MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº	:	10660.001591/2002-92
SESSÃO DE	:	10 de setembro de 2003
ACÓRDÃO Nº	:	303-30.922
RECURSO Nº	:	126.500
RECORRENTE	:	DIMACO DISTRIBUIDORA DE MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA.
RECORRIDA	:	DRJ/JUIZ DE FORA/MG

FINSOCIAL – PEDIDO DE RECONHECIMENTO DE DIREITO CREDITÓRIO SOBRE RECOLHIMENTOS DA CONTRIBUIÇÃO.
O direito de pleitear o reconhecimento de crédito com o conseqüênte pedido de restituição/compensação, perante a autoridade administrativa, de tributo pago em virtude de lei que se tenha por inconstitucional, somente nasce com a declaração de inconstitucionalidade pelo STF, em ação direta, ou com a suspensão, pelo Senado Federal, da lei declarada inconstitucional, na via indireta. Inexistindo resolução do Senado Federal, o Parecer COSIT nº 58, de 27/10/98, vazou entendimento de que o termo *a quo* para o pedido de restituição começa a contar da data da edição da Medida Provisória nº 1.110, de 30/08/95. Desta forma, considerando que até 30/11/99 esse era o entendimento da SRF, todos os pedidos protocolados até tal data, estão, no mínimo, albergados por ele. Não havendo análise do pedido, anula-se a decisão de Primeira Instância, devendo outra ser proferida em seu lugar, em homenagem ao duplo grau de jurisdição.
ANULADA A DECISÃO SINGULAR

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, rejeitar a argüição de prescrição/decadência do direito à restituição e declarar a nulidade da decisão de Primeira Instância, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencida a Conselheira Anelise Daudt Prieto.

Brasília-DF, em 10 de setembro de 2003

JOÃO HOLANDA COSTA
Presidente e Relator

16 OUT 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ZENALDO LOIBMAN, IRINEU BIANCHI, CARLOS FERNANDO FIGUEIREDO BARROS, PAULO DE ASSIS, NILTON LUIZ BARTOLI e FRANCISCO MARTINS LEITE CAVALCANTE.

tmc

RECURSO Nº	:	126.500
ACÓRDÃO Nº	:	303-30.922
RECORRENTE	:	DIMACO DISTRIBUIDORA DE MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA.
RECORRIDA	:	DRJ/JUIZ DE FORA/MG
RELATOR(A)	:	JOÃO HOLANDA COSTA

RELATÓRIO

Em petição de fls. 01/06, protocolizada em 28 de março de 2002, a empresa acima identificada apresentou pedido de restituição de Finsocial paga indevidamente (set. 89 a março 1992) tendo por base a MP 1110/95, recolhimento feito com fundamento nas Leis 7.689/88, 7.787/89, 8.147/90 e IN-SRF 31/97.

À fl. 52/54, consta decisão proferida pela DRF em Varginha – MG, de indeferimento do pedido, com base no Ato Declaratório nº 96 do SRF, 26/11/99, segundo a qual, o direito de requerer a restituição se extingue após o decurso do prazo de cinco anos, contado da data de extinção do crédito tributário – art. 165, inciso I e 169, inciso I da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN).

O contribuinte apresentou impugnação para a DRJ em Juiz de Fora para dizer que na forma do contido nos art. 165, inciso VII e 168, inciso I do CTN não ocorreu a alegada decadência

A alegação para negar a compensação, é descabida por distanciada da lei e da jurisprudência. Cita algumas decisões do TST, no sentido de que na conformidade do entendimento do STJ é possível a compensação de tributos sob o regime de lançamento por homologação, pretendida seja em sede liminar, seja em mandado de segurança ou processo cautelar, seja a título de antecipação dos efeitos da tutela, acrescentando que a prescrição somente ocorre após decorridos cinco anos do fato gerador, acrescidos dos cinco anos previstos no art. 168 do CTN.

A decisão na DRJ em Juiz de Fora foi no sentido de que "o direito de pleitear a compensação extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos contados da data de extinção do crédito tributário, assim entendido como o pagamento antecipado nos casos de lançamento por homologação". O fundamento é que o pagamento extingue o crédito tributário (art. 150, parágrafo 1º e inciso VII do CTN); o que se confirma com o entendimento expresso pelo Ministro Eliomar Baleeiro. Assim, o que extingue, de fato, o crédito tributário, é o pagamento, quando se trata dos tributos sujeitos a homologação pela autoridade fiscal do pagamento efetuado. Se a autoridade administrativa não usar da prerrogativa de confirmar ou não, expressamente, o recolhimento antecipado, considera-se confirmada a extinção do crédito tributário, independentemente de estar correta ou não a extinção. O direito de

pedir a restituição do que foi pago indevidamente ou a maior, pode acontecer antes que ocorra a homologação, seja na forma tácita ou expressa. No caso em exame, o pedido de restituição foi entregue à repartição fiscal em 10/06/1999, quando havia decaído o direito de pleitear a restituição/compensação dentro do prazo, relativamente aos pagamentos efetuados antes de 10/06/94. Com relação às manifestações do Poder Judiciário, aplicou a norma do art. 1º do Decreto nº 73.529/74 e seu parágrafo segundo.

No recurso que dirigiu ao Segundo Conselho de Contribuintes, o interessado reeditou suas razões de impugnação, pedindo seja reconhecido o direito à compensação de seu crédito por pagamento indevido da contribuição do FINSOCIAL.

O processo foi encaminhado ao Terceiro Conselho de Contribuintes na conformidade do Decreto nº 4.395, de 27/09/02.

É o relatório.

VOTO

Cuida-se de decidir se o contribuinte, no caso deste processo, tem direito à restituição do valor pago a maior de contribuição ao Finsocial, além do valor calculado à alíquota de 0,5% (meio por cento) prevista no Decreto-lei nº 1.940/89, no período apontado pelo recorrente na sua petição. A majoração de alíquota, que fora determinada pelas Leis 7.787/89, 7.894/89 e 8.147/90, fora declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal quando do RE 150.764-PE, cuja decisão ocorreu em 16/12/1992.

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

Transcrevo, a propósito, largos trechos do bem elaborado voto da lavra do eminente Conselheiro Dr. Irineu Bianchi, que inegavelmente, tratou desta matéria de forma abrangente, trazendo solução estritamente jurídica:

> "Estando presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso.
>
> A decisão guerreada afastou a pretensão do contribuinte, sob o entendimento de que o direito para pleitear a restituição de tributo pago indevidamente extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da extinção do crédito tributário, considerada esta como sendo a data do efetivo pagamento.
>
> Primeiramente há que se estabelecer o marco inicial para a contagem do prazo de que dispõe o contribuinte para pedir a restituição de tributo pago indevidamente ou a maior.
>
> Segundo a letra fria da lei (CTN, art. 168, I, c/c art. 165, I), o direito de pleitear a restituição de **tributo indevido ou pago a maior**, extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da extinção do crédito tributário (*grifei*).
>
> A corrente jurisprudencial dominante nos tribunais superiores fixou-se no sentido de que a extinção do crédito tributário, nos casos de

lançamento por homologação é de 10 (dez) anos, podendo ser sintetizada na seguinte ementa:

À luz do CTN esta Corte desenvolveu entendimento no sentido de computar a partir do fato gerador, prazo decadencial de cinco anos e, após, mesmo não se sabendo qual a data da homologação do lançamento, se este não ultrapassou o qüinqüidio, computar mais cinco anos (STJ, AgRg-Resp. 251.831/GO, 2ª T. Relª Min. ELIANA CALMON, DJU 18/02/2002).

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

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

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

Então, à primeira vista e em condições normais, o direito de pleitear a restituição inicia-se na data do pagamento do crédito tributário e estende-se por 10 (dez) anos.

No entanto, o próprio STJ tem entendido que, nos casos em que houver declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF, o *dies a quo* do prazo prescricional da ação de restituição de indébito não está prevista no CTN.

Criou-se, então, corrente jurisprudencial segundo a qual o início do prazo prescricional de 5 (cinco) anos é a declaração de inconstitucionalidade, que no meu entender não se aplica aos pedidos de restituição nas vias administrativas.

É o caso dos autos. Ocorreu a declaração de inconstitucionalidade do Finsocial pago a maior em relação ao aumento de alíquotas,

veiculada pela Lei nº 7.689/88, declarada inconstitucional pelo STF, consoante o Acórdão RE nº 150.7864-1/PE, DJU de 02/04/93.

Tal circunstância, por si só, não modificou o entendimento jurisprudencial supra, segundo o qual o prazo se alarga por 10 (dez) anos, uma vez que não houve a expedição de Resolução pelo Senado Federal.

É cediço que toda lei traz como pressuposto elementar a sua conformidade com a Lei Maior. Os tributos assim exigidos não podem ser rotulados de **indevidos ou pagos a maior**, e enquanto a lei não for retirada do mundo jurídico, não pode o contribuinte eximir-se da obrigação de que é destinatário.

Desta maneira, não se pode considerar inerte o contribuinte que, em razão da presunção de constitucionalidade da lei, obedeceu aos seus ditames, já que a inércia é elemento indispensável para a configuração do instituto da prescrição.

Tanto isto é verdade que o direito à restituição da parte que litigou com a União Federal no processo que originou o RE nº 150.764-1/PE, nasceu apenas a partir do julgamento do mencionado recurso, enquanto os demais contribuintes não foram alcançados pelos efeitos *erga omnes* daquela decisão.

Embora o Pretório Excelso tenha cumprido o ritual estabelecido pela Carta Magna, comunicando o julgamento ao Senado Federal, este demitiu-se do seu dever constitucional, deixando de expedir a competente Resolução para extirpar do mundo jurídico a norma inquinada de inconstitucional.

Os argumentos do relator da matéria, Senador Almir Lando atentam contra a independência dos Poderes, porquanto, o que qualifica o julgamento não é o resultado obtido na votação (que *in casu* deu-se por seis votos contra cinco) mas o que se decidiu. Seria o mesmo que o STF retirar do mundo jurídico uma lei que fosse aprovada no Congresso Nacional por maioria simples.

Assim sendo, o prazo para pleitear a restituição, ao menos na via administrativa, continuou sendo de 5 (cinco) anos a contar da homologação - expressa ou tácita - do tributo pago de forma antecipada, consoante o entendimento jurisprudencial suso referido.

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

Cuida, também, o projeto, no art. 17, do cancelamento de débitos de pequeno valor ou cuja cobrança tenha sido considerada inconstitucional por reiteradas manifestações do Poder Judiciário, inclusive decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, em suas respectivas áreas de competência.

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

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

De outra parte, se é certo que a MP em questão não refere à hipótese de restituição de tributos, também é certo que desde a Medida Provisória nº 1.621-36, de 10 de junho de 1998, bem assim suas sucessivas reedições, até o advento da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, ficou estabelecido que o disposto no *caput* não implica restituição **ex officio** de quantia paga.

Ademais, o art. 27, da citada Lei nº 10.522, diz que *"não cabe recurso de ofício das decisões prolatadas, pela autoridade fiscal da jurisdição do sujeito passivo, em processos relativos a restituição de impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal e a ressarcimento de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados"*.

Ora, se a Lei diz expressamente que o que nela se dispõe não implica restituição *ex officio*, e se não comporta recurso de ofício acerca das decisões prolatadas em processos relativos à restituição de impostos e contribuições administrados pela SRF, segue-se que a restituição pleiteada na via administrativa é de todo pertinente.

Outrossim, o marco inicial para o prazo de restituição fixado a partir da MP 1.110/95, teve respaldo oficial através do Parecer Cosit nº 58, de 27 de outubro de 1998. Analisando dito Parecer, fica claro que tal ato abordou o assunto de forma a não deixar dúvidas, razão pela qual transcrevo o seu inteiro teor, adotando-o como fundamentos do presente voto:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário.

Ementa: RESOLUÇÃO DO SENADO. EFEITOS.

A Resolução do Senado que suspende a eficácia de lei declarada inconstitucional pelo STF tem efeitos *ex tunc*.

TRIBUTO PAGO COM BASE EM LEI DECLARADA INCONSTITUCIONAL. RESTITUIÇÃO. HIPÓTESES.

Os delegados e inspetores da Receita Federal estão autorizados a restituir tributo que foi pago com base em lei declarada inconstitucional pelo STF, em ações incidentais, para terceiros não-participantes da ação – como regra geral – apenas após a publicação da Resolução do Senado que suspenda a execução da lei. Excepcionalmente, a autorização pode ocorrer em momento anterior, desde que seja editada lei ou ato específico do Secretário da Receita Federal que estenda os efeitos da declaração de inconstitucionalidade a todos.

RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA.

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

Dispositivos Legais: Decreto nº 2.346/1997, art. 1º; Medida Provisória nº 1.699-40/1998, art. 18, § 2º; Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional), art. 168.

RELATÓRIO

As projeções do Sistema de Tributação formulam consulta sobre restituição/compensação de tributo pago em virtude de lei declarada inconstitucional, com os seguintes questionamentos:

a) Com a edição do Decreto nº 2.346/1997, a Secretaria da Receita Federal e a Procuradoria da Fazenda Nacional passam a admitir eficácia *ex tunc* às decisões do Supremo Tribunal Federal que declaram a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, seja na via direta, seja na via de exceção?

b) Nesta hipótese, estariam os delegados e inspetores da Receita Federal autorizados a restituir tributo cobrado com base em lei declarada inconstitucional pelo STF?

c) Se possível restituir as importâncias pagas, qual o termo inicial para a contagem do prazo de decadência a que se refere o art. 168 do CTN: a data do pagamento efetuado ou a data da interpretação judicial?

d) Os valores pagos a título de Finsocial, pelas empresas vendedoras de mercadorias e mistas no que excederam a 0,5% (meio por cento), com fundamento na Lei nº 7.689/1988, art. 9º e conforme Leis nºs 7.787/1989 e 8.147/1990, acrescidos do adicional de 0,1% (zero vírgula um por cento) sobre os fatos geradores relativos ao exercício de 1988, nos termos do Decreto-lei 2.397/1987, art. 22, podem ser restituídos a pedido dos interessados, de acordo com o disposto na Medida Provisória nº 1.621-36/1988, art. 18, § 2º? Em caso afirmativo, qual o prazo decadencial para o pedido de restituição?

e) Na ação judicial o contribuinte não cumula pedido de restituição, sendo a mesma restrita ao pedido de declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-leis nºs 2.445/1988 e 2.449/1988 e do direito ao pagamento do PIS pela Lei Complementar nº 7/1970. Para que seja afastada a decadência, deve o autor cumular com a ação o pedido de restituição do indébito?

f) Considerando a IN SRF nº 21/1997, art. 17, § 1º, com as alterações da IN SRF nº 73/1997, que admite a desistência da execução de título judicial, perante o Poder Judiciário, para pleitear a restituição/compensação na esfera administrativa, qual deve ser o prazo decadencial (cinco ou dez anos) e o termo inicial para a contagem desse prazo (o ajuizamento da ação ou da data do pedido na via administrativa)? Há que se falar em prazo prescricional (prazo para pedir)? O ato de desistência, por parte do contribuinte, não implicaria, expressamente,

renúncia de direito já conquistado pelo autor, vez que o CTN não prevê a data do ajuizamento da ação para contagem do prazo decadencial, o que justificaria o autor a prosseguir na execução, por ser mais vantajoso?

FUNDAMENTOS LEGAIS

2. A Constituição de 1988 firmou no Brasil o sistema jurisdicional de constitucionalidade pelos métodos do controle concentrado e do controle difuso.

3. O controle concentrado, que ocorre quando um único órgão judicial, no caso o STF, é competente para decidir sobre a inconstitucionalidade, é exercitado pela ação direta de inconstitucionalidade - ADIn e pela ação declaratória de constitucionalidade, onde o autor propõe demanda judicial tendo como núcleo a própria inconstitucionalidade ou constitucionalidade da lei, e não um caso concreto.

4. O controle difuso - também conhecido por via de exceção, controle indireto, controle em concreto ou controle incidental (*incidenter tantum*) - ocorre quando vários ou todos os órgãos judiciais são competentes para declarar a inconstitucionalidade de lei ou norma.

4.1 Esse controle se exerce por via de exceção, quando o autor ou réu em uma ação provoca incidentalmente, ou seja, paralelamente à discussão principal, o debate sobre a inconstitucionalidade da norma, querendo, com isso, fazer prevalecer a sua tese.

5. Com relação aos efeitos das declarações de inconstitucionalidade ou de constitucionalidade, no caso de controle concentrado, segundo a doutrina e a jurisprudência do STF, no plano pessoal, gera efeitos contra todos (*erga omnes*); no plano temporal, efeitos *ex tunc* (efeitos retroativos, ou seja, desde a entrada em vigor da norma); e, administrativamente, têm efeito vinculante.

5.1 Os efeitos da ADIn se estendem além das partes em litígio, pois o que se está analisando é a lei em si mesma, desvinculada de um caso concreto. Tal declaração atinge, portanto, a todos os que estejam implicados na sua objetividade.

5.2 Nesse sentido, quando o STF conhecer da Ação de Inconstitucionalidade pela via da ação direta, prescinde-se da comunicação ao Senado Federal para que este suspenda a execução da lei ou do ato normativo inquinado de inconstitucionalidade (Regimento Interno do STF, arts. 169 a 178).

6. Passando a analisar os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no controle difuso, devem ser consideradas duas possibilidades, posto que, no tocante ao caso concreto, à lide em si, os efeitos da declaração estendem-se, no plano pessoal, apenas aos interessados no processo, vale dizer, têm efeitos interpartes; em sua dimensão temporal, para essas mesmas partes, teria efeito *ex tunc*.

6.1 No que diz respeito a terceiros não-participantes da lide, tais efeitos somente seriam os mesmos depois da intervenção do Senado Federal, porquanto a lei ou o ato continuariam a viger, ainda que já pronunciada a sentença de inconformidade com a Constituição. É o que se depreende do art. 52 da Carta Magna, *verbis*:

Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal:

X - suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal;

7. Vale dizer, os efeitos da declaração de inconstitucionalidade obtida pelo controle difuso somente alcançam terceiros, não-participantes da lide, se for suspensa a execução da lei por Resolução baixada pelo Senado Federal.

7.1 Nesse sentido, manifesta-se o eminente constitucionalista José Afonso da Silva:

"... A declaração de inconstitucionalidade, na via indireta, não anula a lei nem a revoga: teoricamente, a lei continua em vigor, eficaz e aplicável, até que o Senado Federal suspenda sua executoriedade nos termos do artigo 52, X; ..."

8. Quanto aos efeitos, no plano temporal, ainda com relação ao controle difuso, a doutrina não é pacífica, entendendo alguns que seriam *ex tunc* (como Celso Bastos, Gilmar Ferreira Mendes) enquanto outros (como José Afonso da Silva) defendem a teoria de

que os efeitos seriam *ex nunc* (impediriam a continuidade dos atos para o futuro, mas não desconstituiria, por si só, os atos jurídicos perfeitos e acabados e as situações definitivamente constituídas).

9. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, apoiada na mais autorizada doutrina, conforme o Parecer PGFN nº 1.185/1995, tinha, na hipótese de controle difuso, posição definida no sentido de que a Resolução do Senado Federal que declarasse a inconstitucionalidade de lei seria dotada de efeitos *ex nunc*.

9.1 Contudo, por força do Decreto nº 2.346/1997, aquele órgão passou a adotar entendimento diverso, manifestado no Parecer PGFN/CAT/nº 437/1998.

10. Dispõe o art. 1º do Decreto nº 2.346/1997:

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 ou indireta, obedecidos aos 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 dispositivo no parágrafo anterior aplica-se, igualmente, à lei ou ato normativo que tenha sua inconstitucionalidade proferida, incidentalmente, pelo Supremo Tribunal Federal, após a suspensão de sua execução pelo Senado Federal.

11. O citado Parecer PGFN/CAT/nº 437/1998 tornou sem efeito o Parecer PGFN nº 1.185/1995, concluído que "o Decreto nº 2.346/1997 impôs, com força vinculante para a Administração Pública Federal, o efeito *ex tunc* ao ato do Senado Federal que suspenda a execução de lei ou ato normativo declarado inconstitucional pelo STF".

11.1 Em outras palavras, no controle de constitucionalidade difuso, com a publicação do Decreto nº 2.346/1997, os efeitos da Resolução do Senado foram equiparados aos da ADIn.

12. Conseqüentemente, a resposta à primeira questão é afirmativa: os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, seja por via de controle concentrado, seja por via de controle difuso, são retroativos, ressaltando-se que, pelo controle difuso, somente produzirá esses efeitos, em relação a terceiros, após a suspensão pelo Senado da lei ou do ato normativo declarado inconstitucional.

12.1 Excepcionalmente, o Decreto prevê, em seu art. 4º, que o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional possam adotar, no âmbito de suas competências, decisões definitivas do STF que declarem a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo que teriam, assim, os mesmos efeitos da Resolução do Senado.

13. Com relação à segunda questão, a resposta é que nem sempre os delegados/inspetores da Receita Federal podem autorizar a restituição de tributo cobrado com base em lei declarada inconstitucional pelo STF. Isto porque, no caso de contribuintes que não foram partes nos processos que ensejaram a declaração de inconstitucionalidade – no caso de controle difuso, evidentemente – para se configurar o indébito, é mister que o tributo ou contribuição tenha sido pago com base em lei ou ato normativo declarado inconstitucional com efeitos *erga omnes*, o que, já demonstrado, só ocorre após a publicação da Resolução do Senado ou na hipótese prevista no art. 4º do Decreto nº 2.346/1997.

14. Esta é a regra geral a ser observada, havendo, contudo, uma exceção a ela, determinada pela Medida Provisória nº 1.699-40/1998, art. 18 § 2º , que dispõe:

Art. 18 - 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:
(...)

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

15. O citado artigo consta da MP que dispõe sobre o CADIN desde a sua primeira edição, em 30/08/95 (MP nº 1.110/1995, art. 17), tendo havido, desde então, três alterações em sua redação.

15.1 Duas das alterações incluíram os incisos VIII (MP nº 1.244, de 14/12/95) e IX (MP nº 1.490-15, de 31/10/96) entre as hipóteses de que trata o *caput*.

16. A terceira alteração, ocorrida em 10/06/1998 (MP nº 1.621-36), acrescentou ao § 2º a expressão *ex officio*. Essa mudança, numa primeira leitura, poderia levar ao entendimento de que, só a partir de então, poderia ser procedida a restituição, quando requerida pelo contribuinte; antes disso, o interessado que se sentisse prejudicado teria que ingressar com uma ação de repetição de indébito junto ao Poder Judiciário.

16.1 Salienta-se que, nos termos da Lei nº 4.657/1942 (Lei de Introdução ao Código Civil), art. 1º, § 4º, as correções a texto de lei já em vigor consideram-se lei nova.

17. Entretanto, conforme consta da Exposição de Motivos que acompanhou a proposta de alteração, o disposto no § 2º "consiste em norma a ser observada pela Administração Tributaria, pois esta não pode proceder *ex officio*, até por impossibilidade material e insuficiência de informações, a eventual restituição devida". O acréscimo da expressão *ex officio* visou, portanto, tão-somente, a dar mais clareza e precisão à norma, pois os contribuintes já faziam jus à restituição antes disso; não criou fato novo, situação nova, razão pela qual não há que se falar em lei nova.

18. Logo, os delegados/inspetores da Receita Federal também estão 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.

19. Com relação ao questionamento da compensação/restituição do Finsocial recolhido com alíquotas majoradas acima de 0,5% (meio por cento) - e que foram declaradas inconstitucionais pelo STF em diversos recursos - como as decisões do STF são decorrentes de incidentes de inconstitucionalidade via recurso ordinário, cujos dispositivos, por não terem a sua aplicação suspensa pelo Senado Federal, produzem efeitos apenas entre as partes envolvidas no

processo (a União e o contribuinte que ajuizou a ação), não haveria, a princípio, que se cogitar em indébito tributário neste caso.

19.1 Contudo, conforme já esposado, esta é uma das hipóteses em que a MP nº 1.699-40/1998 permite, expressamente, a restituição (art. 18, inciso III), razão pela qual os delegados/inspetores estão autorizados a procedê-la.

19.2 O mesmo raciocínio vale para a compensação com outros tributos ou contribuições administrados pela SRF, devendo ser salientado que o interessado deve, necessariamente, pleiteá-la administrativamente, mediante requerimento (IN SRF nº 21/1997, art. 12), inclusive quando se tratar de compensação Finsocial x Cofins (o ADN COSIT nº 15/1994 definiu que essas contribuições não são da mesma espécie).

20. Ainda com relação à compensação Finsocial x Cofins, o Secretário da Receita Federal, com a edição da IN SRF nº 32/1997, art. 2º, havia decidido, *verbis*:

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

20.1 O disposto acima encontra amparo legal na Lei nº 9.430/1996, art. 77, e no Decreto nº 2.194/1997, § 1º (o Decreto nº 2.346/1997, que revogou o Decreto nº 2.194/1997, manteve, em seu art. 4º, a competência do Secretário da Receita Federal para autorizar a citada compensação).

21. Ocorre que a IN SRF nº 32/1997 convalidou as compensações efetivas pelo contribuinte do Finsocial com a Cofins, que tivessem sido realizadas até aquela data. Tratou-se de ato isolado, com fim específico. Assim, a partir da edição da IN, como já dito, a

compensação só pode ser procedida a requerimento do interessado, com base na MP nº 1.699-40/1998.

22. Passa-se a analisar a terceira questão proposta. O art. 168 do CTN estabelece prazo de 5 (cinco) anos para o contribuinte pleitear a restituição de pagamento indevido ou maior que o devido, contados da data da extinção do crédito tributário.

23. Como bem coloca Paulo de Barros Carvalho, "a decadência ou caducidade é tida como o fato jurídico que faz perecer um direito pelo seu não exercício durante certo lapso de tempo" (Curso de Direito Tributário, 7ª ed., 1995, p. 311).

24. Há de se concordar, portanto, com o mestre Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, 10ª ed., Forense, Rio, p. 570), que entende que o prazo de que trata o art. 168 do CTN é de decadência.

25. Para que se possa cogitar em decadência, é mister que o direito seja exercitável; que, no caso, o crédito (restituição) seja exigível. Assim, antes de a lei ser declarada inconstitucional não há que se falar em pagamento indevido, pois, até então, por presunção, era a lei constitucional e os pagamentos efetuados efetivamente devidos.

26. Logo, para o contribuinte que foi parte na relação processual que resultou na declaração incidental de inconstitucionalidade, o início da decadência é contado a partir do trânsito em julgado da decisão judicial. Quanto aos demais, só se pode falar em prazo decadencial quando os efeitos da decisão forem válidos *erga omnes*, que, conforme já dito no item 12, ocorre apenas após a publicação da Resolução do Senado ou após a edição de ato específico da Secretária da Receita Federal (hipótese do Decreto nº 2.346/1997, art. 4º).

26.1 Quanto à declaração de inconstitucionalidade da lei por meio de ADIn, o termo inicial para a contagem do prazo de decadência é a data do trânsito em julgado da decisão do STF.

27. Com relação às hipóteses previstas na MP nº 1.699-40/1998, art. 18, o prazo para que o contribuinte não-participante da ação possa pleitear a restituição/compensação se iniciou com a data da publicação:

a) da Resolução do Senado nº 11/1995, para o caso do inciso I;

b) da MP nº 1.110/1995, para os casos dos incisos II a VII;

c) da Resolução do Senado nº 49/1995, para o caso do inciso VIII;

d) da MP nº 1.490-15/1996, para o caso do inciso IX.

28. Tal conclusão leva, de imediato, à resposta da quinta pergunta. Havendo pedido administrativo de restituição do PIS, fundamentado em decisão judicial específica, que reconhece a inconstitucionalidade dos Decretos-leis nºs 2.445/1988 e 2.44/1988 e declara o direito do contribuinte de recolher essa contribuição com base na Lei Complementar nº 7/1970, o pedido deve ser deferido, pois desde a publicação da Resolução do Senado nº 49/1995 o contribuinte - mesmo aquele que não tenha cumulado à ação o respectivo pedido de restituição - tem esse direito garantido.

29. Com relação ao prazo para solicitar a restituição do Finsocial, o Decreto nº 92.698/1986, art. 122, estabeleceu o prazo de 10 (dez) anos, conforme se verificar em seu texto:

Art. 122. O direito de pleitear a restituição da contribuição extingue-se com o decurso do prazo de dez anos, contados (Decreto-lei nº 2.049/83. art. 9º).

I - da data do pagamento ou recolhimento indevido;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que haja reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória."

30. Inobstante o fato de os decretos terem força vinculante para a administração, conforme assinalado no propalado Parecer PGFN/CAT/nº 437/1998, o dispositivo acima não foi recepcionado pelo novo ordenamento constitucional, razão pela qual o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de valores recolhidos indevidamente a título de contribuição ao Finsocial é o mesmo que vale para os demais tributos e contribuições administrados pela SRF, ou seja, 5 (cinco) anos (CTN, art. 168), contado da forma antes determinada.

30.1 Em adiantamento, salientou-se que, no caso da Cofins, o prazo de cinco anos consta expressamente do Decreto nº 2.173/1997, art. 78 (este Decreto revogou o Decreto nº 612/1992, que, entretanto, estabelecia idêntico prazo).

31. Finalmente a questão acerca da IN SRF nº 21/1997, art. 17, com as alterações da IN SRF nº 73/1997. Neste caso, não há que se falar em decadência ou prescrição, tendo em vista que a desistência do interessado só ocorreria na fase de execução do título judicial. O direito à restituição já teria sido reconhecido (decisão transitada em julgado), não cabendo à administração a análise do pleito de restituição, mas, tão-somente, efetuar o pagamento.

31.1 Com relação ao fato da não-desistência da execução do título judicial ser mais ou menos vantajosa para o autor, trata-se de juízo a ser firmado por ele, tendo em vista que a desistência é de caráter facultativo. Afinal, o pedido na esfera administrativa pode ser medida interessante para alguns, no sentido de que pode acelerar o recebimento de valores que, de outra sorte, necessitariam seguir trâmite, em geral, mais demorado (emissão de precatório).

CONCLUSÃO

32. Em face do exposto, conclui-se, em resumo que:

a) As decisões do STF que declaram a inconstitucionalidade de lei ou de ato normativo, seja na via direta, seja na via de exceção, têm eficácia *ex tunc*;

b) os delegados e inspetores da Receita Federal podem autorizar a restituição de tributo cobrado com base em lei declarada inconstitucional pelo STF, desde que a declaração de inconstitucionalidade tenha sido proferida na via direta; ou, se na via indireta:

1. quando ocorrer a suspensão da execução da lei ou do ato normativo pelo Senado; ou

2. quando o Secretário da Receita Federal editar ato específico, no uso da autorização prevista no Decreto nº 2.346/1997, art. 4º; ou ainda,

3. nas hipóteses elencadas na MP nº 1.699-40/1998, art. 18;

a) quando da análise dos pedidos de restituição/compensação de tributos cobrados com base em lei declarada inconstitucional pelo STF, deve ser observado o prazo decadencial de 5 (cinco) anos previsto no art. 168 do CTN, seja no caso de controle concentrado (o termo inicial é a data do trânsito em julgado da decisão do STF), seja no do controle difuso (o termo inicial para o contribuinte que foi parte na relação processual é a data do trânsito em julgado da decisão judicial e, para terceiros não-participantes da lide, é a data da publicação da Resolução do Senado ou a data da publicação do ato do Secretário da Receita Federal, a que se refere o Decreto nº 2.346/1997, art. 4º), bem assim nos casos permitidos pela MP nº 1.699-40/1998, onde o termo inicial é a data da publicação:

1. da Resolução do Senado nº 11/1995, para o caso do inciso I;

2. da MP nº 1.110/1995, para os casos dos incisos II a VII;

3. da Resolução do Senado nº 49/1995, para o caso do inciso VIII,

4. da MP nº 1.490-15/1996, para o caso do inciso IX.

a) os valores pagos indevidamente a título de Finsocial pelas empresas vendedoras de mercadorias e mistas - MP nº 1.699-40/1998, art. 18, inciso III - podem ser objeto de pedido de restituição/compensação desde a edição da MP nº 1.110/1995, devendo ser observado o prazo decadencial de 5 (cinco anos);

b) os pedidos de restituição/compensação do PIS recolhido a maior com base nos Decretos-leis nºs 2.445/1988 e 2.449/1988, fundamentados em decisão judicial específica, devem ser feitos dentro do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data de publicação da Resolução do Senado nº 49/1995;

c) na hipótese da IN SRF nº 21/1997, art. 17, § 1º, com as alterações da IN SRF nº 73/1997, não há que se falar em prazo decadencial ou prescricional, tendo em vista tratar-se de decisão já transitada em julgado, constituindo, apenas, uma prerrogativa do contribuinte, com vistas ao recebimento, em prazo mais ágil, de valor a que já tem direito (a desistência se dá na fase de execução do título judicial).

Assim, o entendimento da administração tributária vazado no citado Parecer vigeu até a edição do Ato Declaratório SRF nº 096, de 26 de novembro de 1999, publicado em 30/11/99, quando este pretendeu mudar o entendimento acerca da matéria, desta feita arrimado no Parecer PGFN nº 1.538/99. O referido Ato Declaratório dispôs que:

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

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

Entendo, outrossim, que mesmo após o advento do AD SRF 096/99, o início da contagem do prazo prescricional é da publicação da MP 1.110, uma vez que naquele diploma legal, expressamente, o Sr. Presidente da República admitiu que a exigência era inconstitucional, como adrede referido.

Entendo ainda que não se aplica ao caso presente o disposto no art. 73 da Lei 9.430/66, porquanto o § 3º, do art. 18, da lei de conversão da MP 1.110 – (Lei nº 10.522) que lhe é posterior, dispõe sobre a restituição, vedando a mesma se dê *ex officio* e silenciando quanto às demais formas, enquanto que o art. 27 veda o recurso oficial das decisões administrativas que concedam a restituição.

Logo, interpretando o diploma legal de forma harmônica, fica afastada a incidência do art. 73 retromencionado, bem como, fica evidenciada a possibilidade da restituição nas vias administrativas.

Finalmente, as restrições apontadas no Parecer PGFN/CRJ/Nº 3.401/2002, aprovado no Despacho do Exmo. Sr. Ministro da Fazenda, publicado no D.O.U. de 2 de janeiro de 2003, não podem obstar o reconhecimento do direito creditório do recorrente. Consta do Despacho do Sr. Ministro da Fazenda 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 transitadas em julgado, não são suscetíveis de restituição ou de compensação em decorrência de a norma 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 nº 2.176-79/2002, convertida na Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, somente alcançam a situação de créditos tributários que ainda não estivessem extintos pelo pagamento.

No item "1", estão englobados os casos que são objetivados pelo Parecer, ou seja, onde houve o questionamento judicial e as decisões foram favoráveis à Fazenda Nacional, o que não é o caso dos presentes autos, uma vez que não há qualquer notícia de que a parte interessada pleiteou a restituição perante o Poder Judiciário, sem sucesso.

Já o item "2" pretende dizer mais do que a própria Medida Provisória nº 1.110/95, que admitiu a inconstitucionalidade da exigência de que tratam os presentes autos.

Há que se dizer também que as conclusões do Parecer em comento, na parte que restringe o direito à restituição fora dos casos já analisados pelo Poder Judiciário, encontram-se a descoberto de qualquer motivação, o que o torna inválido neste particular, porquanto a motivação é elemento obrigatório na constituição de qualquer Ato Administrativo.

Finalmente, nunca é demais repetir que a Lei nº 10.522, veda apenas a restituição *ex officio*, não podendo o Parecer alargar a dicção legal.

Fixada a data de 31 de agosto de 1995 como o termo inicial para a contagem do prazo para pleitear a restituição da contribuição paga indevidamente o termo final ocorreu em 30 de agosto de 2000.

In casu, o pedido ocorreu na data de 28 março de 2000, logo, dentro do prazo prescricional.

Entendo, assim, não estar o pleito da Recorrente fulminado pela decadência, de modo que afasto a preliminar levantada pela Turma Julgadora e anulo o processo a partir da decisão recorrida, inclusive, determinando que seja examinado o seu pedido, apurando-se a existência ou não dos alegados créditos, bem como, em se apurando a existência dos mesmos, se já foram utilizados pela contribuinte e/ou se foram objeto de anterior apreciação judicial".

É assim que voto.

Sala das Sessões, em 10 de setembro de 2003

JOÃO HOLANDA COSTA - Relator

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n°:10660.001591/2002-92
Recurso n.°: 126.500

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 2° do artigo 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, fica o Sr. Procurador Representante da Fazenda Nacional junto à Terceira Câmara, intimado a tomar ciência do Acórdão n° 303.30.922.

.

Brasília - DF 14 de outubro 2003

João Holanda Costa
Presidente da Terceira Câmara

Ciente em: 16.10.2003

Leandro Felipe Bueno
PROCURADOR DA FAZ. NACIONAL