



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

**Processo n°** 10283.003155/98-46  
**Recurso n°** 137.773 Voluntário  
**Matéria** FINSOCIAL - RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO  
**Acórdão n°** 303-35.258  
**Sessão de** 24 de abril de 2008  
**Recorrente** SOM AUTO IMPORTAÇÃO E REPRESENTAÇÕES LTDA.  
**Recorrida** DRJ-BELÉM/PA

**ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

Período de apuração: 01/08/1989 a 31/12/1991

FINSOCIAL. RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO.  
PRESCRIÇÃO.

É entendimento deste Colegiado que o prazo para pleitear a restituição dos valores pagos a título de Contribuição para o Finsocial com alíquotas superiores a 0,5% é de cinco anos contados da data da edição da MP n° 1.110, em 31/08/95. Ressalvada a posição desta Relatora, ao entender que somente os pleitos protocolados até a edição do Ato Declaratório SRF n° 96, em 30/11/99, que alterou o entendimento contido no Parecer COSIT n° 58, de 27/10/98, devem ser considerados tempestivos.

PAF.

Considerando que a decisão de primeiro grau foi reformada no que concerne à prescrição e tendo em vista as recentes decisões emanadas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, retornam-se os autos à autoridade de origem para que aprecie o direito à restituição/compensação.

Recurso voluntário provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, afastar a decadência do direito à restituição, vencidos os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro e Celso Lopes Pereira Neto. Por unanimidade de votos, determinar o retorno dos autos à DRJ competente para analisar as demais questões de mérito, nos termos do voto da relatora.



ANELISE DAUDT PRIETO

Presidente e Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Celso Lopes Pereira Neto, Tarásio Campelo Borges, Luis Marcelo Guerra de Castro, Nanci Gama, Vanessa Albuquerque Valente e Nilton Luiz Bartoli. Ausente o Conselheiro Heroldes Bahr Neto.

## Relatório

Adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo a seguir:

*Trata-se de manifestação de inconformidade relativa a pedidos de restituição (fls. 01 a 37) efetuada pelo contribuinte acima qualificado e indeferida pelo Serviço de Tributação da Delegacia da Receita Federal em Manaus (AM), consoante Decisão Sesit nº 34 de 29/01/2001, presente às fls. 118/121.*

2. *Nos requerimentos de fls. 01, 30, 37 e 67, o interessado solicita o reconhecimento do direito a restituição e compensação de créditos resultantes de pagamentos efetuados indevidamente ou a maior que o devido: a) da contribuição para o FINSOCIAL com débitos da COFINS; e b) da contribuição para o PIS com débitos do próprio PIS. Os citados requerimentos foram instruídos, entre outros documentos, com as planilhas de cálculos de fls. 98 e 99 e as cópias dos DARF's representativos dos recolhimentos indevidos de fls. 02 a 29 e 38 a 66.*

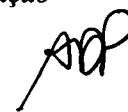
3. *Inconformado com o indeferimento de seu pleito, o contribuinte apresentou em 19/03/2001 manifestação de inconformidade às fls. 122/130, alegando, em síntese, que:*

3.1 *Efetou a compensação pleiteada nos termos da legislação entre os meses de fevereiro a agosto de 1995, portanto, antes do transcurso do prazo decadencial de 5 anos defendido pela DRF Manaus. Pondera que não está fazendo um pedido de restituição/compensação, mas apenas formalizando um ato praticado em 1995. Tal fato é comprovado pelos DARF's acostados ao presente processo.*

3.2 *Os recolhimentos efetuados nos moldes implementados por legislação tributária declarada inconstitucional pela Suprema Corte e posteriormente suspensa por Resolução do Senado Federal são indevidos. O prazo de cinco anos para pleitear restituição conta a partir da data da respectiva Resolução, não estando caduco o direito, pois o pedido foi formulado tempestivamente.*

3.3 *Acrescenta-se, ainda, que o direito à restituição não estaria caduco, pois o STJ firmou jurisprudência reconhecendo que, no caso de tributos sujeitos à sistemática do lançamento por homologação, a prescrição do direito a pleitear restituição se dá após o prazo de cinco anos, contados do fato gerador, acrescidos de mais cinco anos a partir da homologação tácita.*

4. *Em consideração às alegações apresentadas pelo interessado e às disposições contidas no art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 32, de 1997, e no art. 66 da Lei nº 8.383, de 1991, a extinta Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Manaus expediu a Informação DIRCO/DRJ/MNS/Nº 89/2001, fls. 136 e 137, que aduz in verbis:*



*“Considerando que a IN-SRF n° 32, de 09/04/1997, em seu art. 2° autorizou a administração tributária a convalidar a compensação efetivada pelo contribuinte com a Cofins devida e não recolhida dos valores do Finsocial recolhidos sob alíquotas majoradas e posteriormente declaradas inconstitucionais e que o art. 66 da lei 8383/1991, previa a possibilidade de o contribuinte efetivar a compensação entre tributos da mesma espécie (no caso aqui tratado PIS com PIS), e, ainda que a Resolução do Senado Federal que suspendeu a execução dos Dec. 2.445/88 e 2.449/88, foi publicada em outubro de 1995, entendo que, caso seja provado que o contribuinte efetivara a compensação tratada neste processo, já no ano de 1995, como alega na impugnação apresentada, seu direito deve ser reconhecido*

*(...)*

*Desta forma, proponho o retorno deste processo à sua repartição de origem para que, em procedimento de diligência, sejam complementadas as informações contidas na diligência anteriormente realizada para o esclarecimento das seguintes questões:*

*1- A compensação alegada pelo contribuinte dos valores do Finsocial recolhidos sobre alíquotas majoradas com débitos da Cofins, estão registrados em sua contabilidade em momento anterior a 09/04/1997 (data DA IN-SRF 32/97)?*

*2- Os débitos do PIS que o contribuinte alega já ter quitado por compensação, foram liquidados com créditos do próprio PIS, no próprio ano de 1995? As compensações procedidas submeteram-se ao prazo decadencial de cinco anos contados da data do pagamento indevido?*

*3- Caso a resposta de alguma das questões acima seja positiva, efetuar demonstrativo da compensação efetivada, especificando quais os débitos, e seus respectivos fatos geradores que foram extintos pela compensação alegada.”*

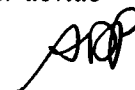
Em resposta à diligência requisitada, o Serviço de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal em Manaus lavrou, em 17/09/2002, o despacho de fl. 175 que conclui:

*“Em relação as questões levantadas à página 137 temos:*

*1 – Sim. Foi feito o registro do pagamento da Cofins, compensada com os valores pagos a maior do Finsocial no período em análise.*

*2 – Sim para ambas as questões, conforme planilha, em anexo, constando a sua compensação antes do prazo decadencial.*

*3 – Aferindo-se os Livros contábeis e fiscais apresentados pelo contribuinte, elaborou-se os documentos das folhas 160 e 168, contendo demonstrativos de PIS e FINSOCIAL dos pagamentos indevidos (alíquotas majoradas), contendo: período de apuração, a moeda à época, o faturamento, a alíquota, o valor pago, o valor devido e a respectiva diferença.*



*Estes dados foram transferidos ao Sistema de Apoio Operacional, que fez a imputação e correção dos créditos e débitos referentes a este processo, resultando nos relatórios de Débitos, Créditos e Demonstrativos de Imputação anexados a este processo.*

*Anexamos, também, a cópia do Livro Caixa do contribuinte do período de Janeiro/95 a Dezembro/95, onde consta a contabilização dos pagamentos dos tributos PIS e Cofins."*

A Delegacia de Julgamento de Belém/PA deferiu, em parte, a solicitação da interessada, em decisão assim ementada:

*"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Período de apuração: 01/08/1989 a 31/12/1991*

*Ementa: PIS. PAGAMENTO A MAIOR OU INDEVIDO. PRAZO PARA PLEITEAR A RESTITUIÇÃO.*

*O prazo para pleitear a restituição de valores pagos a maior ou indevidamente a título de tributos e contribuições, inclusive aqueles submetidos à sistemática do lançamento por homologação, é de cinco anos contados da data do efetivo pagamento.*

*COMPENSAÇÃO ENTRE TRIBUTOS DA MESMA ESPÉCIE.*

*A compensação de tributos da mesma espécie, prevista no art. 66 da Lei nº 8.383/91, é feita pelo próprio contribuinte, por sua conta e risco e independe de requerimento administrativo ou de autorização prévia da autoridade fiscal. Essa compensação sujeita-se a posterior conferência pela fiscalização, que pode, em havendo irregularidades, glosá-la por meio de lançamento de ofício.*

*Assunto: Outros Tributos ou Contribuições*

*Período de apuração: 01/09/1989 a 31/03/1992*

*Ementa: FINSOCIAL. PAGAMENTO A MAIOR OU INDEVIDO. PRAZO PARA PLEITEAR A RESTITUIÇÃO.*

*O prazo para pleitear a restituição de valores pagos a maior ou indevidamente a título de tributos e contribuições, inclusive aqueles submetidos à sistemática do lançamento por homologação, é de cinco anos contados da data do efetivo pagamento.*

*COMPENSAÇÃO ENTRE TRIBUTOS DIFERENTES.*

*A compensação entre tributos e contribuições de diferentes espécies deve ser previamente requerida pelo interessado à autoridade administrativa jurisdicionante do seu domicílio.*

*COMPENSAÇÃO. IN SRF Nº 32/97. FINSOCIAL. COFINS. CONVALIDAÇÃO.*

*A Instrução Normativa SRF nº 32, de 09 de abril de 1997, convalidou, até a data da sua publicação, as compensações do Finsocial com a*

*ADP*

*Cofins, efetuadas pelo contribuinte, não recolhida pelas empresas exclusivamente vendedoras de mercadorias e mistas.*

*O sujeito passivo poderia ter efetuado até 10/04/1997 a compensação entre seus créditos do FINSOCIAL com débitos da COFINS sem prévia autorização da autoridade administrativa, devendo tais atos e fatos estarem devidamente registrados em sua escrituração contábil a fim de permitir o exercício do poder-dever da Administração Tributária de fiscalizar e verificar a regularidade do sujeito passivo no cumprimento de suas obrigações tributárias principais e acessórias.*

*As compensações não efetivadas até a publicação do referido ato deverão ser requeridas administrativamente, uma vez que o Finsocial e a Cofins são de diferentes espécies."*

Ao deferir parcialmente a solicitação da contribuinte, a DRJ se expressou por meio do voto do qual transcrevo alguns parágrafos:

**"Do prazo para Pleitear a Restituição e/ou Compensação**

(...)

**Destarte, o prazo para pleitear a restituição de tributos relativos a valores pagos a maior ou indevidamente, inclusive em relação aos tributos lançados por homologação, é de 5 anos contados da data do pagamento. ...**

(...)

**Da compensação entre créditos de FINSOCIAL com débitos de COFINS e de créditos do PIS com débitos do próprio PIS.**

(...)

A Receita Federal expediu a Instrução Normativa SRF nº 21, de 10 de março de 1997, alterada pela IN SRF nº 73, de 15 de setembro de 1997, que disciplina a restituição, ressarcimento e a compensação. Este ato normativo, ao regulamentar a compensação, disciplina que o contribuinte pode, em se tratando de créditos e débitos de tributos da mesma espécie e mesma destinação constitucional, (art. 14), utilizar-se de créditos contra a Fazenda para a extinção de novos débitos a favor da União, necessitando, entretanto, da anuência administrativa nos demais casos (art. 12), requerendo a compensação, mediante processo próprio formalizado no Pedido de Compensação.

Diante do exposto, a compensação entre créditos da contribuição PIS com débitos posteriores do próprio PIS poderia ser efetuada pelo contribuinte, independentemente de prévio requerimento à autoridade administrativa, sujeitando-se a ulterior verificação. Assim procedeu o interessado, como pode ser comprovado através dos DARF's de fls. 68 a 72 e despacho do Serviço de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal em Manaus após conclusão da diligência fiscal.

Ao elaborar o relatório de fls. 168 a 173, o auditor fiscal responsável pela diligência agiu corretamente em desconsiderar os pagamentos anteriores a fevereiro de 1990, uma vez que não mais são passíveis de



ter reconhecido o seu direito creditório, conforme previsto no Código Tributário Nacional, artigo 165, inciso I, c/c o artigo 168, inciso I. Conforme o referido relatório, o sujeito passivo era detentor de crédito do PIS em montante superior aos débitos de PIS dos meses de janeiro a maio de 1995, devendo estes últimos ser considerados extintos por compensação efetuada pelo próprio contribuinte e formalizada através do pedido de compensação de fl. 67.

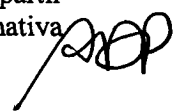
Em relação ao pedido de restituição (fl. 37) de eventual direito creditório não aproveitado na compensação mencionada no item anterior, indefere-se a solicitação por decadência do direito à restituição. O CTN, em seu artigo 156, especifica que o pagamento, mesmo antecipado, é modalidade de extinção do crédito tributário. Considerando que, no caso, a data de extinção, pelo pagamento, dos valores de restituição pleiteados ocorreu entre 04/09/1989 a 04/01/1990 e 01/10/1990 a 07/01/1992 e ainda que o reclamante protocolizou o seu pedido de restituição em 15/05/1998, conforme carimbo de protocolo apostado na primeira página do processo, verifica-se, por ter transcorrido o prazo decadencial de cinco anos entre a formulação do pedido de restituição e os pagamentos efetuados em 15/05/1993, que os recolhimentos efetuados entre 04/09/1989 a 04/01/1990 e 01/10/1990 a 07/01/1992 não mais são passíveis de ter reconhecido o seu direito creditório, conforme previsto no CTN, artigo 165, inciso I, c/c o artigo 168, inciso I.

No que se refere à compensação entre créditos da contribuição para o FINSOCIAL com débitos da contribuição para a COFINS, a Coordenação Geral do Sistema de Tributação – Cosit, dispoendo sobre a compensação de tributos e contribuições, nos casos de pagamento indevido ou a maior que o devido através do Ato Declaratório Normativo nº 15, de 1994 (DOU 04/04/94), entendeu que o FINSOCIAL E A COFINS não são considerados de mesma espécie, para fins de compensação, havendo, conseqüentemente, a necessidade de pleito administrativo.

(...)

Excepcionalmente foi permitida a compensação efetivada pelo contribuinte entre seus créditos de FINSOCIAL com débitos da COFINS por meio da edição da Instrução Normativa SRF nº 32/97, de 09/04/1997. Tal ato normativo legitimou as compensações efetuadas até a data de início de sua vigência, de créditos decorrentes de valores recolhidos da contribuição para o FINSOCIAL com a COFINS devida, (...)

Verifica-se, portanto, que o sujeito passivo poderia ter efetuado até 10/04/1997 a compensação entre seus créditos do FINSOCIAL com débitos da COFINS sem prévia autorização da autoridade administrativa, devendo tais atos e fatos estar devidamente registrados em sua escrituração contábil a fim de permitir o exercício do poder-dever da Administração Tributária de fiscalizar e verificar a regularidade do sujeito passivo no cumprimento de suas obrigações tributárias principais e acessórias. A data da compensação efetuada pelo contribuinte é de suma importância, pois, neste caso específico, a partir de 10/04/1997 aplica-se a regra geral do art. 12 da Instrução Normativa



SRF nº 21/97, de 10/03/1997, que exige a formalização de pedido de compensação entre tributos de diferentes espécies e destinação constitucional, que é o caso do FINSOCIAL e da COFINS. Tal entendimento é corroborado por julgados dos Conselhos de Contribuintes.

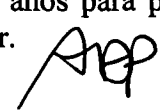
(...)

Ao elaborar o relatório de fls. 160 a 167, o auditor fiscal responsável pela diligência agiu corretamente em desconsiderar os pagamentos anteriores a fevereiro de 1990, uma vez que não mais são passíveis de ter reconhecido o seu direito creditório, conforme previsto no Código Tributário Nacional, artigo 165, inciso I, c/c o artigo 168, inciso I. Conforme o referido relatório, o sujeito passivo era detentor de crédito de FINSOCIAL em montante superior aos débitos de COFINS dos meses de janeiro a maio de 1995 e julho de 1995, devendo estes últimos ser considerados extintos por compensação efetuada pelo próprio contribuinte em data anterior a 10/04/1997 e formalizada através do pedido de compensação de fl. 30.

Em relação ao pedido de restituição (fl. 01) de eventual direito creditório não aproveitado na compensação mencionada no item anterior, indefere-se a solicitação por decadência do direito à restituição. O CTN, em seu artigo 156, especifica que o pagamento, mesmo antecipado, é modalidade de extinção do crédito tributário. Considerando que, no caso, a data de extinção, pelo pagamento, dos valores de restituição pleiteados ocorreu entre 04/10/1989 a 04/01/1990 e 05/08/1991 a 07/01/1992 e ainda que o reclamante protocolizou o seu pedido de restituição em 15/05/1998, conforme carimbo de protocolo apostado na primeira página do processo, verifica-se, por transcorrido o prazo decadencial de cinco anos entre a formulação do pedido de restituição e os pagamentos efetuados até 15/05/1993, que os recolhimentos efetuados entre 04/10/1989 a 04/01/1990 e 05/08/1991 a 07/01/1992 não mais são passíveis de ter reconhecido o seu direito creditório, conforme previsto no CTN, artigo 165, inciso I, c/c o artigo 168, inciso I.

Em face dos fundamentos expostos, **VOTO** no sentido de **DEFERIR PARCIALMENTE** a Manifestação de Inconformidade sob análise, reconhecendo como devida a compensação efetuada pelo contribuinte de créditos: a) da contribuição para o FINSOCIAL com débitos da COFINS (fl. 30); e b) da contribuição para o PIS com débitos do próprio PIS (fl. 67).”

Ciente da decisão em 28/02/2003, conforme AR de fl. 192, o contribuinte manifestou seu inconformismo por meio de recurso voluntário apresentado em 21/03/2003, alegando, em síntese, que a decisão recorrida não pode prosperar, visto que incorreu em grave erro ao reconhecer a compensação dos valores somente a partir de maio de 1993, sob alegação de decadência. Ao contrário do que alega a decisão, o prazo para se pleitear restituição é de cinco anos contados da data em que a Fazenda referendar, expressamente ou tacitamente o lançamento efetuado pelo contribuinte, ou seja, a Fazenda tem cinco anos para homologar o lançamento feito pelo contribuinte. Somente a partir daí começa a fluir o prazo para o contribuinte formular pedido de restituição. Na prática o prazo é de 10 anos para pedido de compensação dos créditos tributários recolhidos indevidamente ou a maior.



O processo foi encaminhado ao Segundo Conselho de Contribuintes que apreciou o recurso na parte relativa ao PIS, por meio do Acórdão 203-11.262, (fls. 202 a 212), declinando competência a este Conselho para apreciar a parte relativa ao FINSOCIAL, tendo em vista a competência em razão da matéria.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'ANAP', is written over the text 'É o Relatório.'

## Voto

Conselheira ANELISE DAUDT PRIETO, Relatora

O pleito em tela diz respeito à restituição de valores pagos a título de Contribuição para o Finsocial, cuja cobrança com base em alíquotas superiores a 0,5% foi declarada inconstitucional, com efeito *intra partes*, pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 150.764-1/PE, publicado no D. J. de 02/04/93.

Daquela feita, os ministros da Corte Suprema decidiram, por unanimidade de votos, conhecer do recurso interposto pela União Federal pela letra *b* do permissivo constitucional. E, por uma apertada maioria de seis votos, lhe negaram provimento, declarando a inconstitucionalidade do artigo 9º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, do artigo 7º da Lei nº 7.787, de 30 de junho de 1989, do artigo 1º da Lei nº 7.894, de 24 de novembro de 1989 e do artigo 1º da Lei nº 8.147, de 28 de dezembro de 1990.

Em suma, decidiu-se que foi preservada, para as empresas vendedoras de mercadorias ou de mercadorias e serviços, a cobrança do FINSOCIAL nos termos em que figurava ao ser promulgada a Constituição de 1988, ou seja, a uma alíquota de 0,5%.

Posteriormente, por meio da MP nº 1110, artigo 18, publicada em 30/08/1995, foram dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem como cancelados o lançamento e a inscrição de tais valores.

Em 27/10/1998, por meio do Parecer COSIT nº 58, foi exarado o entendimento de que o termo do prazo para a sua restituição seria a data da publicação daquela medida provisória. Esta, intitulada de MP do CADIN foi republicada várias vezes, sendo finalmente convertida na Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

Os contribuintes pleiteiam a restituição argumentando que o prazo tem início seja na data publicação da MP nº 1.110, em 30/08/1995, seja na data uma de suas reedições efetuada por meio da MP nº 1.621, em 10/06/1998, que incluiu a determinação de que o disposto no artigo não implicaria restituição *ex officio* das quantias pagas. Socorrem-se ainda de outros atos normativos que trouxeram instruções ou interpretações sobre a matéria.

Nenhuma dessas teses me comove.

Com efeito, rezam os artigos 165 e 168 do Código Tributário Nacional que:

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

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



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

III -reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.” (grifei)

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

I – nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário:

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

Como se constata, o prazo para solicitar a restituição de tributo indevido é de cinco anos contados da data da sua extinção. A tese de que os prazos teriam início com o trânsito em julgado de ação com efeito *erga omnes* ou com a edição de norma determinando que a Administração se abstenha de exigir o tributo no futuro fere o direito adquirido e o ato jurídico perfeito, que já consolidados pela decadência ou pela prescrição.

O Professor Eurico Marcos Diniz de Santi expõe a questão de forma muito bem posta, no caso de ação direta de inconstitucionalidade: <sup>1</sup>

“Por isso, o controle da legalidade não é absoluto, exige o respeito do presente em que a lei foi vigente. Daí surgem os prazos judiciais garantindo a coisa julgada, e a decadência e a prescrição cristalizando o ato jurídico perfeito e o direito adquirido.

(...)

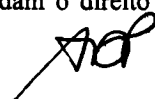
Acórdão em ADIN que declare a inconstitucionalidade de lei *ex tunc*<sup>2</sup> retira a lei do sistema jurídico no presente, impedindo que produza efeitos no futuro, mas não pode atingir os efeitos produzidos no passado, garantidos pela coisa julgada, pelo direito adquirido e pelo ato jurídico perfeito e consolidados pela decadência e pela prescrição.<sup>3</sup>

Como a ADIN é imprescritível, todas as ações que tiverem por objeto direitos subjetivos decorrentes de lei cuja constitucionalidade ainda não foi apreciada, ficariam sujeitas

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

<sup>2</sup> A Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999, dispendo sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal, trouxe novas perspectivas para essa questão ao proclamar em seu Art. 27 que “Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

<sup>3</sup> Entendemos que o direito adquirido decorre do ato jurídico perfeito. Ambos, entretanto, sujeitam-se à alteração enquanto houver a possibilidade de controle da legalidade, restando consolidados somente após o fluxo dos prazos de decadência e de prescrição. Em suma, a decadência e a prescrição consolidam o direito adquirido e o ato jurídico perfeito.



à reabertura do prazo de prescrição, por tempo indefinido. Assim, disseminaria-se a imprescritibilidade no direito, tornando os direitos subjetivos instáveis até que a constitucionalidade da lei seja objeto de controle pelo STF. Ocorre que, se a decadência e a prescrição perdessem o seu efeito operante diante do controle direto de constitucionalidade, então todos os direitos subjetivos tornar-se-iam imprescritíveis.

A decadência e a prescrição rompem o processo de positivação do direito, determinando a imutabilidade dos direitos subjetivos protegidos pelos seus efeitos, estabilizando as relações jurídicas, independentemente de ulterior controle de constitucionalidade da lei.

O acórdão em ADIN que declarar a inconstitucionalidade da lei tributária serve de fundamento para configurar juridicamente o conceito de pagamento indevido, proporcionando a repetição do débito do Fisco somente se pleiteada tempestivamente em face dos prazos de decadência e prescrição: a decisão em controle direto não tem o efeito de reabrir os prazos de decadência e prescrição.

Descabe, portanto, justificar que, com o trânsito em julgado do acórdão do STF, a reabertura do prazo de prescrição se dá em razão do princípio da *actio nata*. Trata-se de repetição de princípio: significa sobrepor como premissa a conclusão que se pretende. O acórdão em ADIN não faz surgir novo direito de ação, serve tão só como novo fundamento jurídico para exercitar o direito de ação ainda não desconstituído pela ação do tempo no direito.

Respeitados os limites do controle da constitucionalidade e da imprescritibilidade da ADIN, os prazos de prescrição do direito do contribuinte ao débito do Fisco permanecem regulados pelas três regras que construímos a partir dos dispositivos do CTN.”

Como conclui a Conselheira Maria Cristina Roza da Costa em sua monografia final no Curso de Especialização em Direito Tributário Material e Processual, ESAF-UFPE, “A retirada da norma do mundo jurídico no presente em razão da declaração de inconstitucionalidade obsta a produção de seus efeitos para o futuro. Inadmissível que atinja os efeitos produzidos no passado, que tenham sido consolidados pela decadência e pela prescrição.”<sup>4</sup>

No dizer de Maria Helena Cotta Cardozo, em seu brilhante voto proferido quando ainda Conselheira da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, que negou provimento ao recurso voluntário 129.095, relativo à restituição da cota café, “o efeito *ex tunc* de decisões do STF declarando a inconstitucionalidade de lei, ainda que em sede de ADIn, não é absoluto, encontrando limites nas hipóteses de prescrição e decadência, que efetivamente impedem a revisão administrativa ou judicial.”

Aliás, até mesmo o Superior Tribunal de Justiça, que já chegou a entender que, havendo decisões da Corte Maior envolvendo inconstitucionalidade, o termo inicial do prazo para o pleito de restituição seria a data de sua publicação, alterou seu posicionamento. Com efeito, em 24/03/2004, em julgado da Primeira Seção com relatoria designada para o Ministro José Delgado, foi decidido, por maioria de votos, “não adotar o posicionamento de se contar o prazo prescricional a partir do trânsito em julgado da ADIn, no controle de constitucionalidade concentrado ou da Resolução do Senado, no controle difuso, para novamente adotar o que

<sup>4</sup> Publicada em Direito Tributário e Direito Administrativo. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 174.

coloquialmente se conhece pela teoria dos “cinco mais cinco.” (Primeira Seção. EREsp 435.835-SC. Informativo STJ nº 203)

Conforme a teoria dos “cinco mais cinco”, aplicada a tributos cujo lançamento for por homologação, o termo inicial do prazo não é o “pagamento antecipado” e sim o momento da homologação expressa ou tácita do pagamento, já que somente aí ocorre a extinção do crédito. Como há normalmente a homologação tácita, cinco anos após o fato gerador (CTN, 150, par. 4º), contar-se-ia estes cinco anos e mais cinco a partir da data da extinção.

Entretanto, essa corrente é rechaçada até mesmo pela doutrina mais abalizada na matéria, como pode ser constatado pelo seguinte excerto da obra de Eurico Marcos Diniz de Santi<sup>5</sup>:

“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<sup>6</sup>, para quem “não faz sentido (...), ao cuidar do lançamento por homologação, pôr condição onde inexistente *negócio jurídico*”, pois “condição é modalidade de negócio jurídico e, portanto, inaplicável ao ato jurídico material” do pagamento, não se pode aceitar condição resolutiva como se fosse necessariamente uma condição suspensiva que retarda o efeito do pagamento para a data da homologação.<sup>7</sup>

A condição resolutiva não impede a plena eficácia do pagamento e, portanto, não descaracteriza a extinção do crédito no átimo do pagamento. Assim sendo, enquanto a homologação não se realiza, vigora com plena eficácia o pagamento,<sup>8</sup> a partir do qual podem exercer-se os direitos advindos desse ato, mas dentro dos prazos prescricionais.

<sup>5</sup> Decadência e Prescrição em Direito Tributário. Max Limonad: São Paulo, 2.000. pp. 268/270.

<sup>6</sup> “Da extinção das obrigações tributárias. p. 95. Também é esta a argumentação de SACHA CALMON NAVARRO COELHO, Curso de direito tributário brasileiro, p. 699.”

<sup>7</sup> “LUCIANO AMARO aponta a impropriedade técnica de o CTN dirigir a *homologação* como condição resolutiva: “Ora, os sinais aí estão trocados. Ou se deveria, prever como condição resolutória, a negativa de homologação (de tal sorte que, implementada essa negativa, a extinção restaria resolvida) ou teria de definir-se, como condição *suspensiva* a homologação (no sentido de que a extinção ficaria suspensa até o implemento da homologação). *Direito tributário brasileiro*, p. 344.”

<sup>8</sup> “Nesse sentido, Min. DEMÓCRITO REINALDO, ao relatar os embargos de divergência em Resp nº 48.113-7/PR, averbou: “O lançamento, no caso, constitui mero ato declaratório de situação preexistente, preconstituída. E a homologação ficta (ou expressa) como instrumento declaratório, tem efeito retro-operatne, ou, em outras palavras: tem efeitos *ex tunc*, alcança o ato do pagamento, declarando a sua eficácia, no momento em que a realizou”. Também julgou assim SÉRGIO NOJIRI: “Verifica-se, pois, que a extinção do crédito tributário se opera no momento do efetivo recolhimento do tributo, ainda que este tenha sido exigido ilegalmente. Neste sentido, o direito de pleitear a restituição está sujeito ao prazo de cinco anos (art. 168, CTN), a contar da data da extinção do crédito tributário, que é o da data do pagamento indevido. Contudo, por estar esse pagamento sob condição resolutória, seus efeitos se darão somente a partir do lançamento tributário (que no caso em apreço é ficto), nos termos do art. 150, § 4º (...). A meu ver, e este é o ponto crucial da questão, os efeitos deste lançamento ficto operam-se *ex tunc*. A homologação apenas reconhece o pagamento havido, declarando, com efeitos retroativos, a extinção do crédito tributário. Portanto, o prazo de restituição é de 5 anos, a contar do efetivo

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.”

Assim, entendo que o prazo em tela é de cinco anos contados da data da extinção do crédito tributário.

Por outro lado, como já visto, o Parecer COSIT nº 58, de 27/10/98, vazou o entendimento de que, no caso da Contribuição para o Finsocial, o termo *a quo* para o pedido de restituição do valor pago com alíquota superior a 0,5% seria a data da edição da MP nº 1.110, em 31/05/95.

Posteriormente, a SRF alterou a posição exarada no Parecer Normativo nº 58, de 27/10/1998, por meio do Ato Declaratório SRF nº 96, de 26 de novembro de 1999, publicado em 30/11/99, chegando à tese dos cinco anos contados da extinção.<sup>9</sup>

Em decorrência, e considerando ainda o disposto no artigo 2º, inciso XIII, da Lei nº 9.784, de 29/01/1999<sup>10</sup>, devo fazer uma exceção ao meu posicionamento de que o contribuinte somente faz jus à repetição/compensação dentro do prazo de cinco anos contados a partir da extinção do crédito tributário.

Com efeito, aquela norma, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal e que se aplica subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, dispõe que é vedada a aplicação retroativa de nova interpretação. Ou seja, não há como a Administração imputar ao contribuinte, que deu entrada ao seu pleito de restituição antes ou sob a égide do disposto no PN nº 58/98, entendimento diverso posterior, constante do AD SRF nº 96/99. Portanto, aos pedidos protocolados antes da publicação do AD SRF nº 96, em 30/11/99, deve ser dado o entendimento exarado no Parecer COSIT nº 58/99, contando-se o prazo de cinco anos para pleitear a restituição a partir da data da publicação da MP nº 1.110, em 31/08/95.

Poderia ser ainda argumentado que se a Medida Provisória nº 1.621-36, de 10/06/1998, apontou com o direito à restituição do tributo, haveria entendimento diverso do acima defendido, de que a prescrição teria como termo inicial a extinção do crédito. Isto

---

pagamento espontâneo do tributo indevido ou a maior”, (Sentença, Autos nº 96.0902460-2, Sorocaba, 2ª Vara da Justiça Federal, p. 9).

<sup>9</sup> “I - o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior que o devido, inclusive na hipótese de o pagamento ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação declaratória ou em recurso extraordinário, extingue-se após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da extinção do crédito tributário - arts. 165, I, e 168, I, da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).  
II - (...)”

<sup>10</sup> “Art. 2º. (...) Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: (...) XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se destina, vedada a aplicação retroativa de nova interpretação.”(grifei)



porque a norma seria inócua, pois já teriam transcorrido mais de cinco anos dos pagamentos efetuados.

Porém, tal argumento não se sustenta quando considerado, como no Parecer COSIT nº 58/98, que delegados/inspetores da Receita Federal já estavam autorizados a proceder à restituição/compensação nos casos expressamente previstos na MP nº 1.699/1998, art. 18, antes mesmo que fosse incluída a expressão "*ex officio*" ao § 2º. Com efeito, à época da edição da MP nº 1.110/95 vários pagamentos efetuados ainda eram passíveis de restituição, segundo o disposto no CTN, art. 168, inciso I.

Portanto, reitero meu entendimento de que os pedidos protocolados a partir de 30/11/99 não podem ser acolhidos.

Em face de todo o exposto, entendo que o pleito do sujeito passivo, protocolado em 15/05/1998, não está fulminado pela prescrição.

Então, considerando que a decisão recorrida foi reformada no que concerne à preliminar de prescrição e principalmente tendo em vista o princípio do duplo grau de jurisdição, entendo que os autos devem retornar à primeira instância julgadora para que esta se pronuncie em relação à matéria não abordada, ou seja, o direito à restituição/compensação.

Tal entendimento deve-se também ao fato de que os processos relativos ao Finsocial não se encontram em condições de imediato julgamento. Com efeito, normalmente falta inclusive a verificação da existência de ação judicial sobre o mesmo assunto, da atividade da empresa, do efetivo recolhimento, bem como o cálculo dos valores excedentes.

Porém, em face da recente jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por economia processual restituo os autos diretamente à origem para que avalie o pleito.

Sala das Sessões, em 24 de abril de 2008

  
ANELISE DAUDT PRIETO