da CF/88).

Entendo descabida e temerária para a segurança do ordenamento jurídico, pelas razões acima expostas, qualquer tentativa de querer-se atribuir outro termo de início para a contagem do prazo para pleitear restituição, ou outra data (ou

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.589
ACÓRDÃO Nº : 302-36.579

momento) para extinção do crédito tributário relativo a tributo declarado inconstitucional pelo STF ou, como se verá abaixo, sujeito a lançamento por homologação, que não os previstos nos artigos 150, caput e § 1º; 156, VII; 165, I e 168, I, todos do Código Tributário Nacional.

Não merece acolhida a alegação da Recorrente de que o crédito tributário do FINSOCIAL somente se considera extinto com a homologação expressa do lançamento ou, não havendo homologação expressa, com o decurso do prazo de cinco anos, contado do pagamento antecipado (art. 150, VII, do CTN), sendo este o termo inicial para a contagem do prazo quinquenal a que se refere o art. 168 do CTN. Isso porque o prazo a que se refere o § 4º do art. 150 é para a Fazenda Pública homologar o pagamento antecipado, e não para estabelecer o momento em que o crédito se considera extinto, que foi definido no § 1º, do mesmo artigo, transcrito a seguir:

“§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento”.

Conforme disposto no parágrafo supra, o crédito referente aos tributos lançados por homologação é extinto pelo pagamento antecipado pelo obrigado. A dúvida que pode ser suscitada, nesse caso, é quanto ao termo “*sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento*”, incluído no dispositivo legal.

De acordo com De Plácido e Silva:

“Condição resolutória (...) ocorre quando a convenção ou o ato jurídico é puro e simples, exerce sua eficácia desde logo, mas fica sujeito a evento futuro e incerto que lhe pode tirar a eficácia, rompendo a relação jurídica anteriormente formada” (grifo acrescido) (DE PLÁCIDO E SILVA. Vocabulário Jurídico, vol. I e II, Forense, Rio de Janeiro, 1994, p. 497).

Este também é o pensamento de Aliomar Baleeiro.

“Pelo art. 150, o pagamento é aceito antecipadamente, fazendo-se o lançamento a posteriori: a autoridade homologa-o, se exato, ou faz o lançamento suplementar, para haver a diferença acaso verificada a favor do Erário”.

“É o que se torna mais nítido no § 1º desse dispositivo, que imprime ao pagamento antecipado o efeito de extinção do crédito, sob condição resolutória de ulterior homologação. Negada essa

RECURSO Nº : 128.589
ACÓRDÃO Nº : 302-36.579

homologação, anula-se a extinção e abre-se oportunidade a lançamento de ofício". (grifei) (Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 10ª ed., 1993, p. 521).

Também nesta mesma linha é o pensamento do Professor ALBERTO XAVIER:

"(...) a condição resolutiva permite a eficácia imediata do ato jurídico, ao contrário da condição suspensiva, que opera diferimento dessa eficácia. Dispõe o artigo 119 do Código Civil que "se for resolutiva a condição, enquanto esta se não realizar, vigorará o ato jurídico, podendo exercer-se desde o momento deste o direito por ele estabelecido; mas, manifestada a condição, para todos os efeitos, se extingue o direito a que ela se opõe". Ora, sendo a eficácia do pagamento efetuado pelo contribuinte imediata, imediato é o seu efeito liberatório, imediato é o efeito extintivo, imediata é a extinção definitiva do crédito. O que na figura da condição resolutiva sucede é que a eficácia entretanto produzida pode ser destruída com efeitos retroativos se a condição se implantar". (in Do Lançamento. Teoria Geral do Ato e do Processo Tributário. Editora Forense, 1998, pp. 98/99). (destaques não são do original).

Vejamos o entendimento do Eminentíssimo EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, que ratifica o entendimento acima esposado, contrariando o que pensa o ilustre Professor Hugo de Brito Machado.

Assim entendeu-se que a extinção do crédito tributário, prevista no Art. 168, I do CTN, está condicionada à homologação expressa ou tácita do pagamento, conforme Art. 156, VII do CTN, e não ao próprio pagamento, que é considerado como mera antecipação, ex vi do Art. 150, § 1º do CTN. Como, normalmente, a extinção do crédito tributário se realiza com a homologação tácita, que sucede cinco anos após o fato jurídico tributário ex vi do Art. 150, § 4º do CTN, passou-se a contar cinco anos da data do fato gerador para se configurar a extinção do crédito, e mais outros cinco anos da data da extinção, perfazendo o prazo total de 10 anos.

Não podemos aceitar esta tese, primeiro porque pagamento antecipado não significa pagamento provisório à espera de seus efeitos, mas pagamento efetivo, realizado antes e independentemente de ato de lançamento.

RECURSO Nº : 128.589
ACÓRDÃO Nº : 302-36.579

Segundo porque se interpretou o "sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento" de forma equivocada. Mesmo desconsiderando a crítica de ALCIDES JORGE COSTA, para quem "não faz sentido (...), ao cuidar do lançamento por homologação, pôr condição onde inexiste negócio jurídico", pois "condição é modalidade de negócio jurídico e, portanto, inaplicável ao ato jurídico material" do pagamento, não se pode aceitar condição resolutiva como se fosse necessariamente uma condição suspensiva que retarda o efeito do pagamento para a data da homologação.

A condição resolutiva não impede a plena eficácia do pagamento e, portanto, não descaracteriza a extinção do crédito no átimo do pagamento. Assim sendo, enquanto a homologação não se realiza, vigora com plena eficácia o pagamento, a partir do qual podem exercer-se os direitos advindos desse ato, mas dentro dos prazos prescricionais.

Se o fundamento jurídico da tese dos dez anos é que a extinção do crédito tributário pressupõe a homologação, o direito de pleitear o débito do Fisco só surgiria no final do prazo de homologação tácita, de modo que, o contribuinte ficaria impedido de pleitear a restituição antes do prazo de cinco anos para homologação, tendo que aguardar a extinção do crédito pela homologação.

Portanto, a data da extinção do crédito tributário, no caso dos tributos sujeitos ao Art. 150 do CTN, deve ser a data efetiva em que o contribuinte recolhe o valor a título de tributos aos cofres públicos e haverá de funcionar, a priori, como dies a quo dos prazos de decadência e de prescrição do direito do contribuinte. Em suma, o contribuinte goza de cinco anos para pleitear o débito do Fisco, e não dez. (in Decadência e Prescrição no Direito Tributário. São Paulo, Editora Max Limonad, 2000, pp. 268 a 270). (destaques não são do original).

Por conseguinte, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, os efeitos da extinção do crédito tributário operam-se desde o pagamento antecipado pelo sujeito passivo, nos termos da legislação de regência do tributo.

Ademais, note-se que, apesar de o pagamento antecipado de tributo extinguir o crédito sob condição resolutória de ulterior homologação do lançamento, o contribuinte pode pleitear a restituição de tributo pago indevidamente ou a maior antes que ocorra a referida homologação.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.589
ACÓRDÃO Nº : 302-36.579

Devo ressaltar que o Ato Declaratório SRF nº 96/99, editado pelo dirigente máxima da Secretaria da Receita Federal, colocou uma pá de cal sobre o assunto, ao ratificar os comandos contidos no CTN sobre o assunto, desautorizando qualquer outro entendimento por parte dos órgãos da SRF. Evidentemente, não poderia ser outro o entendimento da SRF.

Acrescento que este Colegiado, em Recursos Voluntários semelhantes a este, não tem decidido o mérito do pedido da Recorrente, cuja competência é privativa da autoridade da Secretaria da Receita Federal, indicada na IN SRF nº 460/04.

Ademais, ao analisar o pedido de restituição, combinado ou não com pedido de compensação, a autoridade competente acima referida deverá, evidentemente, observar as normas contidas na IN SRF nº 460/04, especialmente seu artigo 50.

Face ao exposto e por tudo o mais que do processo consta, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 02 de dezembro de 2004



WALBER JOSÉ DA SILVA - Conselheiro