



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.ª	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 12/11/2001
C	<i>solução</i>
	Rubrica

Processo : 13603.0001522/97-23
Acórdão : 201.74-897
Recurso : 112.877

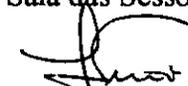
Sessão : 20 de junho de 2001
Recurso : 112.877
Recorrente : NANSEN S/A – INSTRUMENTOS DE PRECISÃO
Recorrida : DRJ em Belo Horizonte - MG

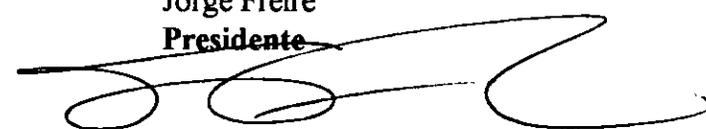
IPI - RESTITUIÇÃO - O dispositivo que autorizou a restituição da TRD, paga no período de 04/02 a 29/07/91, foi o art. 84 da Lei nº 8.383, de 30/12/91. É a partir dessa data que se conta o prazo de cinco anos para o contribuinte pleitear a restituição, pois foi em tal data que nasceu o seu direito. **Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: NANSEN S/A – INSTRUMENTOS DE PRECISÃO.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencida a Conselheira Luiza Helena Galante de Moraes, que apresenta declaração de voto. Esteve presente ao julgamento o advogado da recorrente Dr. Aquiles Nunes de Carvalho.

Sala das Sessões, em 20 de junho de 2001


Jorge Freire
Presidente


Serafim Fernandes Corrêa
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Rogério Gustavo Dreyer, Gilberto Cassuli, José Roberto Vieira, Antonio Mário de Abreu Pinto e Sérgio Gomes Velloso.
Iao/ovrs



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13603.0001522/97-23
Acórdão : 201.74-897
Recurso : 112.877

Recorrente : NANSEN S/A – INSTRUMENTOS DE PRECISÃO

RELATÓRIO

A contribuinte acima identificada pleiteou a restituição dos juros pagos a maior, de vez que calculados com base na TRD, no período de 04/02/91 a 29/07, conforme disposto no inciso I do art. 2º da IN SRF nº 21/97, c/c o § 1º da IN SRF nº 32/97.

A DRF em Contagem – MG indeferiu o pedido fundamentando sua decisão no fato de que a IN SRF nº 32/97 não tratou de restituição, mas sim de revisão dos créditos constituídos.

Houve manifestação de inconformidade da recorrente junto à DRJ em Belo Horizonte – MG tendo, esta, mantido o indeferimento.

Em seguida, houve recurso a este Conselho.

É o relatório



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13603.0001522/97-23
Acórdão : 201.74-897
Recurso : 112.877

VOTO DO CONSELHEIRO SERAFIM FERNANDES CORRÊA

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Em seu recurso a contribuinte alega em seu favor o Parecer COSIT nº 58/98 que estabeleceu :

RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA

Somente são passíveis de restituição os valores recolhidos indevidamente que não tiverem sido alcançados pelo prazo decadencial de 5 (cinco) anos, contado a partir da data do ato que conceda ao contribuinte o efetivo direito de pleitear a restituição.

Em seu pedido inicial alega que tal data é a da IN SRF nº 32/97.

Já a decisão da DRF em Contagem – MG fundamentou sua decisão afirmando que tal IN trata de assunto diverso.

Cabe, por oportuno, transcrever a IN SRF nº 32, a seguir:

**“Instrução Normativa SRF nº 32, de 09 de abril de 1997
DOU de 10/04/1997, pág. 7124**

Dispõe sobre a cobrança da TRD como juros de mora, legitima a compensação de valores recolhidos da contribuição para o FINSOCIAL com a COFINS devida, explicita o alcance do art. 63 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e dá outras providências.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições, tendo em vista o disposto no art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, na Lei de Introdução ao Código Civil e nos arts. 3º, inciso I, 7º, 8º e 30 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e 63 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, resolve:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 13603.0001522/97-23
Acórdão : 201.74-897
Recurso : 112.877

Art. 1º Determinar seja subtraída, no período compreendido entre 4 de fevereiro a 29 de julho de 1991, a aplicação do disposto no art. 30 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, resultante da conversão da Medida Provisória nº 298, de 29 de julho de 1991.

§ 1º O entendimento contido neste artigo autoriza a revisão dos créditos constituídos, de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, ainda que estejam sendo pagos parceladamente, na parte relativa à exigência da Taxa Referencial Diária - TRD, como juros de mora, no período compreendido entre 4 de fevereiro a 29 de julho de 1991.

§ 2º Na hipótese de que trata o parágrafo anterior aplica-se o disposto no art. 2º, § 2º, da Instrução Normativa nº 031, de 8 de abril de 1997.

Art. 2º Convalidar a compensação efetivada pelo contribuinte, com a contribuição para o financiamento da Seguridade Social - COFINS, devida e não recolhida, dos valores da contribuição ao Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL, recolhidos pelas empresas exclusivamente vendedoras de mercadorias e mistas, com fundamento no art. 9º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, na alíquota superior a 0,5% (meio por cento), conforme as Leis nºs 7.787, de 30 de junho de 1989, 7.894, de 24 de novembro de 1989, e 8.147, de 28 de dezembro de 1990, acrescida do adicional de 0,1% (um décimo por cento) sobre os fatos geradores relativos ao exercício de 1988, nos termos do art. 22 do Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987.

Art. 3º A pessoa jurídica que teve reconhecido o direito à isenção do imposto de renda, de conformidade com o art. 13 da Lei nº 4.239, de 27 de junho de 1963, com a redação dada pelo art. 1º do Decreto-lei nº 1.564, de 29 de junho de 1977, antes do advento da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, cujo pedido de prorrogação esteja pendente de exame administrativo ou judicial, tem o direito de ver seu pedido de prorrogação apreciado pela SUDENE para efeito de ampliação do benefício por até mais cinco



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13603.0001522/97-23
Acórdão : 201.74-897
Recurso : 112.877

anos, se comprovado o atendimento das condições estabelecidas no art. 3º do Decreto-lei nº 1.564, de 1977.

Art. 4º O disposto no art. 63 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplica-se também aos créditos de tributos e contribuições, administrados pela Secretaria da Receita Federal, constituídos até 29 de dezembro de 1996.

Art. 5º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.

EVERARDO MACIEL”.

Da leitura da Instrução Normativa transcrita resulta evidente que a mesma tratou de revisão de créditos constituídos e não de restituição.

Pesquisando a matéria, verifica-se que a restituição da TRD paga a maior foi prevista no artigo 84 da Lei nº 8.383/91, de 30.12.91. Por oportuno transcrever os artigos de 80 a 85 da citada lei, a seguir:

“Art. 80. Fica autorizada a compensação do valor pago ou recolhido a título de encargo relativo à Taxa Referencial Diária (TRD) acumulada entre a data da ocorrência do fato gerador e a do vencimento dos tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, pagos ou recolhidos a partir de 4 de fevereiro de 1991.

Art. 81. A compensação dos valores de que trata o artigo precedente, pagos pelas pessoas jurídicas, dar-se-á na forma a seguir:

I - os valores referentes à TRD pagos em relação a parcelas do imposto de renda das pessoas jurídicas, imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido (Lei nº 7.713, de 1988, art. 35), bem como correspondentes a recolhimento do imposto de renda retido na fonte sobre rendimentos de qualquer espécie poderão ser compensados com impostos da mesma espécie ou entre si, dentre os referidos neste inciso, inclusive com os valores a recolher a título de parcela estimada do imposto de renda;

II - os valores referentes à TRD pagos em relação às parcelas da contribuição social sobre o lucro (Lei nº 7.689, de 1988), do Finsocial e do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13603.0001522/97-23
Acórdão : 201.74-897
Recurso : 112.877

PIS/Pasep, somente poderão ser compensados com as parcelas a pagar de contribuições da mesma espécie;

III - os valores referentes à TRD recolhidos em relação a parcelas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e os pagos em relação às parcelas dos demais tributos ou contribuições somente poderão ser compensados com parcelas de tributos e contribuições da mesma espécie.

Art. 82. Fica a pessoa autorizada a compensar os valores referentes à TRD, pagos sobre as parcelas de imposto de renda por ela devidas, relacionadas a seguir:

I - quotas do imposto de renda das pessoas físicas;

II - parcelas devidas a título de carnê-leão;

III - imposto de renda sobre ganho de capital na alienação de bens móveis ou imóveis;

IV - imposto de renda sobre ganhos líquidos apurados no mercado de renda variável.

Art. 83. Na impossibilidade da compensação total ou parcial dos valores referentes à TRD, o saldo não compensado terá o tratamento de crédito de imposto de renda, que poderá ser compensado com o imposto apurado na declaração de ajuste anual da pessoa jurídica ou física, a ser apresentada a partir do exercício financeiro de 1992.

Art. 84. Alternativamente ao procedimento autorizado no artigo anterior, o contribuinte poderá pleitear a restituição do valor referente à TRD mediante processo regular apresentado na repartição do Departamento da Receita Federal do seu domicílio fiscal, observando as exigências de comprovação do valor a ser restituído.

Art. 85. Ficam convalidados os procedimentos de compensação de valores referentes à TRD pagos ou recolhidos e efetuados antes da vigência desta lei, desde que tenham sido observadas as normas e condições da mesma.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13603.0001522/97-23
Acórdão : 201.74-897
Recurso : 112.877

Diante do exposto, constata-se estar equivocada a contribuinte ao indicar como o ato que autorizou a restituição da TRD a IN SRF N° 32/97, pois a mesma tratou de assunto diferente.

O ato foi a Lei nº 8.383, de 30.12.91.

E como a própria contribuinte afirma, é dessa data que se contam os cinco anos.

Dessa forma, o prazo venceu em 30.12.96. Como o pedido foi protocolado em 09.10.97, já havia decaído o direito da contribuinte, razão pela qual nego provimento ao recurso.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 20 de junho de 2001

SERAFIM FERNANDES CORRÊA



Processo : 13603.0001522/97-23
Acórdão : 201.74-897
Recurso : 112.877

DECLARAÇÃO DE VOTO DA CONSELHEIRA LUIZA HELENA GALANTE DE MORAES

Concordo com o digno relator que foi o artigo 84 da Lei nº 8.383, de 30/12/91, que autorizou a restituição da TRD paga no período de 04/02/91, o que me faz entender que o prazo decadencial da contribuinte esgotaria em 30 de dezembro de 1991.

A jurisprudência deste Colegiado caminha no sentido de considerar o prazo decadencial de lançamento em 05 cinco anos (art. 150 e 173 do CTN) e o prazo de indébito tributário de 10 dez anos (somado 05 cinco anos após o prazo estabelecido no art. 150, § 4º, do CTN).

Concilio minhas razões de decidir com o Voto prolatado no Recurso nº 114.282 de interesse da empresa KATSUMI NAKA & CIA. LTDA. da lavra do digno Conselheiro José Roberto Vieira. Peço vênia ao ilustre relator para transcrever o voto.

“Trata-se, no caso, de tributo sujeito ao lançamento por homologação, disciplinado no artigo 150 do Código Tributário Nacional, em que cabe ao sujeito passivo o desenvolvimento de uma atividade preliminar, que inclui o pagamento antecipado sem prévio exame da autoridade administrativa, a qual irá, posteriormente, homologar aquela atividade, expressa ou tacitamente, neste caso, pelo decurso do prazo de 05 (cinco) anos a contar do fato jurídico tributário, hipótese em que, reza esse dispositivo, “... *considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito* ...” (artigo 150, § 4º).

Tendo havido um pagamento indevido, ensejador de pedido de restituição/compensação, como no presente caso, “*O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 05 (cinco) anos, contados ... da data da extinção do crédito tributário*”, por força do disposto nos artigos 168, I, e 165, I e II, do CTN.

As autoridades administrativas, que apreciaram o caso, formularam o seguinte raciocínio: desde que o pagamento extinga o crédito tributário (artigo 156, I, do CTN), o prazo para a repetição do pagamento indevido é de 05 (cinco) anos a contar da data da efetivação do pagamento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 13603.0001522/97-23
Acórdão : 201.74-897
Recurso : 112.877

Tal reflexão, contudo, a despeito da aparente simplicidade e correção, comete um pecado imperdoável, qual seja, o de estabelecer a equivalência entre o pagamento do artigo 156, I, e o pagamento antecipado do artigo 150. Inexiste tal correspondência, como bem esclarece a lição de PAULO DE BARROS CARVALHO: *“Curioso notar que a distinção do pagamento antecipado para o pagamento, digamos assim, em sentido estrito, que é forma extintiva prevista no art. 156, inciso I, do CTN, aloja-se, precisamente, na circunstância de o primeiro (pagamento antecipado) inserir-se numa seqüência procedimental, que chega ao término com o expediente da homologação, enquanto o segundo opera esse efeito por força da sua própria juridicidade, independentemente de qualquer ato ou fato posterior”* (Extinção da Obrigação Tributária nos casos de Lançamento por Homologação, in CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO [org.], **Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba – Direito Tributário**, v. 1, São Paulo, Malheiros, 1997, p. 227).

De fato, no pagamento em sentido estrito (artigo 156, I, do CTN), temos um ato que já é, por si só, apto a gerar o efeito de extinção do crédito tributário; enquanto no pagamento antecipado (artigo 150 do CTN) deparamos com a existência de um procedimento, uma série de pelo menos dois atos, em que só com a superveniência do segundo deles, a homologação, é que surge a aptidão para gerar aquele mesmo efeito de extinção do crédito tributário. Por essa razão é que o artigo 156 tratou dele num inciso diverso, o VII, estabelecendo que *“Extinguem o crédito tributário: ... o pagamento antecipado e a homologação do lançamento ...”*. Atente-se, em termos lógicos, para o conjuntor “e” utilizado, e em termos gramaticais, igualmente, para a conjunção aditiva “e” utilizada.

Por isso, registra MARCELO FORTES DE CERQUEIRA que a opinião do mencionado autor é, no particular, *“irretorquível”* (**Repetição do Indébito Tributário: Delineamentos de uma Teoria**, São Paulo, Max Limonad, 2000, p. 247). No mesmo sentido, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES cogita de eficácia decorrente do ato da homologação, dizendo que o efeito liberatório do pagamento antecipado é condicionado e dependente, enquanto o da homologação é um efeito liberatório definitivo (**Lançamento Tributário**, 2.ed., São Paulo, Malheiros, 1999, p. 377 e 380). Mais direto e menos sutil, SACHA CALMON NAVARRO COELHO conclui: *“O que ocorre é simples. O pagamento feito pelo contribuinte só se torna eficaz cinco anos após a sua*



Processo : 13603.0001522/97-23
Acórdão : 201.74-897
Recurso : 112.877

realização ...” (Liminares e Depósitos Antes do Lançamento por Homologação – Decadência e Prescrição, São Paulo, Dialética, 2000, p. 54).

Eis que o pagamento antecipado, no bojo do lançamento por homologação, “... *nada extingue*” (SACHA CALMON, *op. cit.*, p. 53 e 29), porque anterior ao lançamento, que só se opera com a homologação, a teor do texto expresso do artigo 150, *caput*, do CTN. Eis que o pagamento antecipado não passa de “... *mera proposta de lançamento ...*”, uma vez que lançamento mesmo só teremos com a homologação, constituindo um pagamento *sob reserva e por conta* da homologação (ESTEVÃO HORVATH, **Lançamento Tributário e “Autolancamento”**, São Paulo, Dialética, 1997, p. 109-110). E embora PAULO DE BARROS questione o falar-se em extinção provisória do pagamento antecipado e extinção definitiva da homologação (*op. cit.*, p. 228), é nada menos que SOUTO MAIOR BORGES quem falará em extinção condicionada do primeiro e incondicionada ou definitiva da segunda (*op. cit.*, p. 387, 388 e 392).

Essas as razões pelas quais o prazo de 05 (cinco) anos para a repetição do indébito, nos tributos que se valem do lançamento por homologação, só pode começar a fluir da data da homologação, seja ela expressa ou ficta, pois somente então é que, nos termos do artigo 156, VII, do CTN, dar-se-á por extinto o crédito tributário, cumprindo-se o disposto no artigo 168, I, do CTN. O que significa dizer que, inexistindo a homologação explícita, como de fato acontece na maioria dos casos, transcorrerão 05 (cinco) anos após a ocorrência do fato jurídico tributário para que se considere existente a homologação implícita (CTN, artigo 150, § 4º), e só então principiará o prazo, de mais 05 (cinco) anos, para a extinção do direito de pleitear a restituição (CTN, artigo 168, I).

É vasto o apoio doutrinário a essa tese. Assim entendem PAULO DE BARROS CARVALHO (*op. cit.*, p. 232-233), SACHA CALMON NAVARRO COELHO (*op. cit.*, p. 43), MARCELO FORTES DE CERQUEIRA (*op. cit.*, p. 365-366), GABRIEL LACERDA TROIANELLI (Repetição do Indébito, Compensação e Ação Declaratória; *in* HUGO DE BRITO MACHADO [coord.], **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**, São Paulo-Fortaleza, Dialética-ICET, 1999, p. 123) e HUGO DE BRITO MACHADO, que é apontado, aliás, como responsável, ao tempo em que integrava o Judiciário, pela construção da jurisprudência a respeito, e que, fazendo a análise crítica das contribuições a uma obra que coordenou sobre o



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13603.0001522/97-23
Acórdão : 201.74-897
Recurso : 112.877

tema, indica outros doutrinadores de opinião convergente: AROLDO GOMES DE MATTOS, OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO, WAGNER BALERA, RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA e muitos outros (*op. cit.*, p. 21 e 20).

Também apreciável é o apoio jurisprudencial a essa tese, notadamente da parte do Superior Tribunal de Justiça. A título meramente exemplificativo, veja-se: *"Tributário ... Direito à Restituição. Prescrição não configurada. ... Lançamento por homologação, só ocorrendo a extinção do direito após decorridos os cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, somados de mais cinco anos, contados da homologação tácita"* (STJ, 2ª Turma, Resp 182.612-98/SP, rel. Min. HÉLIO MOSIMANN, j. 1º.10.1998, DJU 03.11.1998, p. 120) (*Apud* MANOEL ÁLVARES, *in* VLADIMIR PASSOS DE FREITAS [coord.], **Código Tributário Nacional Comentado**, São Paulo, RT, 1999, p. 632). Diversas outras decisões da mesma corte são referidas por ALBERTO XAVIER (**Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário**, 2.ed., Rio de Janeiro, Forense, 1998, p. 96).

Assim também pensamos, infelizmente em desacordo com EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI (**Decadência e Prescrição no Direito Tributário**, São Paulo, Max Limonad, 2000, p. 266-270) e com ALBERTO XAVIER (*op. cit.*, p. 98-100), mas solidamente escudados no largo apoio doutrinário e jurisprudencial acima referido.

Não se olvide a existência daqueles que sublinham o fato de que a extinção do crédito tributário pelo pagamento antecipado e pela homologação do lançamento dá-se *"... nos termos do disposto no art. 150, e seus §§ 1º e 4º"* (artigo 156, VII, CTN); e invocam o disposto no referido § 1º do artigo 150, segundo o qual *"O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito tributário sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento"*, para argumentar que o pagamento antecipado, como ato subordinado a uma condição resolutiva, tem efeitos imediatos (inclusive o de extinguir o crédito), que se estendem até o implemento da condição (Código Civil, artigo 119), motivo pelo qual a contagem do prazo do artigo 168, I, do CTN, deve ser feita a partir dele e não da homologação.

Uma breve vista d'olhos na boa doutrina evidenciará o elevado número de problemas residentes no comando do referido artigo 150, § 1º, e a infelicidade a



Processo : 13603.0001522/97-23
Acórdão : 201.74-897
Recurso : 112.877

toda prova do legislador ao enunciá-lo. Começemos pela expressão “homologação do lançamento”, em face da qual SACHA CALMON indaga “Que lançamento?”, pois o que se homologa é a atividade preliminar do sujeito passivo, especialmente o pagamento, e lançamento só haverá mesmo quando da homologação propriamente dita, segundo a letra do mencionado artigo 150, “caput” (op. cit., p. 50-51). Sigamos pela objeção de ALCIDES JORGE COSTA, para quem “... não faz sentido ... ao cuidar do lançamento por homologação, pôr condição onde inexistente *negócio jurídico*”, porque “... condição é modalidade de *negócio jurídico* e, portanto, inaplicável ao ato *jurídico material* ...” do pagamento (**Da Extinção das Obrigações Tributárias**, Tese para Concurso de Professor Titular, São Paulo, USP, 1991, p. 95). Prossigamos com outra crítica, muito bem posta por SACHA CALMON, que lembra que uma condição é a cláusula “... que subordina o efeito do ato *jurídico a evento futuro e incerto*” (Código Civil, artigo 114), o que absolutamente não rima com a figura da homologação no âmbito do lançamento em pauta, que, expressa ou tácita, será sempre inteira e plenamente certa. E fechemos pela observação de que essa figura do pagamento antecipado não só não se caracteriza como condição, como também não se pode dizê-la resolutiva, conforme averba LUCIANO DA SILVA AMARO: “Ora, os sinais aí estão trocados. Ou se deveria prever, como condição *resolutória*, a *negativa de homologação* (de tal sorte que, implementada essa negativa, a extinção estaria resolvida) ou teria de definir-se, como condição *suspensiva*, a *homologação* (no sentido de que a extinção ficaria suspensa até o implemento da homologação)” (**Direito Tributário Brasileiro**, 4.ed., São Paulo, Saraiva, 1999, p. 348).

Perante todas essas vaguidades e imprecisões, como sempre, mas mais do que nunca, há que se abandonar a literalidade do dispositivo em causa, em prol de uma interpretação sistemática; e o contexto do CTN aponta, inexoravelmente, no sentido de que, muito além do pagamento antecipado, é somente com a homologação que se opera o respectivo lançamento e se produzem os seus efeitos típicos, sob pena irremissível de esquecimento do nítido e incontestável mandamento do artigo 142: “*Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento ...*”.

Quanto à natureza do prazo de repetição do indébito do artigo 168 do CTN, uma vez que ele cogita de extinção do direito, a doutrina tradicional tendia a interpretá-lo como decadencial. Mais recentemente, atentou-se para o



Processo : 13603.0001522/97-23
Acórdão : 201.74-897
Recurso : 112.877

fato de que o dispositivo trata da extinção do direito de *“pleitear”* a restituição, o que parece conduzir na direção do fenômeno prescricional, que atinge o direito de ação judicial que garante um determinado direito material, pelo seu não exercício durante certo lapso de tempo. Entretanto, razão seja dada a MARCELO FORTES DE CERQUEIRA, em que, se entendermos assim a prescrição, sempre referida às ações judiciais, *“Descabe falar-se em direito de ação perante a esfera administrativa ...”, “... onde inexistente exercício de função jurisdicional”*, inexistente ação e sua perda, logo inexistente prescrição! (*op. cit.*, p. 359, nota 612, e p. 362). Daí optarmos por encarar o prazo do referido artigo 168 como decadencial, quando relativo à via administrativa, e como prescricional, quando concernente à via judicial, na esteira do autor mencionado (*op. cit.*, p. 362 e 364) e de EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI (*op. cit.*, p. 100 e 253).

Parecem-nos tão claros e insofismáveis os dispositivos legais pertinentes no sentido em que interpretamos acima o prazo do artigo 168, I, do CTN, que nos soa inteiramente adequado concluir, com PAULO DE BARROS CARVALHO, que, no caso, *“Não se trata, portanto, de mera proposta exegetica que a doutrina produz na linha de afirmar suas tendências ideológicas. É prescrição jurídico-positiva, estabelecida pelo legislador de maneira explicita”* (*op. cit.*, p. 233).

Há ainda uma outra questão a ser enfrentada no presente caso. Trata-se da inconstitucionalidade que motivou o indébito original. Em nosso sistema de controle de constitucionalidade, dispomos do controle concentrado, com decisões dotadas de eficácia *“erga omnes”*, e do controle difuso, cujas decisões, embora revestidas apenas de efeitos *“inter partes”*, desde que evoluam para a suspensão da execução por parte do Senado Federal (Constituição Federal, artigo 52, X), exibem os mesmos efeitos daquelas outras.

As decisões que declaram inconstitucionalidades operam efeitos retroativos, de vez que adotamos, entre nós, o sistema norte-americano, caracterizado pelos efeitos *“ex tunc”*. E no que tange à natureza dos efeitos, fiquemos com PONTES DE MIRANDA (*Comentários à Constituição de 1946*, v. V, São Paulo, Max Limonad, 1953, p. 293 e seguintes) e com JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES (*op. cit.*, p. 195), identificando em tais sentenças a eficácia constitutiva negativa, que impede que as normas declaradas inconstitucionais sigam produzindo efeitos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13603.0001522/97-23
Acórdão : 201.74-897
Recurso : 112.877

As normas alcançadas pela decretação de inconstitucionalidade têm o seu fundamento de validade subtraído, fato que obviamente inova a ordem jurídica, reforçando, com a sua declaração, o direito do sujeito passivo à repetição do indébito. Cabe cogitar-se aqui, em face da inovação no ordenamento, de um novo prazo para o exercício do direito à restituição do pagamento indevido, cujo termo inicial seria a data do trânsito em julgado ou da publicação da decisão, numa situação em tudo análoga àquela contemplada no mencionado artigo 168, II, que também determina um novo prazo para a restituição do indébito.

Esse novo prazo constitui, na explicação de ALBERTO XAVIER (*op. cit.*, p. 97), consequência da ação direta de inconstitucionalidade, com efeitos “*erga omnes*”, instituto jurídico inexistente no Texto Supremo à época da promulgação do CTN, razão pela qual não se encontra hoje nele previsto.

Conquanto haja quem se posicione contra tal prazo, como EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI (*op. cit.*, p. 270-271 e 276), é grande o seu amparo doutrinário: HUGO DE BRITO MACHADO (*op. cit.*, p. 21), ALBERTO XAVIER (*op. cit.*, p. 97), RICARDO LOBO TORRES (*Restituição dos Tributos*, Rio de Janeiro, Forense, 1983, p. 109) e MARCELO FORTES DE CERQUEIRA (*op. cit.*, p. 330-334), entre outros. Ele encontra supedâneo também nas decisões deste tribunal administrativo: “*Decadência – Restituição do Indébito – Norma Suspensa por Resolução do Senado Federal ... – Nos casos de declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, ocorre a decadência do direito à repetição do indébito depois de 5 anos da data de trânsito em julgado da decisão proferida em ação direta ou da publicação da Resolução do Senado Federal que suspendeu a lei ...*” (1º Conselho de Contribuintes - 8ª Câmara – Acórdão nº 108-06283 – rel. JOSÉ HENRIQUE LONGO – Sessão de 08.11.2000). Finalmente, a jurisprudência do STJ também já o encampou: “*Tributário – Restituição – Decadência – Prescrição ... – O prazo prescricional tem como termo inicial a data da declaração de inconstitucionalidade da Lei em que se fundamentou o gravame*” (STJ, Emb. Div. Resp. 43.995-5/RS, rel. Min. CESAR ASFOR ROCHA – *Apud* EURICO M. D. DE SANTI, *op. cit.*, p. 270-271).

A dúvida que se põe, no caso vertente, é se aplicável à presente hipótese de repetição do indébito tanto o prazo de dez anos do lançamento por



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13603.0001522/97-23
Acórdão : 201.74-897
Recurso : 112.877

homologação (cinco para a homologação, a partir do fato jurídico tributário, mais cinco para a repetição, a partir da homologação), quanto ao novo prazo da declaração de inconstitucionalidade (cinco anos a partir do trânsito em julgado ou da publicação da Resolução do Senado), qual deles deve prevalecer?

Só prevalecerá o segundo prazo quando a declaração de inconstitucionalidade venha, como já frisamos acima, a reforçar o direito do contribuinte à restituição do indébito, em face da inovação no ordenamento consistente na caracterização da norma inconstitucional, aumentando-lhe ou reabrindo-lhe o prazo para a repetição do tributo indevido. Não é o que ocorre neste caso, pois o FINSOCIAL que se alega ter sido pago a maior é relativo aos períodos de apuração de outubro de 1990 a março de 1992 (fls . 02), correspondendo a fatos jurídicos tributários, de cujo termo inicial ainda não haviam transcorridos dez anos, quando foi protocolizado o pedido, em 06.08.99. Já em relação ao outro prazo, da publicação da decisão que declarou a inconstitucionalidade, em abril de 1993, já se esgotou o prazo de cinco anos antes da data do protocolo do pedido. Fiquemos, pois, com o primeiro prazo decadencial, não só porque favorável ao direito de repetição do sujeito passivo, mas também, e principalmente, porque, na outra opção, terminariamos por exceder os limites do controle de constitucionalidade.

Esses limites são naturalmente encontrados na noção de Segurança Jurídica, que confere estabilidade às relações sociais. Para GERALDO ATALIBA, os efeitos garantidos pela segurança jurídica são a coisa julgada ..., o direito adquirido e o ato jurídico perfeito (República e Constituição, São Paulo, RT, 1985, p. 154). Do mesmo modo para RICARDO LOBO TORRES: "... a invalidade da lei declarada genericamente opera de imediato, anulando no presente os efeitos dos atos praticados no passado, salvo com relação à coisa julgada, ao ato jurídico perfeito, ao direito adquirido ... no campo tributário, especificamente, isso significa que a declaração de inconstitucionalidade não atingirá a coisa julgada, o lançamento definitivo, os créditos prescritos e as situações que denotem vantagem econômica para o contribuinte". Situações essas que EURICO DE SANTI aceita, desde que recebam os efeitos da coisa julgada, do ato jurídico perfeito e do direito adquirido (op. cit., p. 273, nota 386). Esses os cuidados a serem tomados com a eficácia retrooperante das decisões pela inconstitucionalidade.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13603.0001522/97-23
Acórdão : 201.74-897
Recurso : 112.877

No caso em tela, tal decisão não poderia retroagir para prejudicar o direito adquirido do sujeito passivo ao prazo de repetição vinculado ao lançamento por homologação, reduzindo-o.

Eis que, no caso, o pedido de restituição do indébito foi efetuado antes do advento do termo final do prazo de decadência dos dez anos, aplicável aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Tudo isso posto, manifestamo-nos pelo conhecimento do recurso, para lhe dar provimento no que diz respeito à inoccorrência do fenômeno decadencial do seu direito de pleitear a restituição/compensação. Outrossim, seja devolvido o presente processo à Delegacia da Receita Federal em Londrina/PR para, superada a questão da decadência, verificar-se a efetividade dos alegados recolhimentos a maior do FINSOCIAL.”

É o nosso voto.

Sala das sessões, em 20 de junho de 2001


LUIZA HELENA GALANTE DE MORAES