



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA**

**Processo nº** 10166.014464/2001-53  
**Recurso nº** 133.553 Voluntário  
**Matéria** FINSOCIAL - RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO  
**Acórdão nº** 301-34.891  
**Sessão de** 10 de dezembro de 2008  
**Recorrente** SEBBA IND. E COM. DE MODULADOS E DIVISÓRIAS LTDA.  
**Recorrida** DRJ/BRASÍLIA/DF

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 1988

Pedido de restituição. Decadência. Inconstitucionalidade de lei.

Reconhecida a inconstitucionalidade de lei por ato do Poder Executivo, é de se reconhecer o direito à restituição para os indébitos não atingidos pela decadência.

O prazo decadencial deve ser contado a partir das datas dos recolhimentos indevidos a título de crédito tributário relativo ao FINSOCIAL, não cabendo a restituição quando o pedido houver sido protocolado após decorridos mais de cinco anos das referidas datas.

**RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário em face da extinção do direito de pleitear a restituição do finsocial, nos termos do voto do relator.

  
MARIA CRISTINA ROZADA COSTA - Presidente

  
JOÃO LUIZ FREGONAZZI - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros José Luiz Novo Rossari, Luiz Roberto Domingo, Rodrigo Cardozo Miranda, Valdete Aparecida Marinheiro e Alex Oliveira Rodrigues de Lima (Suplente). Ausentes as Conselheiras Susy Gomes Hoffmann e Irene Souza da Trindade Torres.

*CR*

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da autoridade julgadora de primeira instância, abaixo transcrito.

*"A empresa acima identificada em 13/11/01 ingressou com pedido de restituição do valor de R\$ 100.323,76, relativo a recolhimento de Finsocial efetuado no período de dez/1988 a mar/1992, que reputa ser indevido, sob o argumento de que às alíquotas superiores a 0,5% foram consideradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal (vide fls. 1 a 5).*

*Neste processo foi juntada por anexação (fl. 31) declaração de compensação, relativa ao processo nº 10166.001602/2003-04, na qual a recorrente solicita seja compensado o valor a ser restituído com débitos de Cofins (R\$ 40.000,00 e R\$ 14.900,00) apurados em 30/11/2002 e 31/12/2002 e vencidos em 13/12/2002 e 15/01/2003.*

*Os pedidos de restituição/compensação foram analisados e indeferidos pela DRF/Brasília-DF, no despacho decisório (fls. 48/52) datado de 21/09/2004, porque o direito de o sujeito passivo pleitear a restituição de valores recolhidos no período de 12/1988 a 03/1992, foi atingido pela decadência.*

*A contribuinte foi notificada do despacho decisório em 27/09/2004 (AR – fl. 54). Inconformada com a decisão denegatória em 22/10/2004, interpôs manifestação de inconformidade (fls. 55/60), na qual transcreve os fatos, e, em síntese, apresenta os seguintes argumentos de defesa:*

*Do direito:*

*No caso em tela, o prazo decadencial de cinco anos estipulado no artigo 168, inciso I, do CTN, não pode ser contado a partir das datas dos recolhimentos indevidos dos valores a título de FINSOCIAL, pois, em se tratando de conflito quanto à inconstitucionalidade da exação tributária, como foi o caso do FINSOCIAL, o termo inicial da contagem do prazo decadencial quinquenal não é a data de recolhimento do tributo, mas sim a data em que um ato legal ou uma decisão judicial, conforme a hipótese, reconheça e atribua ao contribuinte o seu direito subjetivo de obter a restituição dos valores recolhidos indevidamente, tomando-a credora do Fisco pelo indébito.*

*Isso não poderia ser de diferente, porque a decadência tem como objetivo atingir o credor inerte e não diligente, é absolutamente lógico que o prazo decadencial a que alude o artigo 168 do CTN somente se inicie quando o contribuinte seja reconhecido como credor e possa, conseqüentemente, cobrar seu crédito. Vale dizer: somente a partir do momento em que seja reconhecido como indevido o recolhimento do tributo é que o prazo começa a fluir, pois é apenas a partir dessa data que se pode efetivamente postular o direito a repetição do indébito.*

CR

*Na declaração de inconstitucionalidade do tributo que se dá em sede de controle concentrado/abstrato, por meio de julgamento pelo STF de Ação Direta de Constitucionalidade ou Inconstitucionalidade (ADC ou ADIN), como tal decisão possui efeitos "erga omnes", todos os contribuintes passam a ter o direito à restituição do tributo considerado inconstitucional reconhecido pela Administração Tributária a partir da data da publicação do Acórdão do Pretório Excelso. Ora, se é somente a partir dessa data que o contribuinte passará a ter reconhecido pelo Fisco o direito à restituição do indébito, é óbvio que o prazo decadencial de 5 anos passará a correr apenas desse dia.*

*No caso do Finsocial, o Fisco Federal passou a admitir o direito à restituição do indébito por meio da IN SRF n.º 31/97, de abril de 1997, estabelecendo, a partir desta data, os demais contribuintes como credores também do tributo acima referido. Portanto, o prazo decadencial de 5 (cinco) anos deve ser contado a partir da edição da IN/SRF n.º 31/97, de modo que resta evidente que o presente pedido de restituição, protocolizado em 13/11/2001, não encontra óbice no instituto da decadência, eis que não se transcorreram 5 anos.*

*Para corroborar seu entendimento de ser restituído/compensado o valor da diferença do Finsocial recolhido no período de abr/1989 a mar/1992, transcreve ementa de jurisprudência administrativa, judicial e opinião de doutrinador sobre o prazo de decadência para a repetição de indébito do Finsocial, e argumenta que o lapso decadencial inicia-se, in casu, a partir da edição da IN SRF n.º 31/1997. Ao contrário do que sustenta a Delegacia da Receita Federal em Brasília, o prazo de 5 (cinco) anos a que alude o artigo 168 do CTN não começa a correr da data do pagamento dos tributos considerados inconstitucionais, mas sim do ato legal que reconheça esses recolhimentos como indevidos, tornando o contribuinte credor do Fisco pelo indébito tributário.*

*Em suma, a restituição do indébito Finsocial somente foi reconhecida após a edição da IN SRF n.º 31/97, a partir daí os demais contribuintes passaram a ser credores do Fisco federal, pois à época faltava norma legal que conferia este caráter de pagamento indevido do Finsocial, de sorte que o pedido de restituição efetuado em 13/11/01, não sofre decadência.*

*Do pedido:*

*Requer seja reformada a decisão questionada, para reconhecer o seu direito à restituição/compensação dos valores indevidamente recolhidos a título de Finsocial. Requer ainda não se proceda a intimação objetivando o recolhimento dos débitos cuja compensação pleiteia-se, visto que tais débitos encontram-se suspensos.*

A autoridade julgadora de primeira instância, conforme decisão proferida no Acórdão DRJ/BSA n.º 14.403, de 27 de junho de 2005, indeferiu a solicitação ao argumento de que a restituição de tributo pago indevidamente ou a maior que o devido, bem como a sua compensação com débitos tributários vencidos ou vincendos, somente poderá ser autorizada pela autoridade administrativa com créditos líquidos e certos do sujeito passivo contra a

Fazenda Nacional, enquanto o direito da contribuinte não houver sido alcançado pela decadência.

Inconformada, a querelante interpôs recurso voluntário onde reitera argumentos anteriormente expendidos por ocasião da impugnação.

Esta Colenda Primeira Câmara baixou o processo em diligência, conforme resolução de fls. 101 e seguintes, para fins de exame do mérito do pedido.

A DRJ-BRASILIA/DF, através da Resolução DRJ/BSA n.17 de agosto de 2006, concluiu pela suposta reforma do Acórdão DRJ/BSA n.º 14.403, de 27 de junho de 2005, em face da decisão proferida pela 1.ª Câmara do Egrégio 3.º Conselho de Contribuintes, através da Resolução n.º 301-01.587, de fls. 101 e seguintes. Decidiu, conforme ementa do citado julgado, que compete ao Delegado da DRF de jurisdição do sujeito passivo, manifestar-se em processos administrativos sobre a restituição ou compensação de tributos e contribuições administrados pela SRF, executar os procedimentos e controlar os valores a elas relativos.

Do exame do mérito, a unidade de origem reconheceu à recorrente o recolhimento a maior e o direito creditório em valores originais em 31/12/1995, contra a Fazenda Nacional, no montante de R\$ 23.250,83 (vinte e três mil, duzentos e cinquenta reais e oitenta e três centavos).

Retornam os autos a esta Colenda Câmara para julgamento da lide.

É o relatório.



## Voto

Conselheiro João Luiz Fregonazzi, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Cumprido relatar que o processo foi baixado em diligência para análise do mérito. Todavia, em que pese ter a autoridade julgadora de primeira instância entendido que a decisão recorrida houvera sido reformada, tal não ocorreu.

O processo encontra-se pendente de julgamento, devendo ser procedida a análise quanto às questões erigidas na decisão recorrida e no recurso voluntário.

O cerne da lide cinge-se à controvérsia acerca da restituição de crédito tributário, relativo a recolhimento de Finsocial efetuado no período de dez/1988 a mar/1992, que reputa indevido, sob o argumento de que às alíquotas superiores a 0,5% foram consideradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal no bojo do RE 150.764-1/PE (vide fls. 01 a 05).

### DA DECADÊNCIA

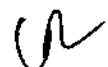
O instituto da decadência não tem por escopo promover a justiça. No direito romano primitivo, as ações eram perpétuas e o interessado a elas podia recorrer a qualquer tempo. A idéia de prescrição surge no direito pretoriano, quando passa a ser proporcionado às partes determinadas ações capazes de contornar a rigidez dos princípios dos *jus civile*.

No ordenamento civil pátrio, desde os primórdios já se vislumbrava que o direito deveria ser exercido em um prazo fatal, a partir do qual não mais se tornaria exigido. A decadência, é assim, a extinção do direito pela inércia do titular, quando a eficácia desse direito estava originalmente subordinada ao exercício dentro de determinado prazo, que se esgotou, sem o respectivo exercício.

A decadência é instituto criado pelo direito para servir de instrumento à consecução de um objetivo maior que a distribuição de justiça, que é a resolução dos conflitos com a conseqüente paz social. Serve à segurança jurídica, direito fundamental previsto no artigo 5.º da Constituição de 1988, em patamar mais elevado que o princípio da justiça.

Na verdade, em uma primeira análise não deveria ser possível deixar de reconhecer, a quem de direito, a obrigação de pagar o *quantum* devido.

Ocorre que a dívida não pode se perpetuar no tempo, inclusive a reparação de perdas, acréscimos moratórios e multas, infligindo ao devedor a insegurança de ver, a qualquer tempo, seus atos questionados e ser compelido a defender-se de ocorrências há muito dissipadas pelo tempo. Assim, a decadência é calcada no princípio da segurança das relações jurídicas, onde a inércia acarreta a perda do direito. Aqui, o direito e a justiça devem ceder lugar à segurança das relações jurídicas.



No direito tributário, o instituto da decadência encontrou guarida, conforme norma contida no art. 173 da Lei n.º 5,172/1966, verbis:

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II - da data que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado;*

*Parágrafo Único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação do sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."*

Assim, vemos o interesse público ser sacrificado em nome da segurança jurídica. Inobstante, não poderia ser de outra forma no que respeita ao direito do contribuinte. Forçosamente, se o interesse público maior cedeu à segurança jurídica, podendo ser atingido pela decadência, pela mesma razão o direito à restituição do indébito tributário deve ceder e ser atingido pelo instituto da decadência.

Poderia ser questionado se de igual forma e no mesmo prazo, haja vista que o interesse público deveria ter algum tipo de privilégio em face do particular, pois lhe é prevalente. Mas tem prevalecido o entendimento que o pedido de restituição deve ser apresentado no mesmo prazo de cinco anos, sob pena do direito à restituição ser fulminado pela decadência.

É o que dispõe o artigo 168 do CTN, verbis:

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

*I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;*

*II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.*

Assim, o prazo fatal é de cinco anos contados a partir da data de extinção do crédito tributário. A exceção diz respeito aos casos em que o contribuinte é parte em litígio, seja administrativo ou judicial.

*Art. 156. Extinguem o crédito tributário:*

*I - o pagamento;*

*II - a compensação;*

*III - a transação;*

CR

*IV - remissão;*

*V - a prescrição e a decadência;*

*VI - a conversão de depósito em renda;*

*VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;*

*(...)*

Ao eleger o pagamento antecipado como forma de extinção do crédito tributário, o legislador não condicionou a extinção a qualquer condição suspensiva. Da exegese do artigo 150 e seus §§ 1º e 4º do CTN; colado abaixo, o pagamento antecipado extingue o crédito tributário constituído, pela simples e boa razão que aquele crédito extinto pelo pagamento não poderá jamais ser objeto de nova exigência. A condição resolutória de ulterior homologação tem natureza jurídica declaratória apenas, a relação jurídica está formada e surte todos os efeitos, perdurando até que, adimplida a condição, não pode mais ser alterada. Assim, a homologação apenas tem o condão de reconhecer *ex tunc* a eficácia do pagamento antecipado.

Corroborando o entendimento acima, o Supremo Tribunal Federal, através dos Agravos 64.773-SP e 69.363-SP, trouxe a lume a correta inteligência dos artigos do Código Tributário Nacional que tratam de prazo para pleitear restituição, artigos 165, inciso I, e 168, inciso I, conforme excertos abaixo transcritos:

*A cláusula subordinada e condicional de ulterior homologação do pagamento em nada influenciou no raciocínio, porque ela funciona como ressalva em garantia dos interesses Fazendários; em segundo lugar, porque, tratando-se de condição resolutiva, a relação jurídica está formada e perdura, até que se realize a condição (v. Clóvis, com. art. 119). No caso, a condição não se verificou e o direito resultante do pagamento se tornou definitivamente invulnerável: o negócio não se resolveu e sua eficácia não cessou...*

*Segue-se do exposto que não é da homologação do pagamento, expresso ou tácito, que flui o prazo prescricional de cinco anos, senão do pagamento mesmo, que, no caso, ocorreu em 1967...*

Inobstante, o pagamento antecipado também extingue o crédito tributário na parte considerada devida, na situação em que em momento posterior considere-se indevida parte do pagamento espontâneo.

Em assim sendo, quais seriam então os efeitos da homologação?

Preliminarmente, registre-se que da mesma forma que o pagamento antecipado, tem o efeito de extinguir o crédito tributário, a teor do disposto no artigo 156, Inciso VII, do CTN.

A homologação é ato de ofício ou opera-se tacitamente, pelo decurso do tempo. Trata-se de ato administrativo que tem o condão de impedir a revisão do lançamento pela autoridade administrativa e extingue o crédito tributário regularmente constituído ou não. Uma vez efetivada expressamente, ou ocorrida a homologação tacitamente (homologação ficta), o pagamento antecipado torna-se definitivo não apenas para o crédito tributário já constituído,

*CR*

mas atinge a obrigação tributária como um todo, nascida da relação jurídica entre sujeito passivo e ativo, impedindo a este proceder a novo lançamento de ofício relacionado à mesma obrigação tributária, ao mesmo fato gerador.

Portanto, a qualquer momento o lançamento pode ser efetuado ou revisto de ofício, exceto após a homologação tácita ou expressa. Por essa razão é que no § 2.º do artigo 150 a norma legal preserva a obrigação tributária de qualquer modificação por atos anteriores à homologação, *verbis*:

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

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

*§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.*

*§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Assim, a homologação é declaratória de direito, pois empresta eficácia ao pagamento antecipado, e constitutiva de direito no que respeita ao lançamento tributário, pois impede que o lançamento seja efetuado ou revisto, estando o crédito tributário definitivamente constituído no momento da homologação. A homologação também tem o efeito de extinguir o crédito tributário, a teor do disposto no artigo 156, VII, c/c o artigo 150, § 4.º, ambos do CTN, inclusive em não havendo pagamento algum.

Donde se conclui que o prazo decadencial será sempre de no máximo cinco anos contados a partir da ocorrência do fato gerador. Melhor dizendo, o prazo decadencial encerra-se na data da homologação expressa ou tácita, no caso do direito da autoridade administrativa de constituir o crédito tributário.

Para deslinde da questão, acerca dos efeitos da homologação no que tange à restituição de indébito tributário, veja-se ainda o disposto no artigo 165, I, do CTN, *verbis*:

*Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:*

*CA*

*1 - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;*

*(...)*

O artigo 165, *caput* e Inciso I, acima, sepulta quaisquer dúvidas. Veja-se o texto, como é esclarecedor: “seja qual for a modalidade de pagamento” e “cobrança ou pagamento espontâneo”. Sobressai cristalinamente que a norma atribui o mesmo status ao pagamento mediante cobrança relativo a crédito tributário regularmente constituído, e ao pagamento espontâneo, ainda que antecipado.

É possível afirmar que no tocante à restituição, a homologação não tem efeito algum.

A teor do disposto na norma contida no Inciso I do artigo 168, o qual reporta-se ao Inciso I do artigo 165, ambos do CTN, o prazo para pleitear a restituição será sempre de cinco anos da data do pagamento, não fazendo a norma qualquer distinção entre as diversas modalidades de pagamento. Portanto, não há qualquer conexão entre o prazo limite para a restituição de indébito tributário e o instituto da homologação. Apenas para argumentar, o prazo de restituição não pode ser alterado se ocorrer homologação expressa alguns anos após o pagamento antecipado, muito embora nesse caso o lançamento não possa mais ser efetuado ou revisto de ofício em face da homologação expressa.

Esse o entendimento da melhor doutrina. Veja-se, a propósito, conforme colado pelo Nobre Relator *a quo*, a lição trazida pelo Magistério do Professor Eurico Marcos Diniz de Santi, na obra *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*, Ed. Max Limonad, São Paulo, 2000, p. 268 a 270 – capítulo 10.6.3:

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

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

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

*CR*

*necessariamente uma condição suspensiva que retarda o efeito do pagamento para a data da homologação.*

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

*Se o fundamento jurídico da tese dos dez anos é que a extinção do crédito tributário pressupõe a homologação, o direito de pleitear o débito do Fisco só surgiria ao final do prazo de homologação tácita, de modo que, se o contribuinte ficaria impedido de pleitear a restituição antes do prazo de cinco anos para homologação, tendo que aguardar a extinção do crédito pela homologação.*

*Portanto, a data da extinção do crédito tributário, no caso dos tributos sujeitos ao Art. 150 do CTN, deve ser a data efetiva em que o contribuinte recolhe o valor a título de tributo aos cofres públicos e haverá de funcionar, a priori, como dies a quo dos prazos de decadência e de prescrição do direito do contribuinte. Em suma, o contribuinte goza de cinco anos para pleitear o débito do Fisco, e não dez. (destaque não original).*

Não bastasse todos os argumentos trazidos acima, deve ser ainda considerado que o prazo para pleitear a restituição é prazo prescricional, não é um direito potestativo como o direito de constituir o crédito tributário, que pode ser atingido pela decadência. Até por isso a homologação tácita, que fere o direito de constituir o crédito tributário e opera sua extinção, não pode ser o marco inicial do prazo prescricional de restituição por ausência de previsão legal.

Portanto, tanto para a restituição quanto para o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário mediante lançamento, o prazo máximo será sempre de cinco anos. Do contrário, teria o interesse particular prevalência sobre o interesse público, pois esse seria fulminado pela inércia de cinco anos, enquanto aquele primeiro gozaria do prazo de dez anos. Rematado absurdo, que vai de encontro a qualquer exegese sistemática, eis que a legislação tributária é pródiga em conceder privilégios à Fazenda Pública no que respeita aos prazos processuais.

No que respeita à eficácia *erga omnes* da declaração de inconstitucionalidade pelo STF, registre-se que quando o contribuinte não pleiteia a causa em juízo, não faz jus ao benefício do inciso II, do artigo 168, acima transcrito. Essa a questão primordial que será analisada, posto que o instituto da decadência, como visto, tem supedâneo na segurança jurídica, não na justiça, no que é justo segundo a lei, no direito que deixou de ser exercido. Assim, não se discute se o contribuinte tinha o direito, mas sim que deixou de exercê-lo em tempo hábil. Aquele que o fez preveniu-se contra a decadência, mas aqueles que buscam os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em controle direto ou difuso, não. De igual sorte, se a autoridade administrativa não proceder ao lançamento para prevenir a decadência, poderá contemplar o direito esvair-se pelo decurso do prazo decadencial.

*CA*

Quanto aos efeitos da declaração de inconstitucionalidade de lei pelo STF, via ação direta ou via controle difuso, deve ser observado o quanto disposto no Decreto n.º 2.346/1997, que assim dispõe:

*Art. 1º. As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos os procedimentos estabelecidos neste Decreto.*

*§ 1º. Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia ex tunc, produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial.*

*§ 2º. O disposto no parágrafo anterior aplica-se, igualmente, à lei ou ao ato normativo que tenha sua inconstitucionalidade proferida, incidentalmente, pelo Supremo Tribunal Federal, após a suspensão de sua execução pelo Senado Federal.*

*§ 3º. O Presidente da República, mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida em caso concreto.*

O supramencionado decreto encontra supedâneo no art. 77 da Lei no 9.430/96, que, com claros objetivos de economia processual, evitando perda de recursos e despesas desnecessárias decorrentes de atos e processos administrativos e judiciais, houve por bem dispor de modo a evitar tais hipóteses, *verbis*:

*Art. 77. Fica o Poder Executivo autorizado a disciplinar hipóteses em que a administração tributária federal, relativamente aos créditos tributários baseados em dispositivo declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, possa:*

*I - abster-se de constituí-los;*

*II - retificar o seu valor ou declará-los extintos, de ofício, quando houverem sido constituídos anteriormente, ainda que inscritos em dívida ativa;*

*III - formular desistência de ações de execução fiscal já ajuizadas, bem como deixar de interpor recursos de decisões judiciais.*

No que respeita à competência do Egrégio Terceiro Conselho de Contribuintes, o Regimento Interno admite o afastamento da aplicação de lei inconstitucional em alguns casos:

*Art. 49. No julgamento de recurso voluntário ou de ofício, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

*Ch*

*Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

*I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal;*

*II - que fundamente crédito tributário objeto de:*

*a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de junho de 2002;*

*b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou*

*c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.*

*Quanto ao Parecer PGFN no 948/98, faz-se mister considerar que elucidada quanto à possibilidade dos órgãos de julgamento administrativos afastar a aplicação de lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo STF. Também dá a exegese da expressão "as decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva interpretação de texto constitucional.*

*O referido Parecer conclui em seu item 4, que a referida expressão, constante do art. 1.º do retromencionado decreto "deve ser entendida como a decisão do STF, ainda que única, se proferida em "ação direta", também como a decisão, mesmo que única, se a norma cuja inconstitucionalidade for ali declarada tenha sua execução suspensa por ato do Senado Federal (art. 52, inciso X, da Constituição Federal de 1988) e, por último, tendo em vista a tradição secular do STF na preservação de seus pronunciamentos -salvo longas mudanças por anos ou décadas de ponderação -, como a decisão plenária transitada em julgado, ainda que única e mesmo quando decidida por maioria de votos, se nela foi expressamente conhecido e julgado o mérito da questão em tela."*

*Portanto, conforme se depreende do artigo 49 do Regimento Interno, esta Colenda Câmara está autorizada afastar a aplicação do referido decreto-lei, sob o argumento de ser o mesmo inconstitucional.*

#### **DO DIREITO DE PLEITEAR A RESTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - FINSOCIAL**

*Feito isso, convém verificar se fluiu o prazo decadencial. Sob esse ponto, o pedido de restituição de crédito tributário, relativo a recolhimento de Finsocial efetuado no período de dez/1988 a mar/1992, foi protocolado em 13 de setembro de 2001, quando já decorridos mais de cinco anos e expirado o prazo prescricional.*

*No caso em tela, não se cuida de declaração de inconstitucionalidade proferida em ação direta. Tampouco se pode mencionar a declaração de inconstitucionalidade mediante controle difuso, eis que não houve a necessária suspensão da norma declarada inconstitucional pelo*

*CA*

*Senado Federal. Resta, pois, a hipótese mencionada no § 3.º do Decreto n.º 2.346/1997, que autorizou a possibilidade de se estender administrativamente os efeitos da decisão que declarou a inconstitucionalidade da norma*

*Sobre o tema, a Procuradoria da Fazenda Nacional emitiu os pareceres CAT 550/99 e CAT 1.538/99, advogando que o Decreto 2.346/97 estabelece que "transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia "ex tunc", produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial". Pretende o Decreto, resguardar o ato jurídico perfeito calcado no princípio da segurança das relações jurídicas.*

*Entendendo que o artigo 168 do CTN se aplica a tais hipóteses, e que o prazo decadencial se conta da extinção do crédito, a PFN defende que a eficácia da declaração da inconstitucionalidade não opera em relação a situações já consolidadas, em nome do mesmo princípio da segurança das relações jurídicas, que embasa o instituto da decadência.*

*No mesmo sentido é a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal quanto aos efeitos da declaração da inconstitucionalidade de lei (RE 57.310 – PB de 1964):*

*"Recurso Extraordinário não conhecido – a declaração de inconstitucionalidade da lei importa em tornar sem efeito tudo quanto se fez à sua sombra – Declarada inválida uma lei tributária, a consequência é a restituição das contribuições arrecadadas, salvo naturalmente as atingidas por prescrição".*

Entendo que o direito à restituição prescreve no mesmo prazo máximo de cinco anos do direito da fazenda pública de constituir o crédito tributário, inclusive em se tratando de lançamento por homologação. Não pode o contribuinte estar em posição privilegiada em relação à Fazenda Nacional, mesmo porque o suposto indébito seria arcado pelos demais contribuintes, em afronta à prevalência do interesse público sobre o privado.

Releva ainda considerar mais uma vez que a decadência ou a prescrição são institutos calcados na segurança jurídica, princípio incluído no artigo 5.º da Constituição Federal de 1988, inserido dentre as cláusulas pétreas.

No caso em tela, há que se considerar que a hipótese prevista no §3.º do artigo 1.º, concernente à autorização do Presidente da República para a extensão dos efeitos jurídicos da decisão proferida em caso concreto, veio a ser efetivamente implementada a partir da edição da Medida Provisória n.º 1.110, de 30 de agosto de 1995, que em seu artigo 17 assim dispôs, verbis:

*Art. 17. Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente:*

*Ch*

(...)

*III – à contribuição ao Fundo de Investimento Social – Finsocial, exigida das empresas comerciais e mistas, com fulcro no art. 9.º da Lei n.º 7.689, de 1988, na alíquota de 0,5% (meio por cento), conforme Leis n.ºs 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;*

(...)

*§2.º O disposto neste artigo não implicará restituição de quantias pagas.*

Assim, o Poder Executivo reconheceu como indevidos os sucessivos acréscimos de alíquotas, anulando os efeitos de todos os atos tendentes a constituir, cobrar ou ajuizar ação de execução fiscal relativos aos créditos tributários decorrentes incidência da contribuição ao Fundo de Investimento Social – Finsocial. Ao assim dispor, reconheceu o direito do contribuinte de pleitear a restituição de quantias pagas indevidamente, sendo que a contagem do prazo de restituição passou a ter por marco inicial a data de 30 de agosto de 1995.

Com o advento da MP n.º 1.621, de 10 de junho de 1998, que deu nova redação ao §2.º do artigo 17, acima transcrito, ficou claro que o Poder Executivo estendeu os efeitos da remissão tributária ao direito de os contribuintes pleitearem a restituição das contribuições pagas em valor maior que o devido.

*§2.º O disposto neste artigo não implicará restituição ex officio de quantias pagas.*

No que tange à eficácia *erga omnes* da declaração de inconstitucionalidade pelo STF. Registre-se que quando o contribuinte não pleiteia a causa em juízo, não faz jus ao benefício do inciso II, do artigo 168, acima transcrito. O instituto da decadência, como visto, tem supedâneo na segurança jurídica, não na justiça ou no direito que deixou de ser exercido. Assim, não se discute se o contribuinte tinha o direito, mas sim que deixou de exercê-lo em tempo hábil.

Aquele que o fez preveniu-se contra a decadência, mas aqueles que buscam os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em controle difuso, não. Contra o argumento de que o contribuinte só poderia exercer o seu direito após a declaração da inconstitucionalidade da lei, digo que o mesmo sempre poderia optar pela via judicial, aliás, como diversos outros contribuintes fizeram. Nem se alegue ser injusto, pois justiça nem sempre se coaduna com o princípio da segurança das relações jurídicas.

Concluindo, deve ser reconhecida a decadência, a contrário do que decidido mediante resolução.

Nessa parte, registre-se que questão preliminar de mérito apreciada na Resolução n.º 301-01-587, assentada às fls. 101 e seguintes, deve ser referendada mediante acórdão, consoante o artigo 52, §§ 3.º e 4.º, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF n.º 147, de 25 de junho de 2007, *verbis*:

*Art. 52. A decisão, em forma de acórdão ou resolução, será assinada pelo relator e pelo Presidente, e dela constará o nome dos conselheiros*



*presentes e os ausentes, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos e a matéria em que o foram, e os impedidos.*

*§ 1º Vencido o relator, na preliminar ou no mérito, o Presidente designará para redigir o acórdão um dos conselheiros que adotar o voto vencedor.*

*§ 2º No caso de acórdão, serão intimados o recorrente e o Procurador da Fazenda Nacional, este quando a decisão for contrária aos interesses da Fazenda Nacional.*

*§ 3º A decisão será em forma de resolução quando, obrigatoriamente, a Câmara deva pronunciar-se sobre o mesmo recurso.*

*§ 4º No caso de resolução, as questões preliminares ou prejudiciais decididas serão novamente votadas quando do julgamento do recurso, após a realização da diligência (grifo nosso).*

Portanto, a decisão sob a forma de resolução, a teor do disposto no §3.º acima, desafia novo pronunciamento da Câmara sobre o mesmo recurso, devendo ser novamente votadas as questões preliminares ou prejudiciais.

Tampouco caberia nova apreciação da autoridade julgadora de primeira instância, pelo que torno sem efeito a Resolução DRJ/BSA n.º 125, de 17 de agosto de 2006, autuada às fls. 112 e seguintes deste processo.

Em face do exposto, nego provimento ao recurso voluntário em face da extinção do direito de pleitear a restituição, devendo a unidade de origem proceder à cobrança dos tributos indevidamente compensados.

É como voto.

Sala das Sessões, em 10 de dezembro de 2008

  
JOÃO LUIZ FREGONAZZI - Relator