



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 11610.000026/2001-85
SESSÃO DE : 02 de dezembro de 2003
ACÓRDÃO Nº : 303-31.106
RECURSO Nº : 128.015
RECORRENTE : CLASH INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
RECORRIDA : DRJ/SÃO PAULO/SP

PRAZO PRESCRICIONAL.

O prazo no caso concreto é de prescrição e não de decadência. Trata-se de típico direito de crédito, subjetivo, e não de direito potestativo. A contagem do prazo de prescrição somente pode ter início a partir de uma lesão a um direito. Isso porque, se não há lesão, não há utilidade no ato do sujeito de direito tomar alguma medida. Os artigos que tratam de restituição no CTN não prevêem a hipótese de declaração de inconstitucionalidade da norma; o princípio da segurança jurídica deve ser temperado por outro que, fulcrado na presunção de constitucionalidade das leis editadas, demanda a imediata aplicação das normas editadas pelos Poderes competentes, sob pena de disfunção sistêmica. A presunção de constitucionalidade das leis não permite que se afirme a existência do direito à restituição do indébito antes de declarada a inconstitucionalidade da lei em que se fundou a cobrança do tributo.

TERMO DE INÍCIO.

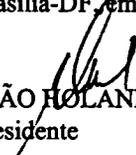
O prazo prescricional para a ação de restituição de indébito, administrativa ou judicial, que resulta de definição de inconstitucionalidade de lei pelo STF, ainda que no controle difuso, só se inicia após a decisão do Pretório Excelso com *animus* definitivo, o que com relação à questão de que trata o presente processo ocorreu por ocasião da decisão do STF com relação ao RE 150.764-1/PE, publicada no DJ em 02/04/1993, tendo expirado o prazo prescricional do direito de pedir restituição em 02/04/1998. No caso concreto o pedido do interessado só foi protocolado perante a DRF em 04/01/01, quando já se havia esgotado o prazo prescricional.

RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira 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.

Brasília-DF, em 02 de dezembro de 2003


JOÃO HOLANDA COSTA
Presidente


CARLOS FERNANDO FIGUEIREDO BARROS
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ANELISE DAUDT PRIETO, ZENALDO LOIBMAN, IRINEU BIANCHI, PAULO DE ASSIS, NILTON LUIZ BARTOLI e FRANCISCO MARTINS LEITE CAVALCANTE.

RECURSO Nº : 128.015
ACÓRDÃO Nº : 303-31.106
RECORRENTE : CLASH INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
RECORRIDA : DRJ/SÃO PAULO/SP
RELATOR(A) : CARLOS FERNANDO FIGUEIREDO BARROS

RELATÓRIO

Por meio do documento de fls. 01, a contribuinte acima qualificada formulou pedido de restituição de recolhimentos efetuados a título de Contribuição para o Fundo de Investimento Social – FINSOCIAL, nos períodos de apuração de dezembro de 1990, janeiro, fevereiro, abril, julho e outubro de 1991, janeiro e fevereiro de 1992 (planilhas, fls. 18; cópias de certidão de recolhimentos, fls. 19 a 29), no valor total de R\$ 1.955,31 (hum mil, novecentos e cinquenta e cinco reais e trinta e um centavos), que teriam se caracterizado como excedentes à aplicação da alíquota de 0,5%, esclarecendo que este valor será utilizado em compensação com débitos a vencer.

Para fundamentar o pleito, instruiu os autos com os documentos de fls. 02/18.

Dando prosseguimento ao processo, a DRF - São Paulo/SP emitiu o Despacho Decisório EDIT/DISIT/DRF/SPO, fls. 31/32, onde conclui por não tomar conhecimento do pleito por entender que o direito à restituição estava extinto pelo decurso do prazo decadencial previsto no art. 168 do CTN e no Ato Declaratório SRF n.º 96, de 26/11/99.

Inconformado com a decisão supra, que indeferiu o seu pleito, a interessada apresentou, tempestivamente, a impugnação de fls. 39/41, onde argumenta, em síntese, o seguinte:

- O indeferimento viola direito líquido e certo da recorrente, tendo em vista que a decisão respaldou-se no Ato Declaratório nº 96, de 26/11/1999, com base no parecer PGFN/CAT/nº 1.538 de 1999;

- A contribuição para o Finsocial, foi instituída pelo Decreto-lei nº 1940/1982, matéria regulamentada pelo Decreto nº 92.698/1986, sendo criada por legislação específica, não estando adstrita ao Código Tributário Nacional. Que pela legislação citada, fora estabelecido prazo decadencial próprio de dez anos para efeito de restituição, não tendo sido mencionado qualquer artigo da Lei nº 5.172/1966 (CTN) já vigente na época, e que se fosse o caso de aplicação do art. 165, inciso I, concomitante com o art. 168, *caput* e inciso I, do citado código, não haveria



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 128.015
ACÓRDÃO N° : 303-31.106

necessidade de regulamentação específica acerca dos prazos decadenciais e prescricionais do direito de restituição;

- Observa o contribuinte, que em obediência ao prazo decadencial previsto pela legislação específica, a SRF sempre deferiu os pedidos de restituição, na forma de compensação com outros tributos, vencidos e vincendos, sem qualquer ressalva ou alusão aos arts. 165, inciso I, e 168, inciso I, do CTN, não podendo ser diferente, pois, o Finsocial jamais esteve vinculado a essas disposições;

- Revela que, surpreendentemente, com o advento do parecer PGFN/CAT n° 1538/1999 e do Ato Declaratório n° 096/1999, a Delegacia da Receita Federal de São Paulo negou o pedido, como se a contribuição para o Finsocial fosse objeto do referido Parecer, que não cuida, em nenhum momento, da matéria, limitando-se a discorrer sobre tributos adstritos às normas gerais do CTN;

- O Ato Declaratório recomenda obediência ao prazo de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário, para efeito de restituição, se reportando somente aos tributos elencados no CTN, não sendo o caso do Finsocial, criado por Lei especial, cuja regulamentação instituiu prazo específico, dez anos, contado do pagamento ou recebimento indevido, para o contribuinte pleitear o ressarcimento (art. 122, Decreto n° 92.698/86);

- A interessada, considera o pedido enquadrado no elenco dos direitos adquiridos, matéria de âmbito constitucional (art. 5° XXXVI, CF), requerendo seja reformada a decisão para que, em cumprimento da Lei, se proceda à restituição, na forma de compensação, nos termos do pedido.

Foram anexados ao presente processo pedidos de compensação, fls. 34 a 36, de débitos da contribuinte com os supostos créditos deste processo de pedido de restituição.

Remetidos os autos à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP, esta decidiu pelo indeferimento do pleito, mediante o Acórdão DRJ/SPO n° 2.403/02, fls. 46/54, com ementa e voto seguintes:

1 – Ementa:

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Período de apuração: 01/12/1990 a 28/02/1991, 01/07/1991 a 31/07/1991, 01/10/1991 a 31/10/1991, 01/04/1991 a 30/04/1991, 01/01/1992 a 28/02/1992

Ementa: O FINSOCIAL, na presente ordem constitucional, é modalidade de tributo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 128.015
ACÓRDÃO N° : 303-31.106

FINSOCIAL - RESTITUIÇÃO - DECADÊNCIA. O direito de pleitear restituição de tributo ou contribuição pago a maior ou indevidamente, extingue-se com o decurso do prazo de (5) cinco anos contados da data de extinção do crédito tributário.

Solicitação Indeferida.

2 – Voto:

A manifestação de inconformidade da interessada foi apresentada com observância do prazo estabelecido no art. 15 do Decreto n° 70.235/1972. Sendo assim, dela tomo conhecimento.

10. Argumenta a interessada em sua manifestação de inconformidade que seu direito a restituição foi violado, tendo em vista que a autoridade administrativa ao proferir o Despacho Decisório não observou as disposições do artigo 122 do Decreto n° 92.698, de 21/05/1986 que regulamentou a contribuição para o FINSOCIAL, instituída pelo Decreto-lei n° 1.940, de 25/05/1982.

O artigo citado pela contribuinte dispõe *in verbis*:

“Art. 122. O direito de pleitear a restituição da contribuição extingue-se com o decurso do prazo de dez anos, contados (Decreto-lei n° 2.409/83, art. 9°):

I – da data do pagamento ou recolhimento indevido;

II - ...”

Por outro lado, o artigo 9° do Decreto-lei n° 2.049/83, que fundamentou o artigo supracitado, não trata da restituição da contribuição do FINSOCIAL e sim do prazo prescricional da Fazenda promover a cobrança dos créditos tributários devidos da contribuição, *in verbis*:

“Art. 9°. A ação para cobrança das contribuições devidas ao FINSOCIAL prescreverá no prazo de dez anos, contados a partir da data prevista par seu recolhimento.”

Frente à disposição constitucional da Carta Magna promulgada em 1988 têm-se que o Decreto n° 92.698/1986, citado pela contribuinte na sua Manifestação de Inconformidade, não foi por ela recepcionado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 128.015
ACÓRDÃO N° : 303-31.106

Por pertinente, transcreve-se o artigo 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias que assim dispõe, *in verbis*:

“Art. 56. Até que a lei disponha sobre o art. 195, I, a arrecadação decorrente de, no mínimo, cinco dos seis décimos percentuais correspondentes à alíquota da contribuição de que trata o Decreto-lei n° 1.940, de 25 de maio de 1982, alterada pelo Decreto-lei n° 2.049, de 1° de agosto de 1983, pelo Decreto n° 91.236, de 8 de maio de 1985, e pela Lei n° 7.611, de julho de 1987, passa a integrar a receita da seguridade, ressalvados, exclusivamente no exercício de 1988, os compromissos assumidos com programas e projetos.”

Do texto legal supracitado, conclui-se que o prazo prescricional discriminado no artigo 122 do Decreto n° 92.698/1986 não foi acolhido pelo legislador. Portanto, a aplicação da regra para a definição do prazo prescricional para restituição do FINSOCIAL é a contida no Código Tributário Nacional (CTN).

Tendo em vista que a compensação prevista no art. 170 do CTN pressupõe a existência de créditos líquidos e certos do sujeito passivo, nos termos dos arts. 5° e 12, § 4° da IN SRF n° 21, de 10 de março de 1997, alterada pela IN SRF n° 73, de 15 de setembro de 1997, 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.

O prazo prescricional para o pedido de restituição está definido no art. 168, inciso I, do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

“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;”

O Finsocial é contribuição sujeita a lançamento por homologação, pois cabe ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. Assim, cumpre esclarecer em que data deve-se considerar extinto o crédito tributário, no caso do lançamento por homologação. A solução parece estar contida de forma suficientemente clara no § 1° do artigo 150 do CTN:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 128.015
ACÓRDÃO N° : 303-31.106

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

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

Para melhor compreender o significado deste dispositivo, citemos a lúcida lição de ALBERTO XAVIER:

“ ... a condição resolutiva permite a eficácia imediata do ato jurídico, ao contrário da condição suspensiva, que opera o 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 implementar.” (Do Lançamento, Teoria Geral do Ato e do Processo Tributário”, Editora Forense, 1998, pag. 98/99).

O pagamento antecipado, portanto, extingue o crédito tributário e é a partir da sua data que se conta o prazo em que se extingue o direito de pleitear a restituição.

É oportuno também transcrever a preciosa lição de EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI (*in* Decadência e Prescrição no Direito Tributário, São Paulo, Ed. Max Limonad, 2000, p. 268 a 270):

“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

RECURSO N° : 128.015
ACÓRDÃO N° : 303-31.106

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.

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 inexistente 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 ao final do prazo de homologação tácita, de modo que, se 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 tributo 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." (destaques não são do original)



RECURSO N° : 128.015
ACÓRDÃO N° : 303-31.106

Ademais, o Ato Declaratório SRF n° 96, de 26/11/1999, determina que a contagem do prazo para o pedido de restituição de tributo ou contribuição declarado inconstitucional em controle difuso ou concentrado conta-se da data da extinção do crédito tributário, nos termos do art. 168, I, do CTN. Incumbe ao julgador das Delegacias da Receita Federal de Julgamento, nos termos do art. 7° da Portaria MF n° 258, de 24/08/2001, observar o entendimento da Secretaria da Receita Federal expresso em atos tributários e aduaneiros. Assim, o entendimento manifestado no referido Ato Declaratório é vinculante, devendo ser acatada por esta instância julgadora.

Assim, tendo em vista que o pagamento mais recente juntado ao presente processo data de 20/04/92, e como o pedido administrativo de restituição foi protocolizado em 04/01/2001, conclui-se que decaiu o direito do impugnante pleitear a restituição.

Quanto a alegação da impugnante que o Finsocial jamais esteve adstrito as disposições do Código Tributário Nacional (CTN), cabe observar o artigo 1° deste diploma, que prescreve que este código disporá sobre sistema tributário nacional e estabelece normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar, incluindo desse modo aí também todas as contribuições, inclusive a Contribuição para o Fundo de Investimento Social – Finsocial, tendo em vista a natureza de tributo destas contribuições.

No Direito pátrio, a definição do que seja tributo tem, tradicionalmente, por referência, os parâmetros indicados no artigo 3° do Código Tributário Nacional:

Art. 3° Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Como as contribuições sociais possuem todas estas características, tendo como diferencial apenas a destinação da arrecadação (o que é irrelevante de acordo com o art. 4°, II do CTN), têm sido identificadas como tributos. Porém a definição da natureza jurídica efetiva das contribuições sociais, no sistema jurídico positivo vigente, deve, porém, ser buscada na Constituição Federal.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.015
ACÓRDÃO Nº : 303-31.106

A Constituição de 1988, na Seção que trata dos Princípios Gerais, dentro do Capítulo reservado Sistema Tributário Nacional, enumerou em seu artigo 145 os tributos que podem ser instituídos pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, não mencionando as contribuições sociais, elencando apenas os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. No entanto o artigo 149, inserido na mesma Seção, trata especificamente das contribuições, informando que, sem prejuízo do disposto no o artigo 195, parágrafo 6º, estas exações estão sujeitas ao disposto nos artigos 146, inciso III, 150, inciso I e III, os quais prevêem normas gerais e princípios de direito tributário.

Assim, é entendimento pacífico na melhor doutrina de direito tributário que as contribuições sociais fazem parte do Sistema Tributário Nacional e são tratadas como tributos. Para fundamentar tal afirmativa transcrevo ensinamento de Ruy Barbosa Nogueira:

“Assim, todas essas contribuições, inclusive as destinadas à seguridade social, foram incluídas pelo legislador constituinte sob o regime tributário.

Portanto a partir da Constituição de 1988 todas essas contribuições passaram, indubitavelmente, a fazer parte do Sistema Tributário nacional como tributos.” (Nogueira, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário, 14. Ed. Atual. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 124).

Conclui-se que as contribuições sociais, e neste caso específico o Finsocial, são tributos, e assim devem respeitar os ditames do Código Tributário Nacional (CTN).

Também, pelos argumentos acima já expostos, não procede a alegação da impugnante que o Parecer PGFN/CAT nº 1.538/99 não se refere ao Finsocial, nem a qualquer outra contribuição, somente discorrendo sobre tributos, este sim adstritos as normas gerais do CTN. Como já esclarecido, o Finsocial é tributo, e assim, deve estar conforme as normas gerais do CTN, sendo plenamente aplicável o Parecer PGFN/CAT nº 1.538/99 a referida contribuição.

Quanto a alegação da impugnante que o discutido prazo de 10 anos para repetir o indébito da contribuição ao Finsocial constitui direito adquirido, cabe observar que os créditos que ela pretende restituir são referentes aos períodos de apuração de 12.90, 01.91, 02.91, 04.91, 07.91, 10.91, 01.92 e 02.92. Conforme já esclarecido que,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.015
ACÓRDÃO Nº : 303-31.106

com a promulgação da Constituição Federal de 1988, o prazo de 10 (dez) anos para pleitear restituição, previsto no artigo 122 do Decreto nº 92.698/86, não foi recepcionado, valendo a partir de então o prazo previsto no art. 168, inc. I do CTN, isto é, de 5 (cinco) anos.

Para os períodos de apuração de 12.90, 01.91, 02.91, 04.91, 07.91, 10.91, 01.92 e 02.92 que o contribuinte pretende restituir, já estava revogado o prazo de 10 (dez) anos, previsto no art. 122 do Decreto 92.698/86, sendo válido, para o referido período, o prazo de 5 (cinco) anos para pleitear a restituição (art.168, I do CTN). Assim, não há o que se falar em direito adquirido de restituir o indébito de Finsocial no prazo de 10 (dez) anos.

Finalmente, ressalte-se que os pedidos de compensação (fls. 34 a 36) que o contribuinte vem remetendo à Secretaria da Receita Federal, e que são anexados a este processo não são levados em consideração, tendo em vista que o pedido de restituição ora pleiteado pela impugnante não foi concedido.

Por todos os fundamentos expostos, **VOTO** no sentido de **INDEFERIR A SOLICITAÇÃO** do contribuinte de pleitear a restituição das parcelas da contribuição para o FINSOCIAL, cumulado com pedido de compensação.

Em data de 14/01/03, a interessada foi cientificada da decisão singular e, manifestando sua inconformidade, interpôs, tempestivamente, o Recurso Voluntário de fls. 57/59, tornando a arguir os argumentos aduzidos na peça impugnativa.

Em data de 21/05/03, os autos foram encaminhados a este E. Terceiro Conselho de Contribuintes.

É o relatório.



RECURSO Nº : 128.015
ACÓRDÃO Nº : 303-31.106

VOTO

Tomo conhecimento do presente recurso, por ser intempestivo, bem como estar presentes os pressupostos de admissibilidade e se tratar de matéria da competência do Terceiro Conselho de Contribuintes.

Versa o presente processo de pedido de restituição de valores recolhidos a título de Finsocial, no valor total de R\$ 1.955,31 (hum mil, novecentos e cinquenta e cinco reais e trinta e um centavos), excedentes à alíquota de 0,5%, (meio por cento) prevista no Decreto-lei nº 1.940/89. A majoração de alíquota, que fora determinada pelas Leis nºs 7.787/89, 7.894/89 e 8.147/90, foi considerada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal - STF quando do julgamento do RE 150.764-PE, cuja decisão ocorreu em 16/12/92 e publicada no Diário da Justiça de 02/04/93, sem que a interessada figure como parte.

O fundamento para a administração tributária indeferir o pedido de restituição foi que decaíra o direito de a empresa pleitear a restituição, dado que o pedido foi feito após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, a partir da extinção do crédito tributário com o pagamento feito.

É oportuno ressaltar, outrossim, que a decisão de primeira instância declarou a decadência do direito pleiteado, sem adentrar no mérito referente ao direito material da contribuinte.

A questão já foi amplamente discutida no âmbito deste Terceiro Conselho, a exemplo do voto proferido pelo I. Conselheiro Zenaldo Loibman quando do julgamento do Recurso Voluntário nº 126.459, que por se tratar de caso semelhante e bem analisar o assunto, concordo com os fundamentos neles apresentados, o que me leva a adota-lo, na íntegra, conforme transcrição a seguir descrita:

“A solução da lide requer a análise de uma questão prejudicial, posto que sendo decadência questão de mérito conforme definição do art. 269 do CPC, tendo a Turma Julgadora de primeira instância se resumido a essa questão e havendo concluído pela decadência do direito de restituição/compensação cumpre-nos de antemão verificar tal entendimento, de maneira que se confirmada a tese da DRJ nenhuma outra questão de mérito demandaria análise, porém se contrariada a tese da decadência, resultaria omissão na análise do mérito restante por parte da primeira instância julgadora, envolvendo questões de fato e de direito. Analisemos, pois, se houve ou não a decadência no caso presente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 128.015
ACÓRDÃO N° : 303-31.106

Diga-se, antes de qualquer coisa, que embora polêmica a questão esteve equacionada por certo período, até 30/11/1999, no substancial PARECER COSIT 58/98. Tenho apoiado a tese apresentada pelo Conselheiro Irineu Bianchi quanto à manutenção do critério jurídico fixado pela administração tributária ao adotar o referido Parecer, com referência aos pedidos de restituição/compensação formulados sob a égide daquele ato administrativo, embora discorde de sua conclusão, tão-somente para que não se permita infração ao princípio da isonomia.

Transcrevo, a seguir, ainda que de forma resumida, partes do voto do eminente Conselheiro Irineu Bianchi, proferido com referência ao Recurso n° 125.543, para explicitar a solução preconizada de modo abrangente naquele ato administrativo:

“...Com o advento da Medida Provisória n° 1.110, publicada no DOU de 31 de agosto de 1995, a exigência do Finsocial em percentual superior a 0,5% tornou-se indevida, já que o Poder Executivo admitiu a inconstitucionalidade daquela norma, explicitando na respectiva mensagem ao Congresso Nacional, verbis:

.....

Em sendo assim, o tributo indevido ou pago a maior a que alude o art. 165, I, do CTN, passou a ser assim considerado a partir da publicação da MP 1.110/95.

Logo, somente a partir desse momento é que nasceu efetivamente o direito dos contribuintes postularem perante a Administração Tributária a restituição dos valores recolhidos a maior.

.....

Outrossim, o marco inicial para o prazo de restituição fixado a partir da MP 1.110/95, teve respaldo oficial através do Parecer Cosit n° 58, de 27 de outubro de 1998. Analisando dito Parecer, fica claro que tal ato abordou o assunto de forma a não deixar dúvidas

.....

Assim, o entendimento da administração tributária vazado no citado Parecer vigeu até a edição do Ato Declaratório SRF n° 096, de 26 de novembro de 1999, publicado em 30/11/99, quando este pretendeu mudar o entendimento acerca da matéria, desta feita

RECURSO Nº : 128.015
ACÓRDÃO Nº : 303-31.106

arrimado no Parecer PGFN nº 1.538/99. O referido Ato Declaratório dispôs que:

I - o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior que o devido, inclusive na hipótese de o pagamento ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação declaratória ou em recurso extraordinário, extingue-se após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da extinção do crédito tributário - arts. 165, I, e 168, I, da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

Sem embargo, o entendimento da administração tributária era aquele consubstanciado no Parecer COSIT nº 58/98. Se debates podem ocorrer em relação à matéria, quanto aos pedidos formulados a partir da publicação do AD SRF nº 096, é indubitável que os pleitos formalizados até aquela data deverão ser solucionados de acordo com o entendimento do citado Parecer, pois quando do pedido de restituição este era o entendimento da administração. Até porque os processos protocolados antes de 30/11/99 e julgados, seguiram a orientação do Parecer. Os que embora protocolados mas que não foram julgados haverão de seguir o mesmo entendimento, sob pena de se estabelecer tratamento desigual entre contribuintes em situação absolutamente igual. (grifos nossos).

.....”

Anoto, porém, que no caso presente o pedido de restituição/compensação foi feito em 02/10/2000, quando já não estava em vigor o entendimento administrativo expresso no Parecer COSIT 58/98.

Uma corrente jurisprudencial no STJ fixou-se no sentido de que a extinção do crédito tributário, nos casos de lançamento por homologação é de 10 (dez) anos, podendo ser sintetizada na seguinte ementa:

“À luz do CTN esta Corte desenvolveu entendimento no sentido de computar a partir do fato gerador, prazo decadencial de cinco anos e, após, mesmo não se sabendo qual a data da homologação do lançamento, se este não ultrapassou o quinquênio, computar mais cinco anos (STJ, AgRg-Resp. 251.831/GO, 2ª T. Relª Min. ELLIANA CALMON, DJU 18.02.2002).”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.015
ACÓRDÃO Nº : 303-31.106

Para contrariar tal entendimento, observe-se que na data de 29 de julho do corrente ano, o Poder Executivo encaminhou ao Congresso Nacional, em caráter de urgência, o Projeto de Lei Complementar nº 73, cujo artigo 3º diz:

“Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150.”

Ora, a introdução no CTN de dispositivo legal dotado de mero caráter interpretativo, representa o reconhecimento inequívoco por parte do Poder Executivo da linha de entendimento majoritário dos tribunais superiores, pretendendo justamente com a alteração legal fazer valer entendimento contrário.

Penso, porém, que não representa a melhor interpretação a tese jurisprudencial dos dez anos, nem aquela acima destacada nem a outra advogada pela recorrente de buscar sustentação no Decreto-lei 2.049/83.

Primeiramente, deve ser lembrado que a CF/88 reservou a matéria sobre prescrição/decadência à lei complementar, pelo que se afastam as disposições de lei ordinária anteriores à CF que pretenderam estabelecer prazo decadencial ou prescricional, para tributos, superiores a cinco anos. A Lei 5.172/66 (CTN), recepcionada pela CF/88 com o status de lei complementar, estabelece para os tributos um prazo de decadência/prescrição máximo de cinco anos, a depender do caso, contados de diferentes marcos; admite até que lei ordinária possa dispor prazo diverso desde que seja inferior aos cinco anos. Essa é ao meu ver a melhor doutrina a respeito da matéria, disposta no rastro do pensamento de Aliomar Baleeiro e de Paulo de Barros Carvalho, entre outros.

Por outro lado, o próprio STJ tem entendido que, nos casos em que houver declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF, o *dies a quo* do prazo prescricional da ação de restituição de indébito não está prevista no CTN. Faz sentido no rastro da concepção da *actio nata*.

Criou-se, então, corrente jurisprudencial segundo a qual o início do prazo prescricional de 5 (cinco) anos é a data de publicação da declaração de inconstitucionalidade. No caso do Finsocial a decisão do plenário do STF tomada como marco se deu em relação ao RE 150.764-1/PE, publicada no DJU de 02/04/1993.

De modo que penso que há razões fortes para rechaçar o novel entendimento administrativo representado no AD 96/99. Em primeiro plano é de se distinguir tratar o presente caso de prescrição e não de decadência, para que se possa

RECURSO Nº : 128.015
ACÓRDÃO Nº : 303-31.106

definir o correto termo de início do prazo para fruição do direito de pedir restituição do indébito.

Peço *vênia* para transcrever parte do brilhante estudo apresentado a esta Câmara pelo ilustre Conselheiro Nilton Bartoli, que faz parte de vários votos seus referentes a diversas matérias, mas que aqui restrinjo à parte que trata da prescrição/decadência de direito à restituição de tributo considerado inconstitucional no controle difuso:

“.....

É pacífica a existência de duas classes de direito: a dos direitos subjetivos e a dos direitos potestativos.

A classe dos direitos subjetivos tem sua eficácia (realização do respectivo objeto) **dependente** de uma conduta do sujeito ativo (ato de exigir a respectiva satisfação) e de uma conduta do sujeito passivo (entrega do objeto da obrigação). Portanto, nessa classe, co-existem duas dimensões: a posição credora ou faculdade de exigir o cumprimento da prestação; e a posição devedora ou a obrigação de cumprir a prestação.

Tanto são duas dimensões distintas que podem ser apreciadas no contencioso independentemente. Se o devedor não paga, pode ser levado a cumprir a obrigação de modo forçado. Mas se o credor recusa receber a prestação, também pode ser levado a aceitá-la forçadamente.

Portanto, na dimensão jurídica do sujeito ativo, tem ele direito de receber a prestação, mas também está obrigado a recebê-la; na dimensão jurídica do sujeito passivo, tem ele a obrigação de satisfazer a prestação, mas também tem o direito de exigir o recebimento dela pelo sujeito ativo.

De outro turno, a classe dos direitos potestativos tem eficácia (realização do respectivo objeto a favor do interesse do sujeito ativo) **independente** de qualquer conduta do sujeito passivo.

Dá-se a satisfação do direito do sujeito ativo pelo simples e direto exercício desse direito. Existe apenas uma única dimensão jurídica, representada pela conduta do sujeito ativo. O sujeito passivo apenas sofre a eficácia do direito. A situação do sujeito ativo corresponde a um verdadeiro poder, a que o sujeito passivo submete-se, quer queira ou não. A conduta do sujeito passivo é absolutamente irrelevante para a realização da eficácia desse direito. Daí o nome dessa classe: **direitos potestativos**.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.015
ACÓRDÃO Nº : 303-31.106

Em nome da estabilidade das relações jurídicas, como pressuposto de preservação da ordem social, a ordem jurídica garante a proteção aos direitos lesados. Em nome dessa mesma finalidade, a ordem jurídica também fixa prazos para que o sujeito ativo exerça os respectivos direitos, de sorte que as situações jurídicas não fiquem pendentes eternamente. Esses prazos são previstos em lei, cujo transcurso sem que o sujeito ativo tenha exercido a faculdade que lhe cabe impõe a respectiva extinção.

Pelo princípio de que somente se pode impor conseqüências extintivas de direitos diretamente a quem deu causa ao fato, no caso a inércia prevista em lei, é evidente que a perda refere-se exclusivamente à faculdade assegurada ao sujeito ativo.

Destarte, se o sujeito queda-se inerte além do prazo fixado em lei para praticar a conduta necessária a realizar a eficácia objeto do direito, o transcurso desse prazo legal é fato suficiente e necessário para gerar a extinção da possibilidade dele - sujeito ativo - praticá-la.

Os efeitos jurídicos são distintos quando se examinam as classes dos direitos subjetivos e a classe dos direitos potestativos. No caso dos direitos subjetivos, o transcurso do prazo extingue a faculdade que se contém na dimensão jurídica própria do sujeito passivo, ficando ele sem a possibilidade de praticar a conduta de exigir o cumprimento da obrigação.

Mas, como visto, não atinge a outra dimensão jurídica circunscrita à pessoa do sujeito passivo. Tanto significa dizer que a extinção operada por efeito do transcurso do prazo previsto em lei desfalca apenas o sujeito ativo (credor) da situação jurídica que lhe assegura exigir a prestação, mas permanece íntegra a situação jurídica do sujeito passivo.

Em outras palavras, tratando-se de direito subjetivo, pois que no pólo ativo de relação jurídica, o efeito extintivo alcança apenas a exigibilidade do crédito. O que é atingido pelo efeito extintivo é apenas a faculdade do sujeito ativo de exigir a prestação, cuja causa é a inércia ativa. No outro pólo da relação jurídica remanesce íntegra a situação jurídica do sujeito passivo, porque nada tendo a ver com o fato - inércia - não pode ser alcançado pelo efeito extintivo. Em outras palavras, a relação obrigacional sobrevive. O sujeito ativo fica desprovido da faculdade de exigir, mas o sujeito passivo remanesce nessa qualidade. Em conseqüência, o sujeito devedor pode voluntariamente pagar a prestação, porque a obrigação subsiste e tem causa jurídica válida.

Se o devedor quiser pagar obrigação extinta, tratando-se de situação jurídica da classe dos direitos subjetivos, pode fazê-lo, inclusive usando dos meios

RECURSO Nº : 128.015
ACÓRDÃO Nº : 303-31.106

coercitivos adequados. Do mesmo modo, depois de paga não pode o devedor pretender o estorno da prestação apenas com base no argumento de que o credor estava desprovido da possibilidade de exigí-la. Também é possível o devedor, desprovido da possibilidade de exigir o cumprimento da prestação pelo decurso de prazo extintivo dessa faculdade, opor a situação devedora do sujeito passivo em defesa a título de compensação caso esteja sendo demandado por outra obrigação.

Já no caso dos direitos potestativos, tendo em vista que a eficácia respectiva se realiza pelo simples exercício unilateral do direito, tanto que alcançada a situação jurídica do sujeito ativo pelo efeito extintivo decorrente do decurso do prazo fixado em lei, estará ele despojado da possibilidade de praticar a conduta relevante para realizar a eficácia objeto desse direito.

Como tal eficácia é imanente à própria eficácia do direito, a consequência é que, em se tratando de direitos potestativos, extinta a possibilidade do sujeito ativo de praticar a conduta relevante para desencadear a realização da dita eficácia, ter-se-á por perdida igualmente a própria eficácia do direito.

No caso de direitos potestativos que se examina, diferentemente do que ocorre no caso dos direitos subjetivos, transcorrido o prazo extintivo fixado em lei, nem que o sujeito passivo queira, não poderá ser realizada a eficácia. Qualquer eventual conduta do sujeito passivo voluntariamente dirigida a colaborar com o sujeito ativo para conferir eficácia ao direito potestativo após o transcurso do prazo extintivo será tida como desprovida de causa jurídica. Não passará de ato inaugural de nova situação jurídica, que nada tem a ver com a anterior, podendo ser desfeita inclusive sob a alegação de ilegalidade, de carência de causa válida ou de enriquecimento sem causa da outra parte.

Cabe dar nome aos fenômenos: chama-se prescrição a extinção de faculdade pelo decurso de prazo quando se tratar de direito subjetivo; chama-se decadência, quando direito potestativo. Por isso – repita-se – a matéria embora prescrita pode ser oponível como matéria de defesa ou ser aproveitada para compensação, do mesmo modo que aquele que paga obrigação prescrita não pode restituí-la ao argumento de que estaria prescrita. Isso não ocorre em face da matéria alcançada pela decadência. Daí, vulgarmente dizer-se que a prescrição extingue o direito de ação – *entenda-se o agir no sentido de exigir* – com a sobrevivência do chamado direito material - *leia-se obrigação*; e dizer-se que a decadência extingue o direito material – *porque o proveito é imanente ao agir atribuído ao sujeito ativo* -, extinguindo-se o próprio direito.

Tradicionalmente fazia-se a distinção entre a decadência e a prescrição singelamente pela consequência: a decadência atinge o direito material, a prescrição apenas o direito de ação.



RECURSO N° : 128.015
ACÓRDÃO N° : 303-31.106

Essa distinção somente sustentou-se ao tempo do prestígio do direito de ação pelo modo civilista, a partir da dicção do Código Civil de Clóvis Beviláqua, que atribuía a cada direito uma ação que o assegurava. Desde a consagração do direito de ação como direito autônomo, subjetivo, público, de exigir a prestação jurisdicional em face de lesão ou ameaça de lesão a direito subjetivo, cuja matriz é a Constituição da República, não há mais como sustentar que a prescrição possa corresponder à extinção desse direito.

Como explicar que a prescrição é reconhecida na oportunidade do julgamento na instância judicial ou administrativa, após o exercício efetivo do direito de ação? Se o direito de ação foi exercido, resultando em decisão que reconhece estar a matéria prescrita, é porque a prescrição não atinge o direito de ação.

A regra firme para identificar prazo de prescrição ou de decadência, portanto, é indagar se a eficácia depende de alguma conduta do sujeito passivo, assim visto o sujeito que sofre o efeito concreto do direito. Se depende, é direito subjetivo e o prazo será prescricional; se não depende, é direito potestativo e o prazo será decadencial.

Vejam-se os seguintes exemplos: o prazo de lançar tributo é decadencial, porque a sua eficácia não depende de qualquer conduta por parte do sujeito passivo e assim é classificado como direito potestativo; o prazo de anular casamento também é decadencial, porque do mesmo modo o efeito é produzido independentemente de qualquer colaboração do sujeito passivo, caracterizando-se como direito potestativo; já o prazo de cobrar o tributo é prescricional, porque sua eficácia depende de conduta voluntária ou forçada do sujeito passivo, típico direito subjetivo; também é de prescrição o prazo para pleitear perdas e danos, porque evidentemente classificado como direito subjetivo ao depender a respectiva realização de prestação do sujeito passivo, seja de modo voluntário, seja de modo forçado.

Examinemos o art. 165, inciso I, do CTN, no qual está fixado que *“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 art. 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”*.

Caso o sujeito passivo – contribuinte – tenha pago tributo indevido ou em valor a maior do que o devido, estabelece-se relação jurídica obrigacional entre ele e o ente público, agora com inversão do pólo original. A posição do sujeito passivo – contribuinte -, em face dessa novel relação jurídica, transmuda-se para a de sujeito ativo, cujo direito é o de receber a quantia paga indevidamente ou a maior; a

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 128.015
ACÓRDÃO N° : 303-31.106

posição do sujeito ativo – pessoa jurídica de direito público - transmuda-se para a de sujeito passivo em face da obrigação de restituir a quantia referente ao indébito fiscal.

É evidente que a realização do direito do contribuinte de reaver o que pagou indevidamente ou em valor maior do que o devido depende de conduta do Fisco. Caso o Fisco não entregue a quantia devida o contribuinte não realiza a eficácia do respectivo direito à restituição do indébito fiscal.

A conduta do Fisco no sentido de restituir a quantia referente ao indébito fiscal ao contribuinte pode ser voluntária, geralmente no bojo do procedimento administrativo específico para essa finalidade, ou forçada, quando em procedimento judicial condenatório.

Daí o direito do contribuinte de restituir indébito fiscal, agora sujeito ativo perante o ente público, ter a natureza de direito subjetivo. Definitivamente esse direito não é da classe dos direitos potestativos. É, na verdade, típico direito de crédito.

Ratifica a natureza jurídica desse direito à restituição como subjetivo o fato de provadamente depender a respectiva satisfação de conduta do sujeito passivo. Se não houver a participação do ente público, voluntária ou forçada, o exercício desse direito por simples conduta do sujeito ativo não redundará em eficácia ou realização da prestação dele objeto.

Lembre-se que a diferença fundamental entre a classe dos direitos subjetivos e a dos direitos potestativos é que o exercício dos primeiros somente tem eficácia mediante uma conduta do sujeito passivo, ao passo que o exercício dos segundos tem eficácia imediata com a simples atividade do sujeito ativo, independendo de qualquer conduta do sujeito passivo.

É consentâneo com a natureza subjetiva do direito de que trata o art. 165 do CTN, verdadeiro direito de crédito, a possibilidade de ser compensado com outros débitos tributários, desde que reconhecido pela Secretaria da Receita Federal e que tenha igual natureza, na forma da legislação tributária, no caso das exações federais. Ontologicamente somente é possível compensar direitos de crédito; não existe possibilidade jurídica de compensação de direitos potestativos.

Adiantando o exame, vemos que o art. 168, inciso I, do Código Tributário Nacional determina que “*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 art. 165, da data da extinção do crédito tributário*”.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.015
ACÓRDÃO Nº : 303-31.106

O referido art. 168, diversamente de outras passagens do CTN, não deu o *nomem iuris* dessa modalidade extintiva de direito por decurso de prazo. A decisão recorrida, todavia, tratou-o como prazo de decadência.

Com o devido respeito à Eminente autoridade julgadora de primeiro grau, restou demonstrado que o exercício do direito do contribuinte de receber de volta o que eventualmente pagou indevidamente ou a maior do que o devido, **depende**, para ter eficácia, da conduta da Administração Fazendária. Sem a participação do Fisco não há como cogitar de êxito na satisfação dessa pretensão.

Além disso é sabido que o direito de receber de volta a quantia referente ao indébito, desde que reconhecido como procedente pelo Fisco, pode ser utilizado pelo contribuinte para extinguir outras obrigações tributárias de igual natureza jurídica mediante **compensação**.

O Eminente Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, relatando o REsp. 96.560 – AL, julgado pela Colenda Primeira Turma do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, publicado no D.J.U. de 05/05/1997, página 17.008, na esteira de diversos precedentes daquela Corte, classificou como de prescrição o prazo extintivo do direito de restituição de indébito fiscal, nos termos da seguinte ementa: *“Tributário. Pagamento indevido. Ação declaratória. Interesse jurídica. A prescrição extingue a ação, sem atingir o direito material correspondente. O credor de título esvaziado pela prescrição tem interesse jurídico em ver declarado seu direito à repetição do indébito. Nada importa que tal direito não mais seja exigível.”*

ALBERTO XAVIER, na clássica *Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário* (Ed. Forense, Rio, 1977, página 91), criticando opiniões remanescentes em conceituar como decadencial o prazo de restituição de indébito fiscal, ensina que *“Deve antes de mais nada estranhar-se a insistência com que se qualifica o prazo do art. 168 do Código Tributário Nacional como “prazo decadencial” quando não se está perante o exercício de um poder-dever ou direito potestativo, mas sim de um direito de ação relativa ao exercício de um direito subjetivo de crédito decorrente de pagamento indevido”*.

Portanto, indubitavelmente, o direito do contribuinte de haver de volta o que pagou indevidamente ou a maior do que o devido constitui típico **direito de crédito**, da classe dos **direitos subjetivos**. E, como demonstrado sobejamente acima, é **prescricional o prazo extintivo desse direito subjetivo ou de crédito**.

Resta analisar a situação dos fatos objeto dos autos desse processo administrativo para fixar o exato momento em que se dá início a fluência do prazo de que trata o art. 168, inciso I, do CTN, especialmente tendo em conta que se trata de matéria constitucional alegada pelo contribuinte como causa de pedir a restituição.

RECURSO Nº : 128.015
ACÓRDÃO Nº : 303-31.106

Qual o prazo prescricional para se pleitear a restituição de tributo declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em decisão de cunho definitivo, porém em controle incidental?

A contagem do prazo de prescrição somente pode ter início a partir de uma lesão a um direito. Isso porque, se não há lesão, não há utilidade no ato do sujeito de direito tomar alguma medida. A extinção de direito de que se trata, pelo decurso de prazo fixado em lei, atinge a faculdade conferida ao sujeito ativo para exigir a eficácia do objeto do direito subjetivo. O decurso do prazo convalesce esta lesão, como na lição de SAN TIAGO DANTAS, desde que se entenda adequadamente o direito de ação como o de agir manifestando exigibilidade ou pretensão dirigida à obtenção da eficácia substantiva do objeto do direito, *in Programa de Direito Civil*, Editora Forense, 3ª Edição, 2001, p. 345:

“Tenho eu um direito subjetivo e podem passar os anos sem que o tempo tenha a mínima influência sobre o meu direito. Mais eis que, de repente, o meu direito entra em lesão, isto é, o dever jurídico que a ele corresponde não se cumpre: dá-se a lesão do direito. Nasce da lesão do direito o dever de ressarcir e, para mim, o direito de propor uma ação para obter ressarcimento. Se, porém, deixo que passe o tempo sem fazer valer o meu direito de ação, o que acontece? A lesão do direito se cura, convalesce, a situação antijurídica torna-se jurídica; o direito anistia a lesão anterior e já não se pode mais pretender que eu faça valer nenhuma ação. Esta é a conceituação da prescrição que mais nos defende de dificuldades da matéria.”

SANTIAGO DANTAS esclarece que “a prescrição conta-se sempre da data em que se verificou a lesão”, pois, na verdade, só com esta surge a denominada *actio nata*, que sustenta o direito à reparação. Assim sendo, indaga-se: quando se verifica a lesão de um direito pelo recolhimento de um tributo posteriormente declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, ainda que em controle incidental? Estará tal lesão configurada na data em que recolhido o tributo, muito embora a norma, à época do pagamento, ainda detivesse a presunção de constitucionalidade?

As lições dos mestres MARCO AURÉLIO GRECO e HELENILSON CUNHA PONTES, *in Inconstitucionalidade da Lei Tributária – Repetição do Indébito*, Editora Dialética, 2002, obra integralmente dedicada ao tema em apreço, merecem ser destacadas, conforme p. 48:

“O exercício de um direito, submetido a prazo prescricional, pressupõe a violação deste direito, apto a configurar a 'actio nata', isto é, o momento de caracterização da lesão de um direito. Câmara

RECURSO Nº : 128.015
ACÓRDÃO Nº : 303-31.106

Leal lembra que não basta que o direito tenha existência atual e possa ser exercido por seu titular, é necessário, para admissibilidade da ação, que esse direito sofra alguma violação que deva ser por ela removida. É da violação, portanto, que nasce a ação. E a prescrição começa a correr desde que a ação teve o nascimento, isto é, desde a data em que a violação se verificou.

Com base nestes pressupostos doutrinários, pode-se concluir que antes da pronúncia (ou da extensão) da inconstitucionalidade da lei tributária, o contribuinte não possui efetivamente um 'direito a uma prestação', apto a gerar contra si um prazo prescricional que o fulmine pela sua inércia. Não pode haver inércia a ser fulminada pela prescrição se não há direito exercitável, isto é, se não há 'actio nata'."

Alguns dirão: mas com o recolhimento "indevido" (ainda que apenas em cumprimento de lei com presunção de constitucionalidade), surge para o contribuinte o direito de suscitar a declaração de inconstitucionalidade da norma e cumulativamente pleitear a restituição do recolhido. Mais ainda, dirão que o prazo é o previsto nos artigos 165 a 168 do CTN, defendendo ser esta a interpretação mais adequada com o princípio da segurança jurídica, que demanda a imutabilidade de situações que perduram ao longo do tempo, ainda que irregulares.

Os mesmos autores da obra já citada prontamente refutam esta argumentação, afirmando que: a) os artigos que tratam de restituição no CTN não prevêem a hipótese de declaração de inconstitucionalidade da norma; e b) o princípio da segurança jurídica deve ser temperado por outro que, fulcrado na presunção de constitucionalidade das leis editadas, demanda a imediata aplicação das normas editadas pelos Poderes competentes, sob pena de disfunção sistêmica.

Relevante transcrever os excertos nos quais os brilhantes juristas demonstram o acima destacado. Primeiro a questão dos prazos do CTN, conforme p. 50 da obra citada:

"Nas hipóteses contempladas no artigo 165 do CTN, como a qualificação jurídica a ser aferida é aquela que resulta da legislação aplicável (fundamento imediato da exigência), a simples realização de um pagamento que não esteja plenamente de acordo com tal disciplina, reúne condições que fazem nascer para o contribuinte o direito de obter a restituição do que indevidamente pagou.



RECURSO N° : 128.015
ACÓRDÃO N° : 303-31.106

Ou seja, nestes casos, existe uma qualificação certa (a da lei) e uma conduta que dela se distancia (espontaneamente, por erro de identificação etc.). Andou bem o CTN quando atrelou a tais eventos os prazos que correm contra o contribuinte e fixou os respectivos termos iniciais na data da extinção do crédito (artigo 168, I) ou na data em que se tornar definitiva a decisão que reformar a decisão condenatória (artigo 168, II).

Em suma, nas hipóteses reguladas pelo CTN, a qualificação jurídica é certa e está definida antes da ocorrência do evento concreto. E, pela estrita razão de que o evento não se enquadra adequadamente na qualificação jurídica preexistente, é que o contribuinte tem direito à restituição do indevido. O indevido, nestes casos, é aferido mediante cotejo entre um fato e a respectiva previsão normativa, sendo que o fato é posterior a esta.”

Agora a matéria dos princípios (vale dizer o confronto entre a segurança jurídica e a segurança sistêmica pelo respeito à presunção de constitucionalidade das leis), na página 74:

“Nesse passo, estamos perante duas posições.

De um lado, os que sustentam que o prazo prescricional se inicia com o pagamento feito (com base nas normas do CTN) e que, passados cinco anos, não cabe mais pedido de repetição de indébito, ainda que, após esse prazo, sobrevenha decisão judicial reconhecendo a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo.

De outro lado, a nossa posição, no sentido de que, tendo havido inequívoca decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a inconstitucionalidade de uma norma tributária, o contribuinte, no prazo de 5 (cinco) anos pode ingressar com ação de repetição de indébito, mesmo que o pagamento tenha sido efetuado há mais de cinco anos da propositura da ação, pleiteando a repetição de todo o tributo pago com fundamento na lei declarada inconstitucional.

Entendem os primeiros que sua posição deve prevalecer, pois assegura a segurança e a estabilidade das relações.

Entendemos nós, porém, que a posição que sustentamos é a que melhor resguarda tais valores e, mais do que isso, é a que preserva o ordenamento jurídico e sua eficácia.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.015
ACÓRDÃO Nº : 303-31.106

Com efeito, se a contagem do prazo de prescrição tiver por termo inicial a data do pagamento feito (inclusive pagamento antecipado nos termos do artigo 150 do CTN), esta é melhor forma para induzir os contribuintes a questionarem toda e qualquer exigência antes de completado o prazo de cinco anos. Ou seja, ela produz o efeito contrário à busca de segurança e estabilidade pois, a priori, tudo seria questionável e mais, deveria ser efetivamente questionado (por mais absurdo que pudesse parecer naquele momento), como medida de cautela para evitar o perecimento do seu direito de pleitear judicialmente a restituição.

Em suma, contar a prescrição a partir da data do pagamento feito (inclusive pagamento antecipado nos termos do artigo 150 do CTN) é negar o valor segurança, pois elimina a presunção de constitucionalidade da lei (que tem função estabilizadora das relações sociais e jurídicas), além de provocar desconfiança no ordenamento e induzir seu descumprimento, no sentido de que os contribuintes são levados a impugnar tudo, pois tudo precisa ser questionado para evitar a prescrição.(grifos nossos)

Não se pode deixar de mencionar, também, que discutir quanto a prazo de prescrição por inconstitucionalidade da lei ou ato normativo é defender a mais paradoxal das posições pois, num contexto de relacionamento sadio entre Fisco e contribuinte, se o Plenário do Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade de uma lei e, por conseqüência admitiu ter havido pagamento indevido, seria de se esperar que o Fisco tomasse imediatamente a iniciativa e, ex officio, devolvesse o que recebeu indevidamente aos que foram atingidos pela exigência.”

A jurisprudência judiciária, fundada nos mesmos princípios, vem por consolidar o entendimento de que somente se conta o prazo para a repetição do indébito quando se afasta da norma a presunção de constitucionalidade, através de pronúncia de invalidade por inconstitucionalidade, ainda que no controle difuso. Nos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 43995/RS, o Eminentíssimo Ministro CÉSAR ASFOR ROCHA, do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, assim se pronunciou, citando HUGO DE BRITO MACHADO:

“Ocorre que a presunção de constitucionalidade das leis não permite que se afirme a existência do direito à restituição do indébito, antes de declarada a inconstitucionalidade da lei em que se fundou a cobrança do tributo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 128.015
ACÓRDÃO N° : 303-31.106

É certo que o contribuinte pode promover a ação de restituição, pedindo seja incidentalmente declarada a inconstitucionalidade. Tal ação, todavia, é diversa daquela que tem o contribuinte, diante da declaração, pelo STF, da inconstitucionalidade da lei em que se fundou a cobrança do tributo. Na primeira, o contribuinte enfrenta, como questão prejudicial, a questão da inconstitucionalidade. Na segunda, essa questão encontra-se previamente resolvida.

Não é razoável considerar-se que ocorreu inércia do contribuinte que não quis enfrentar a questão da constitucionalidade. Ele aceitou a lei, fundado na presunção de constitucionalidade desta.”

Uma vez declarada a inconstitucionalidade, surge, então, para o contribuinte, o direito à repetição, afastada que está aquela presunção.”

Pode-se também mencionar o acerto da decisão alcançada pelo mesmo Tribunal no REsp 200909/RS, aliás, como se faz acontecer nos pronunciamentos do Eminentíssimo Ministro JOSÉ DELGADO:

“Tributário. Prescrição. Repetição de Indébito. Lei Inconstitucional. Atende ao princípio da ética tributária e o de não se permitir a apropriação indevida, pelo Fisco, de valores recolhidos a título de tributo, por ter sido declarada inconstitucional a lei que o exige, considerar-se o início do prazo prescricional de indébito a partir da data em que o colendo Supremo Tribunal Federal declarou a referida ofensa à Carta Magna.

E para quebrantar quaisquer resistências, o Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, no RE 136.883-RJ, indicando o precedente no RE 121.336, declarou que o direito à repetição surge com a decisão que declara a inconstitucionalidade. Assim a ementa:

“Empréstimo compulsório (Decreto-lei nº 2.288/86, art. 10): incidência na aquisição de automóveis, com resgate em quotas do Fundo Nacional de Desenvolvimento: inconstitucionalidade não apenas da sua cobrança no ano da lei que a criou, mas também da sua própria instituição, já declarada pelo Supremo Tribunal Federal (RE 121.336, Plenário, 11-10-90, Pertence): direito do contribuinte à repetição do indébito, independentemente do exercício em que se deu o pagamento indevido.”

Do voto de S. Exa. extrai-se passagem decisiva:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.015
ACÓRDÃO Nº : 303-31.106

“Declarada, assim, pelo Plenário, a inconstitucionalidade material das normas legais em que fundada a exigência da natureza tributária, porque feita a título de cobrança de empréstimo compulsório -, segue-se o direito do contribuinte à repetição do que se pagou (Código Tributário Nacional, art. 165), independentemente do exercício financeiro em que tenha ocorrido o pagamento indevido.”

Pelas lições que se pode absorver do aresto, é que o Superior Tribunal de Justiça, como não poderia deixar de ser, continua a se manifestar pela contagem da prescrição a partir da declaração de inconstitucionalidade em sessão plenária do STF, conforme REsp 217195/PB:

“A iterativa jurisprudência desta Corte consagrou entendimento no sentido de que o prazo prescricional quinquenal das ações de repetição de indébito tributário inicia-se com a publicação da decisão do STF que declarou a inconstitucionalidade da exação.”

O Primeiro Conselho de Contribuintes também já apreciou a matéria em diversos julgados, cabendo referência aos Acórdãos 106-11.582/00, 107-05962/00, 108-06.283 e CSRF/01-03.239/2001.

Sem dúvida, ao Fisco interessa mais que o contribuinte aceite a presunção de legitimidade e de validade das leis e dos decretos e, desse modo, aja absolutamente em conformidade com os preceitos dessas normas. O Estado e a sociedade em geral, sem dúvida alguma, apostam em que o contribuinte pague a sua conduta nesses termos.

Aliás, sabendo-se que o decurso do prazo, com inação do contribuinte no que tange ao exercício da pretensão de crédito para restituir alegado indébito fiscal, redundando em extinção desse direito de exigir, seria um absurdo jurídico e político impor essa perda precisamente ao contribuinte que pacificamente aceitou a presunção de validade das leis e dos decretos, “*achando que estavam certos e de acordo com a ordem jurídica*”, e por isso não teria agido no sentido de pleitear a restituição senão quando o Egrégio Supremo Tribunal Federal conhecesse essa matéria constitucional de validade das leis e dos decretos.

Essa presunção somente pode vir a ser desfeita, com segurança, depois da matéria constitucional – validade da lei cotejada em face da Constituição – vir a ser examinada pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, seja em controle jurisdicional direto, seja em controle incidental. Até lá é razoável que não se exija conduta ativa do contribuinte.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.015
ACÓRDÃO Nº : 303-31.106

Evidentemente, quando existem diversos julgados do Supremo Tribunal Federal analisando a constitucionalidade da lei, para o efeito do início da contagem do prazo prescricional deve ser considerado a data do primeiro julgado”.

Nesse passo, destaca-se que o primeiro julgado do Pretório Excelso quanto à questão em tela no qual foi reconhecida a incompatibilidade da exação em face da Constituição de 1988, foi proferido nos autos do RE nº 150.764-1/PE, com decisão publicada no DJ de 02/04/1993.

Visto que a postulação ativa do contribuinte, ora recorrente, foi comprovadamente protocolizada perante o órgão da Secretaria da Receita Federal em 02/01/2000, depois do transcurso do prazo de 5 (cinco) anos contados da publicação do julgamento do referido Recurso Extraordinário, é forçoso declarar expressamente a fluência do prazo prescricional.

Entendo, assim, estar o pleito da Recorrente prejudicado pela prescrição, de modo que voto por **negar provimento** ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 02 de dezembro de 2003



CARLOS FERNANDO FIGUEIREDO BARROS – Relator



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 11610.000026/2001-85

Recurso nº: 128015

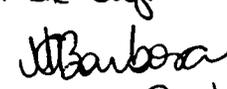
TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 2º do art. 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, fica o Sr. Procurador Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Terceira Câmara do Terceiro Conselho, intimado a tomar ciência do Acórdão nº 303-31106.

Brasília, 09/08/2004


JOAO HOLANDA COSTA
Presidente da Terceira Câmara

Ciente em 11 de agosto de 2004.


M. Cecilia Barbosa
Procuradora da Fazenda Nacional
OAB/MG 65792