



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
TERCEIRA TURMA

Processo n.º : 13891.000299/99-14  
Recurso n.º : 302-126154  
Matéria : FINSOCIAL - RESTITUIÇÃO  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Recorrida : Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes  
Interessada : VERMELHINHA CENTRO AUTOMOTIVO LTDA.  
Sessão de : 21 de fevereiro de 2006.  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.777

FINSOCIAL – Pedido de Restituição/Compensação - Possibilidade de Exame - Inconstitucionalidade reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal – Prescrição do direito de Restituição/Compensação – Inadmissibilidade - *dies a quo* – edição de Ato Normativo que dispensa a constituição de crédito tributário - Duplo Grau de Jurisdição.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL,

ACORDAM os Membros da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

NILTON LUIZ BARTOLI  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 20 JUL 2006

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: OTACÍLIO DANTAS CARTAXO, CARLOS HENRIQUE KLASER FILHO, ELIZABETH EMÍLIO CHIEREGATTO DE MORAES (Substituta convocada), PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES, ANELISE DAUDT PRIETO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR. Ausente momentaneamente a Conselheira JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO.

Processo n.º : 13891.000299/99-14  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.777

Recurso n.º : 302-126154  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Interessada : VERMELHINHA CENTRO AUTOMOTIVO LTDA.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial, interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, contra decisão proferida pela 2ª. Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, lavrada no Acórdão n.º 302-36.101, consubstanciado na seguinte ementa:

**"FINSOCIAL – ALÍQUOTAS MAJORADAS – LEIS NºS 7.787/89, 7.894/89 e 8.147/90 – INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – PEDIDO DE RESTITUIÇÃO DE VALORES PAGOS A MAIOR – PRAZO – DECADÊNCIA – DIES A QUO E DIES AD QUEM.**

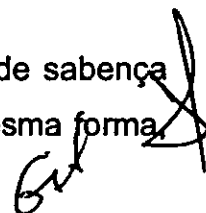
O *dies a quo* para a contagem do prazo decadencial do direito de pedir restituição de valores pagos a maior é a data em que o contribuinte viu seu direito reconhecido pela Administração Tributária, no caso, a data da publicação da M. P. n.º 1.110/95, que se deu em 31/08/1995. Tal prazo de cinco anos estendeu-se até 31/08/2000 (*dies ad quem*). A decadência só atingiu os pedidos formulados a partir do dia 01/09/2000, inclusive, o que não é o caso dos autos.

As contribuições recolhidas a maior, devidamente apuradas, podem ser administrativamente compensadas, conforme requerimento do contribuinte, nos termos da IN SRF n.º 21/97, com as alterações proporcionadas pela IN SRF n.º 73, de 15 de setembro de 1997 e seguintes.

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

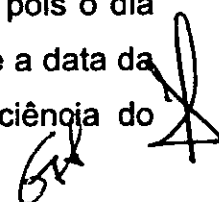
Do acórdão, proferido por maioria de votos, a Procuradoria da Fazenda Nacional recorre, tempestivamente, com base no inciso I do art. 5º, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, apresentando, em suma, os seguintes argumentos:

- i) pelo exame do artigo 168, inciso I, do CTN, constata-se que é de sabença geral e irrestrita o que vem a ser o lançamento de tributo, da mesma forma



Processo n.º : 13891.000299/99-14  
Acórdão nº : CSRF/03-04.777

- as suas espécies, bem como que o FINSOCIAL é tributo cujo lançamento se dá na modalidade do auto lançamento ou lançamento por homologação;
- ii) a respeito da prescrição e decadência, os prazos são temas de exclusiva alçada legislativa, onde somente a lei pode regular quando começa e quando termina o prazo, ou seja, somente a Lei determina o dies a quo e o dies ad quem do prazo;
  - iii) nesse caso, de um lado temos a Lei alteradora do Código Tributário estabelecendo que o "dies a quo" é a data do pagamento indevido, de outro lado, uma interpretação dessa mesma Lei dizendo que o "dies a quo", não é a data do pagamento indevido, mas sim, a data na qual a resolução senatorial tenha sido publicada;
  - iv) alguns Doutrinadores ainda defendem que, dessa suposta Lei que alterou o Código Tributário, considerando que a alteração se cingiu à mudança da data inicial da decadência e não à homologação tácita, o prazo de decadência, só começa a fluir cinco anos após a data no qual o lançamento tácito ocorrer. Aí ao invés de poder repetir até o dia 20/07/99, o contribuinte poderá repetir até o dia 20/07/02, ou seja, cinco anos contados da publicação da resolução senatorial;
  - v) como se viu nos dois exemplos, uma interpretação decuplicou o prazo decadencial e outra, mais que decuplicou, deixou de ser dois e passou a ser dez e no último caso, de treze anos. Por isso é que disse a Fazenda que não pode o intérprete, ainda que a procura incansável dos elementos da lei, modificar o seu sentido. Por isso é intuitivo dizer-se que somente a Lei pode estabelecer o dia do começo e o dia do final do prazo, seja ele decadencial, seja prescricional, prazos esses que, não podem ser alterados por técnica de interpretação da Lei;
  - vi) o CTN estabelece que o dia inicial do prazo para pedir restituição de tributo é a data da extinção do crédito tributário, quando houver como no caso destes autos, pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, sendo clara tal disposição, pois o dia do começo do prazo para restituição na hipótese de que se trata é a data da extinção do crédito tributário, independentemente da posterior ciência do



Processo n.º : 13891.000299/99-14  
Acórdão nº : CSRF/03-04.777

contribuinte através de quaisquer atos normativos, quer dizer, o dispositivo não faz menção ao futuro conhecimento do contribuinte de que pagou algo indevido ou a maior para se determinar o dia inicial do prazo; faz menção apenas e tão somente à data de extinção do crédito;

- vii) o crédito é considerado extinto na data do seu pagamento, dessa maneira, o pagamento antecipado do IR extingue o crédito tributário, iniciando-se a decadência na data desse pagamento, conforme preceitua o art. 168, I do CTN;
- viii) a decisão de inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal no controle direto tem a mesma força de uma Lei, ou seja, a decisão proferida em um ADIN equivale a uma verdadeira Lei e sendo Lei, a decisão de inconstitucionalidade retroage repristinando a legislação anterior a Lei declarada inconstitucional, devendo a decisão de inconstitucionalidade respeitar o ato jurídico perfeito, a coisa julgada e o direito adquirido;
- ix) a decisão produz efeitos repristinatórios ao que se refere à repetição de tributos, pois atinge apenas os cinco anos anteriores ao seu proferimento, não atingindo a situações definitivamente constituídas pela decadência tributária;
- x) não há qualquer contradição entre os efeitos da decisão de inconstitucionalidade do Poder Judiciário no controle direto e no controle difuso e a decadência do direito à restituição, onde o termo a quo da decadência é a data da extinção do crédito tributário, saiba o contribuinte ou não que pagou indevidamente;
- xi) pelo disposto no art. 168, I do CTN, a contagem do prazo prescricional independe completamente da data da decisão de inconstitucionalidade, devendo respeitar tal decisão, toda e qualquer Lei as situações definitivamente constituídas, exatamente porque passados cinco anos da data do pagamento, o contribuinte perde o direito a repetição e, a decisão de inconstitucionalidade, qualquer que seja ela, não pode mais atingir essa situação que já definitivamente se consolidou.



Processo n.º : 13891.000299/99-14  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.777

Desta forma, requer seja dado provimento ao Recurso Especial, para que seja procedida reforma da decisão da Segunda Câmara, e ainda, seja mantida a decisão monocrática que considerou caduco o pedido de restituição.

Instado a apresentar contra-razões, o contribuinte manifesta-se às fls. 105/109, tempestivamente, apresentando, em suma, os seguintes argumentos:

(i) pelo entendimento do Procurador da Fazenda Nacional, o prazo decadencial começa sempre na data do efetivo pagamento, o que levaria a conclusão de que realmente ocorreu a decadência;

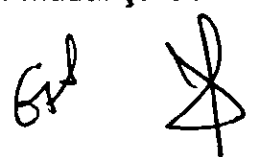
(ii) pela aplicação deste raciocínio, jamais haveria a possibilidade de restituição dos pagamentos feitos a maior a título de Finsocial pela via administrativa, pois nos cinco anos seguintes à extinção do tributo não havia autorização administrativa que reconhecesse o indébito, o que só ocorreu com a edição da Medida Provisória n.º 1.110/95, ou com a edição da Medida Provisória n.º 1.621-36/98;

(iii) o raciocínio formulado pelo Procurador contraria as Leis vigentes, especialmente o art. 53 da Lei 9.784/99, pois as normas em vigor determinam que a administração pública cumpra a Constituição Federal, possibilitando que a administração anule os próprios atos eivados de erros;

(iv) o Parecer COSIT n.º 58 deixou claro que a administração interpreta o disposto na Medida Provisória n.º 1.110/95 no sentido de que cabe a restituição dos valores recolhidos acima de 0,5%, bem como neste Parecer deixa claro que o prazo decadencial só se iniciou na data da edição da referida Medida Provisória;

(v) o Ato Declaratório SRF 96/99 mudou tal entendimento contido no Parecer COSIT 58/98, não devendo o AD 96/99 ser aplicado ao processo em discussão que foi protocolado em 08/11/99, aplicação vedada pelo art. 146 do CTN, e pelo art. 2º da Lei n.º 9.784/99;

(vi) o indeferimento ocorrido nos autos do processo em discussão, deu-se pela mora da DRF/Limeira em analisar o pedido no prazo concedido pela Lei 9784/99, ou seja, a mora da administração que só analisou o pedido em 29/11/2000, e após a edição do Ato Declaratório 96/99, acarretou o indeferimento pela mudança de entendimento;



Processo n.º : 13891.000299/99-14  
Acórdão nº : CSRF/03-04.777

(vii) mesmo se assim não previsse a Lei 9.784/99, a questão decadencial para a repetição de indébito vem sido reiteradamente interpretada pelo STJ, que firmou entendimento de que ocorre a decadência na restituição de tributos lançados por homologação, somente quando escoados 5 anos da data da homologação, ou seja, após 10 anos de ocorrência do fato gerador;


(viii) em face desse entendimento e da redação do art. 17 da Medida Provisória 1.110/95, a requerente entende possuir o Direito de restituir/compensar os valores pagos a maior a título de contribuição ao Finsocial, nos termos do art. 66 da Lei 8.383/91, c/c artigos 73 e 74 da Lei 9.430/96, em montantes corrigidos monetariamente de acordo com a Norma Execução SRF/COSIT/COSAR n.º 08/97.

Desta forma, requer o contribuinte seja mantido o acórdão 302-36.101, pois não ocorreu a decadência alegada pela Fazenda Nacional, e ainda, que seja autorizada a restituição dos valores recolhidos acima de 0,5%.

Os autos foram distribuídos a este Conselheiro, constando numeração até as fls. 113, última.



É o relatório.



Processo n.º : 13891.000299/99-14  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.777

## VOTO

Conselheiro NILTON LUIZ BARTOLI, Relator

O Recurso Especial de Divergência oposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional é tempestivo e de competência desta E. Câmara de Recursos Fiscais, o que habilita esta Colenda Turma a examinar o feito.

Impõe-se anotar que para o cabimento do Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, com fundamento no inciso I, do art. 5º do Regimento Interno da CSRF, se faz necessário que o recorrente demonstre, fundamentadamente, a contrariedade à lei ou à evidência de prova, conforme disposto no §1º, do artigo 7º, do mesmo mandamento.

Isto posto, concluo que o Recurso Especial em apreço prestou-se a atender tal requisito, haja vista que o d. Procurador da Fazenda Nacional demonstrou, de maneira fundamentada, entendimento diverso acerca do *dies a quo* para a contagem do prazo decadencial do direito do contribuinte em pleitear restituição de valores pagos à maior, ou indevidamente, a título de Finsocial.

Segundo o recorrente, a r. decisão recorrida contrariou o disposto no inciso I, do artigo 168, do Código Tributário Nacional.

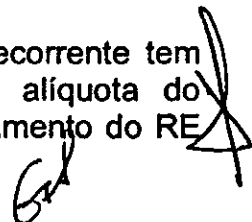
Ultrapassados os requisitos de admissibilidade, passo ao exame da controvérsia.

Em que pesem os argumentos expendidos pela r. Procuradoria da Fazenda Nacional, não há como acatá-los, já que compartilho do entendimento manifestado pela r. decisão recorrida, o qual, inclusive, já foi reiteradamente demonstrado pela Eg. Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes.

Por diversas oportunidades, manifestei meu juízo quanto ao prazo decadencial para os pedidos de restituição do Finsocial, como é o caso, alinhavando em meu voto, os fundamentos que me fizeram concluir pelo início da contagem do prazo, com a publicação da Medida Provisória n.º. 1.110, de 31/08/95.

Nestes termos, a fim de reiterar o entendimento esposado na decisão recorrida, apresento meu entendimento quanto à questão, qual seja:

O pedido de restituição/compensação formulado pelo recorrente tem fundamento na inconstitucionalidade das normas que majoraram a alíquota do FINSOCIAL, declarada pelo Colendo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE



Processo n.º : 13891.000299/99-14  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.777

n.º 150.764-PE ocorrido em 16.12.1992, tendo o acórdão sido publicado em 2.3.1993, e cuja decisão transitou em julgado em 4.5.1993.

A controvérsia trazida aos autos cinge-se à ocorrência (ou não) da decadência (prescrição) do direito do recorrente de pleitear a restituição dos valores que pagou a mais em razão do aumento reputado inconstitucional.

Antes, porém, de adentrarmos na análise do caso concreto, cumpre uma advertência.

Levantou-se no âmbito do Conselho de Contribuintes, sob o fundamento do Parecer PGFN/CRJ/N.º 3401/2002, o entendimento de ser impossível a este Colegiado deferir pedidos de restituição/compensação dos valores pagos a título do FINSOCIAL, em razão das conclusões elencadas naquele arrazoado, endossadas pelo Ministro de Estado da Fazenda quando de sua aprovação.

Com a devida vênia de seus seguidores, tal entendimento revela-se equivocado, destoando do que prevê a legislação aplicável.

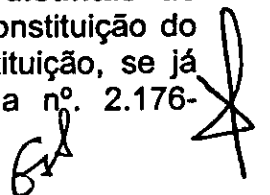
Inicialmente, cumpre destacar que a citação ou transcrição de excertos isolados e fora de contexto do mencionado Parecer podem realmente conduzir à conclusão de que o tema relativo à compensação/restituição do FINSOCIAL teria sido plenamente esgotado na peça elaborada pela Procuradoria da Fazenda Nacional, vinculando toda a Administração Federal àquelas conclusões.

Sucede que o Parecer versa especificamente sobre os pedidos de restituição/compensação do FINSOCIAL referentes a créditos que tenham sido objeto de ação judicial, com decisão final favorável à Fazenda Nacional já transitada em julgado.

A questão efetivamente tratada no Parecer é: "os contribuintes que já tenham contra si uma decisão judicial final desfavorável atinente ao FINSOCIAL, transitada em julgado, podem requerer administrativamente a restituição/compensação daqueles créditos?"

É o que se depreende do despacho do Exmo. Ministro da Fazenda, quando da aprovação do Parecer:

"Despacho: Aprovo o Parecer PGFN/CRJ N.º 3.401/2002, de 31 de outubro de 2002, pelo qual ficou esclarecido que: 1) **os pagamentos efetuados relativos a créditos tributários, e os depósitos convertidos em renda da União, em razão de decisões judiciais favoráveis à Fazenda Nacional transitadas em julgado, não são suscetíveis de restituição ou de compensação em decorrência de a norma aplicada vir a ser declarada inconstitucional em eventual julgamento, no controle difuso, em outras ações distintas de interesse de outros contribuintes;** 2) a dispensa de constituição do crédito tributário ou a autorização para a sua desconstituição, se já constituído, previstas no art. 18 da Medida Provisória n.º 2.176-



Processo n.º : 13891.000299/99-14  
Acórdão nº : CSRF/03-04.777

79/2002, convertida na Lei nº. 10.522, de 19 de julho de 2002, somente alcançam a situação de créditos tributários ainda não extintos pelo pagamento. Publique-se o presente despacho, com o referido Parecer.”<sup>1</sup>

(grifos acrescentados)

Na mesma linha, a ementa do Parecer:

“Declaração de inconstitucionalidade em sede de controle difuso. Não-suspensão da execução da lei pelo Senado Federal. **Irreversibilidade das sentenças transitadas em julgado em favor da União (Fazenda Nacional), a não ser em procedimento revisional rescisório, quando cabível.** Necessidade de provimento judicial para repetição ou compensação em relação à terceiro eventualmente prejudicado.”<sup>2</sup>  
(grifos acrescentados)

A conclusão do mencionado Parecer é ainda mais eloqüente, somente confirmando nosso entendimento:

“IV  
CONCLUSÃO

43. Diante do exposto, a síntese do entendimento doutrinário acima esposado conduz, inexoravelmente, à conclusão de que os efeitos da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no RE 150.764/PE (na via de defesa) **não têm o condão de alcançar as situações jurídicas concretas decorrentes de decisões judiciais transitadas em julgado, favoráveis à União (Fazenda Nacional).** Assim, pode-se concluir que a questão submetida a esta Procuradoria-Geral deve ser harmonizada no sentido de que:

a) a declaração de inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal no RE 150.764/PE **não tem o condão de afetar a eficácia das decisões transitadas em julgado, as quais determinaram a conversão dos depósitos efetuados em renda da União;**

b) repetindo, a decisão do STF que fulminou a norma no controle difuso de constitucionalidade também **não poderá ser invocada para o fim de automática e imediatamente desfazer situações jurídicas concretas e direitos subjetivos,** porque não foram o objeto da pretensão declaratória de inconstitucionalidade;

<sup>1</sup> DOU de 2 de janeiro de 2003, Seção I, p. 5.

<sup>2</sup> Idem, p. 5.

Processo n.º : 13891.000299/99-14  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.777

(...)<sup>3</sup>  
(nossos destaques)

Ora, percebe-se claramente que a questão ventilada no Parecer refere-se àqueles créditos de FINSOCIAL **que tenham sido objeto de ação judicial, julgada em favor da Fazenda Nacional e já transitada em julgado.**

O ponto central do Parecer reside em saber se um posterior reconhecimento da inconstitucionalidade de um tributo teria o condão de desfazer a coisa julgada.

Esse não é o caso dos autos.

Bem por isso, a **transcrição isolada** da alínea "c" do item 43 do Parecer poderia levar à conclusão de que o Parecer teria esgotado o tema referente à restituição/compensação do FINSOCIAL em todas as suas variáveis, o que jamais ocorreu.

Com efeito, essa é a redação da citada alínea "c":

"c) os contribuintes que porventura efetuaram pagamento espontâneo, ou parcelaram ou tiveram os depósitos convertidos em renda da União, sob a vigência de norma cuja eficácia tenha vindo a ser, posteriormente, suspensa pelo Senado Federal, não fazem *jus*, em sede administrativa, à restituição, compensação ou qualquer outro expediente que resulte em renúncia de crédito da União;"<sup>4</sup>

Ocorre que a alínea "c" está inserida no item 43 do Parecer, cujo *caput* remete unicamente às **"situações jurídicas concretas decorrentes de decisões judiciais transitadas em julgado, favoráveis à União (Fazenda Nacional)"**.

Como se não bastasse, afóra a inaplicabilidade das conclusões do mencionado Parecer ao caso concreto, outras razões autorizam este Conselho a examinar pedidos como o que ora se julga.

---

<sup>3</sup> Idem, p. 5/6.

<sup>4</sup> Idem.

Processo n.º : 13891.000299/99-14  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.777

A existência e a competência dos Conselhos de Contribuintes estão previstas em lei, notadamente no Decreto n.º. 70.235/72 com as alterações introduzidas pela Lei n.º. 8.748/93.

Os Conselhos de Contribuintes são segunda instância de julgamento dos processos administrativos relativos a tributos de competência da União, garantindo, na sede administrativa, a existência do duplo grau de jurisdição previsto constitucionalmente.

O processo administrativo fiscal rege-se pelo já citado Decreto n.º. 70.235/72, e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.

A atividade jurisdicional, quer a administrativa, quer a judicial, tem como princípio basilar o livre convencimento do juiz, segundo o qual o julgador decidirá livremente a causa, apreciando a lei e as provas constantes dos autos, fundamentando sua decisão.

O direito à restituição/compensação de valores pagos indevidamente a título de tributo se encontra há muito previsto no Código Tributário Nacional e legislação correlata.

No âmbito administrativo, a matéria encontra-se atualmente regulada pela Instrução Normativa SRF n.º. 210/2002.

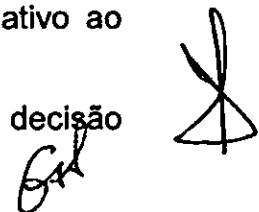
Assim dispõe o seu artigo 2º, *verbis*:

**Art. 2º** Poderão ser restituídas pela SRF as quantias recolhidas ao Tesouro Nacional a título de tributo ou contribuição sob sua administração, nas seguintes hipóteses:

I – cobrança ou pagamento espontâneo, indevido ou a maior que o devido;

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

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



Processo n.º : 13891.000299/99-14  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.777

Parágrafo único. A SRF poderá promover a restituição de receitas arrecadadas mediante Darf que não estejam sob sua administração, desde que o direito creditório tenha sido previamente reconhecido pelo órgão ou entidade responsável pela administração da receita.

Mais adiante, a norma prevê a compensação:

**Art. 21.** O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela SRF, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a quaisquer tributos ou contribuições sob administração da SRF.

(...)

Nos casos onde haja o indeferimento administrativo do pedido de compensação/restituição, o contribuinte poderá interpor recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes. É o que dispõe o artigo 35 da mesma Instrução:

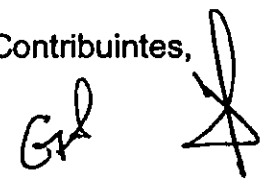
**Art. 35.** É facultado ao sujeito passivo, no prazo de trinta dias, contado da data da ciência da decisão que indeferiu seu pedido de restituição ou de ressarcimento ou, ainda, da data da ciência do ato que não homologou a compensação de débito lançado de ofício ou confessado, apresentar manifestação de inconformidade contra o não-reconhecimento de seu direito creditório.

§ 1º Da decisão que julgar a manifestação de inconformidade do sujeito passivo caberá a interposição de recurso voluntário, no prazo de trinta dias, contado da data de sua ciência.

§ 2º A manifestação de inconformidade e o recurso a que se referem o *caput* e o § 1º reger-se-ão pelo disposto no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações posteriores.

§ 3º O disposto no *caput* não se aplica às hipóteses de lançamento de ofício de que trata o art. 23.

Já o atual Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, introduzido pela Portaria MF nº. 55, prevê em seu artigo 9º que:



Processo n.º : 13891.000299/99-14  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.777

Art. 9º Compete ao Terceiro Conselho de Contribuintes julgar os recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância sobre a aplicação da legislação referente a:

(...)

Parágrafo único. Na competência de que trata este artigo, incluem-se os recursos voluntários pertinentes a:

**I - apreciação de direito creditório dos impostos e contribuições relacionados neste artigo; e (Redação dada pelo art. 2º da Portaria MF nº. 1.132, de 30/09/2002)**

(...)

Ora, como restou amplamente demonstrado no cotejo da legislação em destaque, este Conselho encontra-se plena e legalmente habilitado a apreciar, em sede recursal, pedidos de restituição/compensação de valores pagos indevidamente a título dos tributos de sua competência, dentre eles, o FINSOCIAL.

Dessa forma, ainda que o prestigioso Parecer PGFN/CRJ/Nº 3401/2002 discorresse sobre toda a gama de pedidos de restituição/compensação atinentes ao FINSOCIAL - o que não se verificou, como já foi sublinhado -, suas conclusões não poderiam restringir a apreciação do tema por este Colegiado, incumbido por Lei deste mister sem qualquer restrição.

Na mesma esteira, as conclusões ali enumeradas jamais poderiam vincular as decisões deste Conselho. Como é notório, ainda não há no direito pátrio a chamada súmula de efeito vinculante, estando as Cortes julgadoras livres em seu convencimento.

Finalmente, mas não menos digno de cita, o artigo 22A do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, introduzido pela Portaria MF nº. 103, **autoriza expressamente, a contrario sensu**, os Conselhos de Contribuintes a afastar, **por vício de inconstitucionalidade**, a aplicação de lei "que embase a constituição de crédito tributário, cuja constituição tenha sido dispensada por ato do Secretário da Receita Federal" (parágrafo único, inciso III, "a").

Processo n.º : 13891.000299/99-14  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.777

Como será melhor detalhado mais adiante, em 31.8.1995 foi editada a Medida Provisória n.º. 1.110, de 30.8.1995, de autoria do Exmo. Ministro da Fazenda, que, após sucessivas reedições, foi convertida na Lei n.º. 10.522, de 19.7.2002.

Entre outras providências, a Medida Provisória dispensou a Fazenda Nacional de constituir créditos, inscrever na Dívida Ativa, ajuizar execução fiscal, bem como autorizou a cancelar o lançamento e a inscrição relativamente a tributos e contribuições julgados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, ou ilegais, em última instância, pelo Superior Tribunal de Justiça (artigo 17).

No rol do citado artigo encontrava-se a contribuição ao FINSOCIAL (inciso III).

Tendo havido ato normativo formal que dispensou a constituição de créditos tributários oriundos do FINSOCIAL, este Conselho fica automaticamente investido da competência de afastar a aplicação de lei reputada inconstitucional, por força do previsto no art. 22A, § único, inciso III, "a" de seu Regimento Interno.

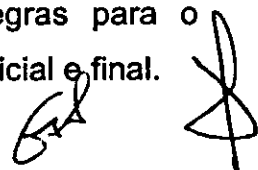
Superado o óbice, passemos à análise do caso concreto.

De início, julgo conveniente nos debruçarmos sobre os institutos da decadência e prescrição.

Embora ainda haja alguma controvérsia acerca dos elementos que diferenciam a decadência da prescrição, o certo é que ambos os institutos foram introduzidos há muito no direito pátrio objetivando disciplinar as relações jurídicas no tempo.

Com efeito, a falta de um termo final para o exercício de um direito poderia desestabilizar as relações sociais, ao deixar indefinidas certas situações, gerando insegurança jurídica.

Bem por isso o legislador houve por estabelecer regras para o exercício de direitos, delimitando sua extensão no tempo e seus termos inicial e final.



15

Processo n.º : 13891.000299/99-14  
Acórdão nº : CSRF/03-04.777

No que toca ao início do prazo prescricional para o exercício de um direito, é de lógica elementar ser o *dies a quo* aquele em que o direito passou a ser exercitável.

Afinal, não prescreve o direito que ainda não nasceu.

Essa foi a linha adotada pelo legislador no Código Civil de 1916, recentemente revogado. Assim dispunha o seu artigo 177, *verbis*:

**Art. 177.** As ações pessoais prescrevem, ordinariamente, em 20 (vinte) anos, as reais em 10 (dez), entre presentes, e entre ausentes, em 15 (quinze), **contados da data em que poderiam ter sido propostas.**  
(grifos nossos)

O novo Código Civil, da lavra de ninguém menos do que o aclamado jurista e filósofo Miguel Reale, adotando a mesma lógica, dispõe que:

**Art. 189.** Violado o direito, **nasce para o titular a pretensão, a qual se extingue, pela prescrição, nos prazos a que aludem os arts. 205 e 206.**  
(destaques acrescentados)

Nesse diapasão, o precioso magistério de Paulo Pimenta<sup>5</sup>

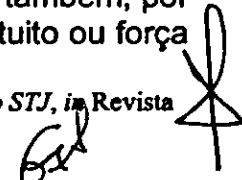
"A pretensão, na lição inesgotável de Pontes de Miranda, `é a posição subjetiva de poder exigir de outrem alguma prestação positiva ou negativa`<sup>6</sup>, ou seja, é a faculdade de exigir o cumprimento de uma prestação, seja a de dar, fazer, ou de não fazer.

Além disso, o dispositivo inovador consagra expressamente o princípio da *action nata* – cuja existência era admitida com tranquilidade pela doutrina civilista na vigência do Código de 1916 -, por força do qual o prazo de prescrição começa fluir no momento em que ocorre a violação do direito material.

Vale dizer, o prazo prescricional surge no momento da ocorrência de determinado fato que modifica uma determinada situação jurídica, tomando-a desconforme com o sistema jurídico. Nem sempre esse fato corresponde a um ato do devedor, podendo ser praticado, também, por terceiros, pode consistir num evento imprevisível (caso fortuito ou força

<sup>5</sup> *A Restituição dos Tributos Inconstitucionais, o Novo Código Civil e a Jurisprudência do STF e do STJ*, in Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 91, Editora Dialética, 2003, p. 90/91.

<sup>6</sup> Tratado de Direito Privado, t. 5, atual. Por Vislon Rodrigues, Campinas, Bookseller, 2000, p. 503.



Processo n.º : 13891.000299/99-14  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.777

maior), ou até mesmo ser decorrente de provimento jurisdicional que atribua nova qualificação, jurídica a um determinado evento."

Na seara tributária, o termo *a quo* do prazo prescricional do direito do contribuinte de repetir o que pagou indevidamente possui algumas singularidades.

De início, há que se perquirir a *natureza* do pagamento indevido, que comumente ocorre em uma de três modalidades.

No primeiro caso, o contribuinte paga *espontaneamente* tributo que não devia ou além do que devia.

No segundo caso, o contribuinte sofre *cobrança* indevida ou maior do que a devida.

No terceiro caso, o contribuinte paga tributo **que era devido à época do pagamento**, e que posteriormente, por força de um fato que modifica a situação jurídica então vigente, **torna-se indevido**.

Nos dois primeiros casos, o pagamento sempre foi indevido, daí porque o prazo prescricional para o contribuinte reaver o indébito tem início na data do próprio pagamento (CTN, art. 168, I), malgrado a redação imprópria do parágrafo I, já que não há se falar em crédito tributário a ser extinto quando o pagamento é integralmente indevido.

Já na terceira hipótese, a situação é diametralmente distinta. O que foi pago pelo contribuinte era efetivamente devido à época do pagamento. Não havia, naquele instante, o carácter indevido no recolhimento efetuado, que só viria a adquirir essa feição após o advento de uma inovação na realidade jurídica em vigor.

Na esteira do que já foi declinado acerca da prescrição e decadência, a violação do direito que faz nascer a pretensão, *in casu*, a do contribuinte, só ocorre quando o pagamento que era devido se torna indevido.

Processo n.º : 13891.000299/99-14  
Acórdão nº : CSRF/03-04.777

Decisões recentes e seguidas das mais altas Cortes do país, judiciais e administrativas, arrimadas na melhor doutrina, vêm elencando três ocorrências que têm o condão de tornar, *a posteriori*, indevido o pagamento até então tido como devido. São elas: (i) declaração de inconstitucionalidade de norma tributária proferida pelo Supremo Tribunal Federal em ações de controle concentrado de constitucionalidade, como as ADINs, de efeito *erga omnes*; (ii) declaração *incidental* de inconstitucionalidade de norma tributária proferida pelo Supremo Tribunal Federal em ações de controle difuso de constitucionalidade, irradiando efeitos *erga omnes* a partir da publicação de resolução do Senado Federal que suspenda a execução da lei declarada inconstitucional; e (iii) lei ou ato administrativo que reconheça, implícita ou expressamente, o caráter indevido da exação.

O que há de comum nesses três casos é a modificação da ordem jurídico-tributária *após* o pagamento do tributo.

Como não é difícil de intuir, somente após se tomar indevido é que surge para o contribuinte o correspondente direito de reaver aquilo que pagou.

No tocante às hipóteses "i" e "ii" acima citadas, é pacífico o entendimento de que a declaração de inconstitucionalidade de uma norma tributária produz efeitos *ex tunc*, tornando inválidos os atos praticados sob sua vigência.

Eventual exceção a essa regra só poderia ocorrer se viesse expressamente consignada na declaração de inconstitucionalidade da norma, para que, por exemplo, emanasse somente efeitos *ex nunc*. Não havendo ressalva, a inconstitucionalidade da norma retroage ao momento em que entrou no ordenamento jurídico.

Assim, tributos declarados inconstitucionais conferem ao contribuinte, a partir da indigitada declaração de inconstitucionalidade, o direito de repetir o que foi pago indevidamente.

O Colendo Superior Tribunal de Justiça, arauto máximo na uniformização da aplicação do direito federal, vem decidindo reiteradamente que, no caso de tributo declarado inconstitucional, o prazo para repetição do que foi pago

Processo n.º : 13891.000299/99-14  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.777

indevidamente só se inicia com o trânsito em julgado do acórdão do Supremo Tribunal Federal que declarou a inconstitucionalidade da exação.

Tal entendimento vem sendo sufragado, inclusive, nos casos relativos ao FINSOCIAL, onde, como se sabe, não houve declaração de inconstitucionalidade com efeito *erga omnes*.

Nesse sentido, decisão recente proferida por aquela Corte:

AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. COMPENSAÇÃO. FINSOCIAL. PRESCRIÇÃO. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. CONTAGEM A PARTIR DO TRÂNSITO EM JULGADO DA DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. PROVIMENTO NEGADO (...)

A declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal não elide a presunção de constitucionalidade das normas, razão pela qual não estava o contribuinte obrigado a suscitar a sua inconstitucionalidade sem o pronunciamento da Excelsa Corte, cabendo-lhe, pelo contrário, o dever de cumprir a determinação nela contida.

A tese que fixa como termo a quo para a repetição do indébito o reconhecimento da inconstitucionalidade da lei que instituiu o tributo deverá prevalecer, pois não é justo ou razoável permitir que o contribuinte, até então desconhecedor da inconstitucionalidade da exação recolhida, seja lesado pelo Fisco.

Ainda que não previsto expressamente em lei que o prazo prescricional/decadencial para restituição de tributos declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal é contado após cinco anos do trânsito em julgado daquela decisão, a interpretação sistemática do ordenamento jurídico pátrio leva a essa conclusão.


Cabível a restituição do indébito contra a Fazenda, sendo o prazo de decadência/prescrição de cinco anos para pleitear a devolução, contado do trânsito em julgado da decisão do Supremo Tribunal Federal que declarou inconstitucional o suposto tributo.

Agravo regimental a que se nega provimento.

(STJ-2ª Turma, AGRESP nº. 414.130-MG, rel. Min. Franciulli Netto, j. 3.9.2002, negaram provimento. v.u., DJU 19.5.2003, p. 184)

Com efeito, mesmo nos casos onde a declaração de inconstitucionalidade tenha ocorrido em sede incidental, o contribuinte passa a ter ciência da lesão a seu direito.

Gil



Processo n.º : 13891.000299/99-14  
Acórdão nº : CSRF/03-04.777

E na esteira no que já dissemos antes, 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 convalida esta lesão, como na lição de SANTIAGO 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:

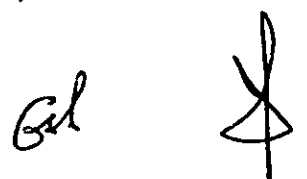
"Tenho eu um direito subjetivo e podem passar os anos sem que o tempo tenha a mínima influência sobre o meu direito. Mais eis que, de repente, o meu direito entra em lesão, isto é, o dever jurídico que a ele corresponde não se cumpre: dá-se a lesão do direito. Nasce da lesão do direito o dever de ressarcir 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, convalida, 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."<sup>7</sup>

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 inconstitucionalidade?

As lições dos mestres MARCO AURÉLIO GRECO e HELENILSON CUNHA PONTES em obra integralmente dedicada ao tema em apreço, merecem ser destacadas:

---

<sup>7</sup> *Programa de Direito Civil*, Editora Forense, 3ª Edição, 2001, p. 345.



Processo n.º : 13891.000299/99-14  
Acórdão nº : CSRF/03-04.777

"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 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'.<sup>8</sup>

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:

"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

<sup>8</sup> *Inconstitucionalidade da Lei Tributária – Repetição do Indébito*, Editora Dialética, 2002, p. 48.

Processo n.º : 13891.000299/99-14  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.777

disciplina, reúne condições que fazem nascer para o contribuinte o direito de obter a restituição do que indevidamente pagou.

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.<sup>9</sup>

Agora a matéria dos princípios (vale dizer o confronto entre a segurança jurídica e a segurança sistémica 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.

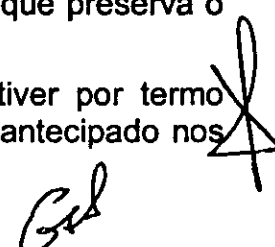
Entendem os primeiros que sua posição deve prevalecer, pois assegura a segurança e a estabilidade das relações.

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.

Com efeito, se a contagem do prazo de prescrição tiver por termo inicial a data do pagamento feito (inclusive pagamento antecipado nos

---

<sup>9</sup> Ob. Cit., p. 50.



Processo n.º : 13891.000299/99-14  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.777

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.

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 consequência 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 do Poder Judiciário, 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 n.º. 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.

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

Processo n.º : 13891.000299/99-14  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.777

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."

Importantíssimo anotar que, no caso apreciado pelo Egrégio STJ, tratava-se de decisão plenária do STF, que afastava, por vício de inconstitucionalidade, a exigência do empréstimo compulsório sobre a aquisição de combustíveis, conforme RE 121.336. Exatamente como no caso da cota do IBC.

**Além disso, na data em que concluído o julgamento em destaque, não havia sido editada qualquer resolução senatorial.**

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, considera-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 n.º. 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



Processo n.º : 13891.000299/99-14  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.777

indébito, independentemente do exercício em que se deu o pagamento indevido."

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

"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 (11.10.90)". (a referência de data é a do RE 121.336).

De qualquer forma, há ainda a terceira modalidade de fato jurídico apto a tornar indevida uma determinada exação, deflagrando nesse instante o direito à sua repetição.

Trata-se de manifestação inequívoca da própria Administração, através de lei ou ato administrativo, que reconhece expressa ou tacitamente a inconstitucionalidade de um determinado tributo. Esse reconhecimento pode se exteriorizar de diferentes formas, como na dispensa da cobrança ou pagamento do tributo, na dispensa da constituição do crédito tributário a ele referente, na revogação total ou parcial na norma tributária inconstitucional, dentre outras.

A partir da edição desse ato, o contribuinte passa a ter ciência indubitável da ocorrência da violação de seu direito, dando início à fluência do prazo prescricional para que pleiteie a devolução do que pagou indevidamente.



Processo n.º : 13891.000299/99-14  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.777

É mais uma vez a regra encampada pelo direito pátrio atinente à prescrição, segundo a qual o prazo prescricional só tem início no dia em que o exercício do direito passou a ser possível.

Feitas essas considerações gerais, aplicáveis a qualquer tributo reputado inconstitucional, cumpre analisarmos o que se verificou com o FINSOCIAL.

O paradigma na matéria foi o acórdão proferido pelo plenário do Supremo Tribunal Federal no julgamento do recurso extraordinário n.º. 150.764-PE, de relatoria do eminente Ministro Marco Aurélio, que considerou inconstitucionais os sucessivos aumentos na alíquota desse tributo, veiculados pelo artigo 9º da Lei 7.689/88, artigo 7º da Lei 7.787/89, artigo 1º da Lei 7.894/89, e artigo 1º da Lei 8.147/90.

Como se tratou de decisão incidental, proferida em controle difuso de constitucionalidade, a Corte Suprema remeteu o julgado ao Senado Federal, para que fossem tomadas as providências no sentido de se suspender a eficácia das normas declaradas inconstitucionais.

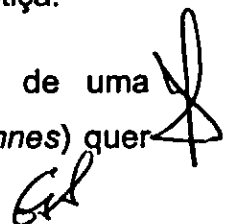
Contrariando seu mister constitucional, aquele órgão legislativo não editou a resolução correspondente.

Indigitada omissão se configura inconstitucional no entender deste relator.

Com efeito, o órgão incumbido pela Carta Magna de promover o controle de constitucionalidade das normas **já em vigor** é exclusivamente o Supremo Tribunal Federal (CF, art. 102, I "a" e III "a", "b" e "c").

Somente **antes** de ingressarem no ordenamento jurídico é que os projetos de lei sofrem controle de constitucionalidade das respectivas Casas Legislativas por onde tramitam, através das Comissões de Constituição e Justiça.

Por conta disso, a declaração de inconstitucionalidade de uma determinada norma, quer em sede de controle concentrado (efeito *erga omnes*) quer



Processo n.º : 13891.000299/99-14  
Acórdão nº : CSRF/03-04.777

em sede incidental (efeito entre as partes), proferida pelo Supremo Tribunal Federal prescinde de qualquer referendo, de qualquer órgão, para produzir efeitos.

O Senado Federal não é instância revisional de decisão de inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal.

A eficácia da norma inconstitucional já foi invalidada pelo STF. À Corte Suprema, porém, não cabe inovar no campo legislativo, competência privativa do Congresso Nacional (CF, art. 44).

A resolução do Senado Federal (CF, art. 52, X) tem como missão unicamente retirar do ordenamento jurídico o que já foi declarado inválido. É ato vinculado, não cabendo àquele órgão legislativo questionar as razões que conduziram à declaração de inconstitucionalidade.

Bem por isso, o entendimento externado pelo senador Amir Lando, quando da recusa em editar a resolução senatorial decorrente no julgamento da inconstitucionalidade do FINSOCIAL, reproduzido no Parecer PGFN/CRJ/Nº 3401/2002 é absolutamente inconstitucional, sobre ser fundado em argumentos meta-jurídicos que não têm o condão de "revisar" o mérito de decisão proferida pela Corte Suprema.

De fato, a prevalecer o entendimento do cioso Senador, um projeto de lei aprovado por apertada maioria no Congresso Nacional não poderia ser convertido em lei; de igual forma, um projeto de lei, legitimamente aprovado pelo Congresso Nacional e sancionado pelo Presidente da República, não se tornaria lei por trazer "profunda repercussão na vida econômica do País".

Juristas de escol têm considerado atualmente a previsão de edição de resolução do Senado Federal visando suspender a eficácia de normas já declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal como herança histórica e ultrapassada, incompatível com o moderno sistema de controle da constitucionalidade de normas.

Processo n.º : 13891.000299/99-14  
Acórdão nº : CSRF/03-04.777

Com efeito, devemos ter presente que o instituto de conferir ao Senado o poder discricionário de estender efeitos *erga omnes* às declarações de inconstitucionalidade em controle incidental sofreu, após a Carta de 1988, críticas pela sua ineficiência diante do modelo de controle abstrato adotado, pois irracional que de um mesmo Plenário surjam decisões com efeitos distintos, quando tomadas com fulcro na inconstitucionalidade de certa norma.

Nesse sentido, o precioso magistério do jurista e Ministro do STF GILMAR FERREIRA MENDES, que bem definiu a inconsistência do instituto:

"A amplitude conferida ao controle abstrato de normas e a possibilidade de que se suspenda, liminarmente, a eficácia de leis ou atos normativos, com eficácia geral, contribuíram, certamente, para que se quebrantasse a crença na própria justificativa desse instituto, que se inspirava diretamente numa concepção de separação de Poderes --- hoje necessária e inevitavelmente ultrapassada. Se o Supremo Tribunal Federal pode, em ação direta de inconstitucionalidade, suspender, liminarmente, a eficácia de uma lei, até mesmo de uma Emenda Constitucional, por que haveria a declaração de inconstitucionalidade, proferida no controle incidental, valer tão-somente para as partes?

A única resposta plausível indica que o instituto da suspensão pelo Senado de execução da lei declarada inconstitucional pelo Supremo assenta-se hoje em razão de índole exclusivamente histórica.

Deve-se observar, outrossim, que o instituto da suspensão da execução da lei pelo Senado mostra-se inadequado para assegurar eficácia geral ou efeito vinculante às decisões do Supremo Tribunal que não declaram a inconstitucionalidade de uma lei, limitando-se a fixar a orientação constitucionalmente adequada ou correta. Isto se verifica quando o Supremo Tribunal afirma que dada disposição há de ser interpretada desta ou daquela forma, superando, assim, entendimento adotado pelos Tribunais ordinários ou pela própria Administração. A decisão do Supremo Tribunal não tem efeito vinculante, valendo nos estritos limites da relação processual subjetiva. Como não se cuida de declaração de inconstitucionalidade de lei, não há que se cogitar aqui de qualquer intervenção do Senado, restando o tema aberto para inúmeras controvérsias.

Situação semelhante ocorre quando o Supremo Tribunal Federal adota uma interpretação conforme à Constituição, restringindo o significado de uma dada expressão literal ou colmatando uma lacuna contida no regramento ordinário. Aqui o Supremo Tribunal não afirma propriamente a ilegitimidade da lei, limitando-se a ressaltar que uma

28

Processo n.º : 13891.000299/99-14  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.777

dada interpretação é compatível com a Constituição, ou, ainda que, para ser considerada constitucional, determinada norma necessita de um complemento (lacuna aberta) ou restrição (lacuna oculta – redução teleológica). Todos esses casos de decisão com base em uma interpretação conforme à Constituição não podem ter a sua eficácia ampliada com o recurso ao instituto da suspensão de execução da lei pelo Senado Federal.

Finalmente, mencionem-se os casos de declaração de inconstitucionalidade parcial sem redução de texto, nos quais se explicitam que de um dado significado normativo é inconstitucional sem que a expressão literal sofra qualquer alteração.

Também nessas hipóteses, a suspensão de execução da lei ou ato normativo pelo Senado revela-se problemática, porque não se cuida de afastar a incidência de disposições do ato impugnado, mas tão-somente de um de seus significados normativos.

**Todas essas razões demonstram a inadequação, o caráter obsoleto mesmo, do instituto de suspensão de execução pelo Senado no atual estágio do nosso sistema de controle de constitucionalidade.<sup>10</sup>**

No caso do FINSOCIAL, entretanto, não se faz necessário perquirir se a declaração incidental de sua inconstitucionalidade teria ou não deflagrado o prazo prescricional para a sua repetição.



Em 31.8.1995 foi editada a Medida Provisória n.º. 1.110, de 30.8.1995, que, após sucessivas reedições, foi convertida na Lei n.º. 10.522, de 19.7.2002.

Entre outras providências, a Medida Provisória dispensou a Fazenda Nacional de constituir créditos, inscrever na Dívida Ativa, ajuizar execução fiscal, bem como autorizou a cancelar o lançamento e a inscrição relativamente a tributos e contribuições julgados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, ou ilegais, em última instância, pelo Superior Tribunal de Justiça (artigo 17).

No rol do citado artigo encontrava-se a contribuição ao FINSOCIAL (inciso III).

---

<sup>10</sup> *Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade*, Celso Bastos Editor, 1998, p. 376:

Processo n.º : 13891.000299/99-14  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.777

Ao dispensar a constituição de créditos, a inscrição na Dívida Ativa, o ajuizamento de execução fiscal, cancelando o lançamento e a inscrição relativos ao que foi exigido a título de FINSOCIAL na alíquota acima de 0,5%, com fundamento nas Leis 7.689/88, 7.787/89, 7.894/89 e 8.147/90, a **Medida Provisória reconheceu expressamente a declaração de inconstitucionalidade das citadas normas proferida pelo STF no julgamento do RE n.º 150.764-PE.**

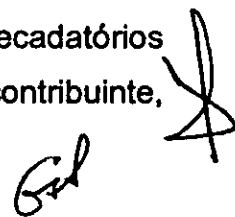
E não se diga que o fato de a majoração das alíquotas do FINSOCIAL estar no rol do artigo 17 não significa necessariamente o reconhecimento de sua inconstitucionalidade, já que todos os demais tributos elencados no artigo 17 já tinham, ao tempo da edição da MP, sido declarados inconstitucionais, inclusive com efeito *erga omnes*.

É o caso da Contribuição instituída pelo artigo 8º da Lei 7.689/88 (art. 17, I), suspensa pela Resolução nº 11 do Senado Federal, de 4.4.95; do Empréstimo Compulsório, instituído pelo Decreto-lei 2.288/86 (at. 17, II), suspenso pela Resolução nº 50 do Senado Federal, de 9.10.95; o IPMF, criado pela Lei Complementar nº 77/93 (art. 17, IV), declarado inconstitucional em parte pelo STF na ADIN 939-DF, acórdão publicado em 18.3.94.

Estando o FINSOCIAL em tão boa companhia, é inegável que a Fazenda Nacional, quando da edição da indigitada MP, reconheceu expressamente a sua inconstitucionalidade ao arrolá-lo ao lado de outros tributos já reconhecidamente inconstitucionais, conferindo-lhe igual tratamento (dispensa de constituição de crédito, inscrição, etc.).

Da mesma forma, não procede o argumento segundo o qual a Medida Provisória 1.110/95 teria se restringido unicamente aos créditos ainda não extintos, nada dispondo sobre aquilo que foi pago indevidamente.

Ora, como foi visto, ao reconhecer a inconstitucionalidade do FINSOCIAL, dispensando a Administração Tributária de procedimentos arrecadatórios nesse particular, a Fazenda Nacional admitiu a violação do direito do contribuinte, marco inicial do prazo prescricional para que este pleiteie sua restituição.



Processo n.º : 13891.000299/99-14  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.777

Nesse sentido, respaldado pela doutrina de Ricardo Lobo Torres, ensina com sua habitual propriedade Gabriel Lacerda Troianelli<sup>11</sup>:

"Há que se considerar, entretanto, que nem a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade, nem a resolução do Senado Federal suspensiva de ato normativo declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, que a Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça vem hoje, pacificamente, admitindo como sendo causas de fluências de novo prazo para pleitear a compensação ou restituição de tributo indevidamente pago, encontram-se previstos na legislação como tais. A jurisprudência, na verdade, teve como fundamento não a lei, mas a doutrina, que, especialmente após as lições de Ricardo Lobo Torres<sup>12</sup>., vem defendendo a existência de causas supervenientes de abertura de prazo para o contribuinte reaver tributo indevidamente pago, entre as quais a decisão do Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado e a resolução do Senado Federal, hoje pacificamente admitidas pelos Tribunais.

Mas não são apenas estas as duas causas supervenientes admitidas pela Doutrina, como bem demonstra Ricardo Lobo Torres, nos trechos a seguir transcritos:

*"A restituição do indébito a causa superveniente apresenta o esquema que pode ser desdobrado em vários procedimentos ou atos distintos: (...); 2º) um ato intermediário que transforma em ilegal o pagamento até então legal, e que pode ser proferido em ação judicial (decretação de nulidade e da ineficácia do negócio jurídico; declaração de inconstitucionalidade da lei em ação direta), em resolução do Senado Federal (que suspende a execução da lei declarada inconstitucional incidenter pelo STF), em lei de natureza interpretativa ou em ato ou procedimento administrativo (...).*

*(...)*

*Na declaração de inconstitucionalidade da lei a decadência ocorre depois de cinco anos da data do trânsito em julgado da decisão do STF proferida em ação direta ou da publicação da Resolução do Senado que suspendeu a lei com base em decisão proferida incidenter tantum pelo STF. Até aquela data o contribuinte só poderia exercitar o seu direito se, concomitantemente, postulasse a declaração judicial de inconstitucionalidade. Esse, entretanto, seria outro tipo de processo de restituição, sujeito às regras do CTN, como vimos no Título II, inconfundível com o que decorre de uma decretação de inconstitucionalidade com eficácia erga omnes. Na hipótese de que se cuida já existe a prejudicialidade da questão da inconstitucionalidade. Logo, a partir da data em que se adquiriu eficácia erga omnes a*

<sup>11</sup> *Lei Interpretativa e Prescrição do Direito de Repetir: Novo Prazo para a Contribuição ao PIS*, in Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 71, Editora Dialética, 2001, p. 73.

<sup>12</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Restituição dos Tributos*. Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 167/170.

Processo n.º : 13891.000299/99-14  
 Acórdão n.º : CSRF/03-04.777

*declaração é que se contará o prazo da decadência. Nem haverá justificativa para restringir o direito do contribuinte, contando o prazo a partir do pagamento (legal e devido), pois serviria de estímulo à multiplicação de repetitórias dirigidas, concomitantemente, contra a constitucionalidade da lei.*

*O mesmo argumento e a mesmíssima conclusão se impõem para os casos de lei interpretativa. Também aí, a nosso ver o prazo de decadência se intenciona da data da publicação da lei que incorporou, em texto formal, os julgados”.*

No mesmo sentido, é copiosa a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais e Conselho de Contribuintes:

**Número do Recurso:** 119471  
**Câmara:** SEGUNDA CÂMARA  
**Número do Processo:** 10183.002651/99-73  
**Tipo do Recurso:** VOLUNTÁRIO  
**Matéria:** RESTITUIÇÃO/COMP PIS  
**Recorrente:** ELÉTRICA CUIABANA LTDA  
**Recorrida/Interessado:** DRJ-CAMPO GRANDE/MS  
**Data da Sessão:** 05/12/2002 08:00:00  
**Relator:** Antônio Carlos Bueno Ribeiro  
**Decisão:** ACÓRDÃO 202-14475  
**Resultado:** NPQ – NEGADO PROVIMENTO POR QUALIDADE  
**Texto da Decisão:** Por unanimidade de votos: I) Acolheu-se a preliminar para afastar decadência; II) no mérito: a) por unanimidade de votos, deu-se provimento parcial ao recurso, quanto à semestralidade; e b) pelo voto de qualidade, negou-se provimento ao recurso, quanto aos expurgos inflacionários. Vencidos os Conselheiros Eduardo da Rocha Schmidt, Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

**Ementa:** NORMAS PROCESSUAIS - RESTITUIÇÃO E

*Ed*

Processo n.º : 13891.000299/99-14  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.777

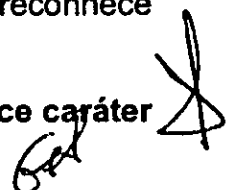
COMPENSAÇÃO DE INDÉBITO - DECADÊNCIA. O prazo para pleitear a restituição ou compensação de tributos pagos indevidamente é sempre de 05 (cinco) anos, distinguindo-se o início de sua contagem em razão da forma em que se exterioriza o indébito. Se o indébito exsurge da iniciativa unilateral do sujeito passivo, calcado em situação fática não litigiosa, o prazo para pleitear a restituição ou a compensação tem início a partir da data do pagamento que se considera indevido (extinção do crédito tributário). Todavia, se o indébito se exterioriza no contexto de solução jurídica conflituosa, o prazo para desconstituir a indevida incidência só pode ter início com a decisão definitiva da controvérsia, como acontece nas soluções jurídicas ordenadas com eficácia erga omnes, pela edição de Resolução do Senado Federal para expurgar do sistema norma declarada inconstitucional, ou na **situação em que é editada Medida Provisória ou mesmo ato administrativo para reconhecer a impertinência de exação tributária anteriormente exigida.**

---

#### Decadência – Pedido de Restituição – Termo Inicial

Em caso de conflito quanto à legalidade da exação tributária, o termo inicial para contagem do prazo decadencial do direito de pleitear a restituição de tributo pago indevidamente inicia-se:

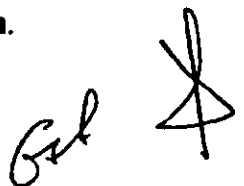
- a) da publicação do acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal em ADIn;
- b) da Resolução do Senado que confere efeito erga omnes à decisão proferida inter partes em processo que reconhece inconstitucionalidade de tributo;
- c) **da publicação de ato administrativo que reconhece caráter indevido de exação tributária.**



Processo n.º : 13891.000299/99-14  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.777

(CSRF-1ª Turma, Acórdão n.º. CSRF/01-03.491, rel. Cons. Wilfrido Augusto Marques, j. 17.9.2001, DOU 30.10.2002, p. 62);  
(CSRF-1ª Turma, Acórdão n.º. CSRF/01-03.239, rel. Cons. Wilfrido Augusto Marques, j. 19.3.2001, DOU 2.10.2001, p. 19)

**Número do Recurso:** 128622  
**Câmara:** **SEXTA CÂMARA**  
**Número do Processo:** **13678.000008/99-41**  
**Tipo do Recurso:** **VOLUNTÁRIO**  
**Matéria:** **ILL**  
**Recorrente:** **CIA. AGRO PASTORIL DO RIO GRANDE**  
**Recorrida/Interessado:** **DRJ-JUIZ DE FORA/MG**  
**Data da Sessão:** **11/07/2002 00:00:00**  
**Relator:** **Wilfrido Augusto Marques**  
**Decisão:** **Acórdão 106-12786**  
**Resultado:** **OUTROS – OUTROS**  
**Texto da Decisão:** Por unanimidade de votos, AFASTAR a decadência do direito de pedir da recorrente e DETERMINAR a remessa dos autos à repartição de origem para apreciação do mérito.  
**Ementa:** **DECADÊNCIA - PEDIDO DE RESTITUIÇÃO - TERMO INICIAL - Em caso de conflito quanto à inconstitucionalidade da exação tributária, o termo inicial para contagem do prazo decadencial do direito de pleitear a restituição de tributo pago indevidamente inicia-se: a) da publicação do acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal em ADIN; b) da Resolução do Senado que confere efeito erga omnes à decisão proferida inter partes em processo que reconhece inconstitucionalidade de tributo; c) da publicação de ato administrativo que reconhece carácter indevido de exação tributária.**  
Decadência afastada.



Processo n.º : 13891.000299/99-14  
Acórdão nº : CSRF/03-04.777

Merece ainda ser transcrito o voto proferido no Acórdão CSRF/01-03.225, de 19.03.2001, de relatoria do preclaro Conselheiro Antonio de Freitas Dutra, Presidente da 2.º Câmara do 1.º Conselho de Contribuintes:

"Em que momento houve a extinção do crédito tributário? A resposta mais óbvia seria – no mês que o imposto passou a indevido ..... As regras definidas pelos artigos 165 e 168 da Lei nº. 5.172 de 25/10/66 – Código Tributário Nacional, pelas características próprias do caso em pauta, não podem ser literalmente aplicadas ..... não há como aplicar a regra inserida no inciso I do art. 168 do CTN que o direito de pleitear a restituição é de cinco anos da extinção do crédito tributário. Primeiro, porque na época era incabível qualquer pedido de restituição uma vez que, até então, esta espécie de rendimento era considerada tributável, tanto na esfera administrativa como na judiciária. Segundo, em nome do princípio de segurança jurídica não se pode admitir a hipótese de que a contagem para o exercício de um direito TENHA INÍCIO antes da data de sua AQUISIÇÃO. Como é que o contribuinte poderia pedir RESTITUIÇÃO daquilo que legalmente foi retido e recolhido? O contribuinte só adquire o direito de requerer a devolução daquele imposto, que num dado momento foi considerado indevido, por um novo ato legal ou decisão judicial transitada em julgado. No caso aqui enfocado, aplica-se a norma inserida no inciso I do art. 165 do Código Tributário Nacional .... No momento que o pagamento do imposto foi considerado indevido, cabe à administração por dever de ofício, devolvê-lo. A regra é a administração devolver o que sabe que não lhe pertence, a exceção é o contribuinte ter que requerê-la e, neste caso, só poderia fazê-lo a partir do momento que adquiriu o direito de pedir a devolução..... "

Por fim, ainda em referência ao Parecer PGFN/CRJ/Nº 3401/2002 elaborado pela Procuradoria da Fazenda Nacional, cumpre esclarecer que não há elementos nos autos que permitam concluir ter o contribuinte se utilizado da via judicial para questionar a incidência do FINSOCIAL, tendo obtido desfecho desfavorável

Processo n.º : 13891.000299/99-14  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.777

passado em julgado, a obstar seu pedido de restituição/compensação na sede administrativa, razão pela qual são inaplicáveis ao caso concreto as digressões nesse sentido.

Diante do exposto, tendo o prazo prescricional (decadencial para alguns) se iniciado na data da publicação da MP n.º 1.110/95, qual seja, 31.8.95, é tempestivo o pedido de restituição/compensação formulado pelo Contribuinte, devendo ser reformadas as decisões anteriores.

Embora a matéria que ora se conhece seja de mérito, é inegável não terem sido examinadas, pela primeira instância, outras questões de igual relevo ao deferimento do pedido formulado nestes autos.

Desta forma, pelos argumentos expostos e em prestígio ao princípio do duplo grau de jurisdição e para que não haja supressão de instância, conheço do recurso interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional e a ele nego provimento, para manter a decisão recorrida, no sentido de que seja afastada a prescrição (*sic* "decadência") do direito do recorrente de pleitear a restituição/compensação dos valores recolhidos indevidamente a título de FINSOCIAL, devendo seu pedido ser remetido à primeira instância administrativa para análise dos demais pressupostos formais que devem embasar tais requerimentos, tais como a subsunção das atividades comerciais desenvolvidas pelo contribuinte àquelas sobre as quais pairou a declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF no julgamento do RE n.º 150.764-PE, aferição dos cálculos apresentados, eventual existência de ações judiciais com desfecho favorável à Fazenda Nacional cuidando dos mesmos créditos, entre outros.

Sala das Sessões – DF, em 21 de fevereiro de 2006.

  
NILTON LUIZ BARTOLI

