



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.005178/2002-07
Recurso nº : 131.006
Acórdão nº : 303-32.351
Sessão de : 11 de agosto de 2005
Recorrente : SUPERGASBRÁS DISTRIBUIDORA DE GÁS S/A.
Recorrida : DRJ-RIO DE JANEIRO-RJ

FINSOCIAL. RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO.
DECADÊNCIA. O direito de pleitear a restituição/compensação das parcelas da Contribuição para o Finsocial recolhidas a alíquotas superiores a meio por cento, pelas empresas exclusivamente vendedoras de mercadorias e mistas, por força do disposto no artigo 17, inciso III, da MP nº 1.110/1995, decai no prazo de cinco anos contados a partir da extinção do crédito tributário.
RECURSO NEGADO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANELISE DAUDT PRIETO

Presidente e Relatora

Formalizado em: 28 SET 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Zenaldo Loibman, Nanci Gama, Sérgio de Castro Neves, Marciel Eder Costa, Nilton Luiz Bartoli, Tarásio Campelo Borges e Davi Machado Evangelista (Suplente). Ausente o conselheiro Silvio Marcos Barcelos Fiúza.

Processo nº : 10768.005178/2002-07
Acórdão nº : 303-32.351

RELATÓRIO

Adoto o relatório do julgado recorrido, *verbis*:

1. Trata o presente processo, formalizado em 10/04/2002, de pedido de reconhecimento do crédito de FINSOCIAL, no valor de R\$ 750.828,36; o qual o contribuinte pretende seja restituído, conforme documentos de fls 1 a 50.

2. O pleito foi indeferido pela DERAT/RJO, conforme despacho decisório de fls. 60, com base no Parecer Conclusivo nº 55 de fls 58/59, ou seja, com fulcro nos artigos 165, I e 168, I do CTN e no AD SRF nº 096/99, em razão de que o direito de pleitear a restituição extinguiu-se pelo decurso de prazo superior a 5 anos entre a data do pagamento e a formalização do presente processo.

3. Irresignada com a decisão da autoridade administrativa local, o interessada apresentou manifestação de inconformidade em 03/07/20052 (fls 62 a 70), alegando em síntese que:

3.1. É empresa mercantil e foi contribuinte do FINSOCIAL, tendo pago referido tributo com base nas alíquotas majoradas, declaradas inconstitucionais pelo STF;

3.2. A IN SRF nº 31/97, publicada em 10/04/1997, reconheceu a inconstitucionalidade das majorações e vedou a constituição de crédito tributário de FINSOCIAL em alíquota superior a 0,5%;

3.3. Nessas condições, sabido é que o prazo decadencial iniciou-se a partir desse ato administrativo que reconheceu a inconstitucionalidade das majorações, ingressando o interessado com pedido de restituição, mediante compensação, o qual foi indeferido pela autoridade fiscal que o jurisdiciona, em decisão que não merece prosperar;

3.4 O art 168 do CTN prevê o prazo de 5 anos para pedir a restituição e o art 165 as hipóteses. Porém contém lacunas. Logo cabe à doutrina e a jurisprudência realizar interpretação analógica;

3.5 O art 964 do Cód Civil determina que aquele que recebe o que não era devido, fica obrigado a restituir e que se constitui forma

Processo nº : 10768.005178/2002-07
Acórdão nº : 303-32.351

ilícita de enriquecimento a não devolução de quantia indevidamente paga;

3.6 Havendo lacuna legal quanto às hipóteses de restituição em decorrência de declaração de inconstitucionalidade, é certo que o intérprete deve sanar tal lacuna, ante a proibição do enriquecimento sem causa;

3.7 Se a lei civil aplicável às relações particulares, prevê o direito de restituir quantia paga indevidamente, mais razão há para que a Administração Pública, que se rege pela supremacia do interesse público sobre o privado, aplique tal dispositivo;

3.8 A administração pública tem o dever de arrecadar o tributo previsto em Lei. Contudo, sendo a Lei considerada inconstitucional, impende, por outro lado, seja o valor recolhido restituído, sob pena de enriquecimento ilícito;

3.9 Cita teses doutrinárias que fundamentam sua alegação sobre enriquecimento ilícito;

3.10 A ânsia de sanar a lacuna legal decorre do § único do art 1º da CF/88, pois o bem estar público está acima do privado;

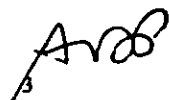
3.11 A consequência do Estado de Direito é a segurança jurídica. Assim, o contribuinte tem a garantia de que pagará os tributos exigidos legalmente;

3.12 Ninguém pode deixar de pagar tributos por entendê-los como inconstitucionais, pois presume-se que as leis tenham sido validamente editadas, de acordo com a Lei Magna;

3.13 Premiar o entendimento de que o prazo decadencial de 5 anos deve ter sua contagem iniciada a partir da data de extinção do crédito tributário é pretender que o contribuinte desconfie da regularidade das leis, pleiteando, desde logo, a restituição, vez que, ante a morosidade do Judiciário, certamente a declaração de inconstitucionalidade não virá até o término desse prazo;

3.14. Por esta razão, pugna o interessado pela contagem do prazo decadencial a partir da declaração de inconstitucionalidade da Lei, juntando doutrina para corroborar essa idéia;

3.15 O Parecer COSIT nº 58/98, nos itens 25 e 26, aborda o tema de forma semelhante;



Processo nº : 10768.005178/2002-07
Acórdão nº : 303-32.351

3.16. Não pretende o interessado que não seja estabelecido prazo para a realização do pedido de restituição, pois, até mesmo a propositura de ação nesse sentido tem prazo prescricional. Trata-se de reconhecer que o pleito é exercitável a partir do momento em que é reconhecida como indevida a exação, no caso, da publicação do Ato Administrativo que reconheceu como indevidas as majorações. A partir deste momento é que passa a transcorrer o prazo decadencial;

3.17. Há que se interpretar a situação fática. O CTN estabelece que, para situações conflituosas, utiliza-se o art 165, III. No caso, inexistente ação condenatória, mas existe relação conflituosa quanto ao imposto recolhido, o qual somente a partir de decisão com efeito *erga omnes* nascerá o direito à restituição, no caso, o ato administrativo que reconhece como indevida a cobrança da exação, dispensando-a como foi a IN SRF 31/97 de 10/04/1997, que é o termo a quo para contagem do prazo decadencial. Junta jurisprudência do Conselho de Contribuintes, em socorro a essa última tese;

3.18. Requer seja reformado o despacho decisório que indeferiu a restituição, vez que incorreu a decadência de pleiteá-la.

4. O julgamento foi convertido em diligência por duas vezes (fls 72 e 77) e atendido pela Unidade Local.

O julgado a quo indeferiu a solicitação, em decisão cuja ementa transcrevo a seguir:

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário
Período de apuração: 01/01/1988 a 31/12/1988
Ementa: PRAZO DECADENCIAL PARA REPETIÇÃO DE INDEBITO – TERMO INICIAL

O direito de pleitear o reconhecimento ao crédito oriundo de tributo pago indevidamente ou em valor maior que o devido decai no prazo de cinco anos contados da extinção do crédito tributário, considerando ocorrido este momento, e, portanto, iniciado o prazo decadencial, com o pagamento antecipado, o qual já produz todos os efeitos que lhe são próprios.”

Tempestivamente a contribuinte apresentou recurso voluntário, insistindo em que o prazo para a contagem se iniciaria a partir do momento em que a exação tributária foi reconhecida como indevida pela própria Administração Tributária. Aduz, até mesmo, que o prazo não prescreveria enquanto não fosse

Processo nº : 10768.005178/2002-07
Acórdão nº : 303-32.351

publicada resolução do Senado Federal estendendo os efeitos da declaração de inconstitucionalidade proferida em controle difuso para toda a coletividade ou não houver declaração de inconstitucionalidade em controle concentrado.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to be the initials 'PAB' or similar, written in a cursive style.

Processo nº : 10768.005178/2002-07
Acórdão nº : 303-32.351

VOTO

Conselheira Anelise Daudt Prieto, Relatora

Conheço do recurso voluntário, que trata de matéria de competência deste Colegiado e é tempestivo.

DA LEI 10.522/2002 E DO PARECER COSIT 58/1998

Vale abordar o disposto na Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, art. 18, inciso III e parágrafo 3º.¹

O Parecer COSIT nº 58, de 27/10/1998, retrata bem como veio sendo tratada pelas sucessivas edições de medidas provisórias finalmente convalidadas pela lei supra citada a questão da restituição de alguns tributos, entre os quais a Contribuição ao Fundo de Investimento Social – FINSOCIAL, exigida das empresas exclusivamente vendedoras de mercadorias e mistas na alíquota superior a zero vírgula cinco por cento.

Inicia a exposição pelo art. 18, § 2º, da Medida Provisória nº 1.699-40/1998, que dispôs:

“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.”

Prossegue explicando que:

¹Art. 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: (...) III - à contribuição ao Fundo de Investimento Social – Finsocial, exigida das empresas exclusivamente vendedoras de mercadorias e mistas, com fundamento no art. 9º da Lei no 7.689, de 1988, na alíquota superior a 0,5% (cinco décimos por cento), conforme 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; (...) § 3º O disposto neste artigo não implicará restituição *ex officio* de quantia paga.

Processo nº : 10768.005178/2002-07
Acórdão nº : 303-32.351

“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 Tributária, pois esta não pode proceder *ex officio*, até por impossibilidade material e insuficiência de informações, eventual restituição devida". O acréscimo da expressão *ex officio* visou, portanto, tão-somente, 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."

Concordo com tal interpretação.

Porém, diverjo da conclusão exarada naquele parecer sobre o termo inicial para a contagem do prazo decadencial do pedido de restituição, verbis:

“d) 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);”

Processo nº : 10768.005178/2002-07
Acórdão nº : 303-32.351

Isto porque, como já falado, entendo que o referido termo *a quo* é a data da extinção do crédito tributário, conforme exponho a seguir.

DO PRAZO PARA SOLICITAR A RESTITUIÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O FINSOCIAL

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional exarou o Parecer PGFN/CAT nº 1.538/99, defendendo que o prazo para pleitear a restituição de tributos com base em lei declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação declaratória ou em recurso extraordinário rege-se pelo art. 168 do CTN e extingue-se após decorridos cinco anos da ocorrência de uma das hipóteses previstas no art. 165 do mesmo código.

No caso em tela não existe decisão do STF para a recorrente e aquela proferida no julgamento do Recurso Extraordinário nº 150.764-1/PE, em 02/04/93, não tem eficácia *erga omnes*. Portanto, não poderia ser concedida a restituição do tributo na via administrativa em decorrência de *decisum* do Pretório Excelso.

Além disso, os fundamentos que constam do parecer supra citado se ajustam perfeitamente ao caso, motivo pelo qual tomo a liberdade de transcrevê-los, adotando-os:

“9. Por primeiro, abre-se um parêntese, para observar, como já o fizera o PARECER PGFN/CAT/Nº 550/99, que o Decreto nº 2.346, de 10.10.97, cujas regras vinculam toda a Administração Pública Federal, determina que decisões da espécie, proferidas pelo STF, só alcançam os atos que ainda sejam passíveis de revisão:

"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 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".

10. Esse mandamento aplica-se, inclusive, aos casos em que a inconstitucionalidade da lei seja proferida, *incidenter tantum*, pelo



Processo nº : 10768.005178/2002-07
Acórdão nº : 303-32.351

STF e haja suspensão de sua execução por ato do Senado Federal, por força do que dispõe o § 2º do mesmo art. 1º. Destarte, ainda que não se concorde com a linha doutrinária adotada pelo ato do Chefe do Poder Executivo, não há como afastar-se de duas assertivas inexoráveis: uma, que, para a administração pública federal, a decisão do STF declaratória de inconstitucionalidade é dotada de efeito *ex tunc*; outra, que tal efeito só será pleno se o ato praticado pela Administração Pública ou pelo administrado, com base nessa norma, ainda for suscetível de revisão administrativa ou judicial.

11. Representa isto dizer que, na esfera administrativa, o Decreto só admite revisão daquilo que, nos termos da legislação regente, ainda seja passível de modificação, isto é, quando não tenha ocorrido, por exemplo, a prescrição ou a decadência do direito alcançado pelo ato ou mesmo quando seja impossível, por qualquer razão fática ou jurídica, a reversão da situação ao *status quo ante*. Não obstante tal conclusão, é de se examinar a questão sob a ótica das retrocitadas decisões judiciais.

12. Com efeito, assiste razão à COSIT, quando se preocupa com o desfecho de situação desta natureza em que a PGFN propugna por uma tese que não encontra respaldo em Tribunais Federais. Efetivamente, isto é relevante, haja vista precedentes em que este órgão se debateu contra teses encampadas por esses Tribunais e depois, por conta de repetidos insucessos, viu-se compelido a desistir de demandas judiciais, mediante autorização do Senhor Procurador-Geral. Mas também não é menos verdade que, em inúmeras outras questões, a Fazenda Nacional foi derrotada nessas mesmas Cortes de Justiça e conseguiu reverter a situação no Supremo Tribunal Federal.

13. Os arts. 165 e 168 do CTN, que tratam, especificamente, dos aspectos que interessam a este trabalho, determinam, *in litteris*:

“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 § 4 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;

ARD

Processo nº : 10768.005178/2002-07
Acórdão nº : 303-32.351

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.

.....
"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. (o destaque não consta da norma).

14. Em princípio, não haveria razão para questionamentos, dada a clareza dos dispositivos legais. A cobrança ou o pagamento de tributo indevido confere ao contribuinte direito à restituição, e esse direito extingue-se no prazo de cinco anos, contados "*da data da extinção do crédito tributário*", que se verifica por uma das hipóteses do art. 156 do CTN. Como esse Código, norma com status de lei complementar, não prevê tratamento diferente em virtude dessa ou daquela hipótese, é de se concluir que a decadência opera-se, peremptoriamente, com o término do prazo retrocitado, independentemente da situação jurídica que envolveu a extinção. Não importa se lei que serviu de amparo à exigência foi posteriormente declarada inconstitucional, porque as relações que se concretizaram sob sua égide só poderão ser desfeitas se não houver expirado o prazo para a revisão.

15. O Ministro Pádua Ribeiro, do ST J, no voto proferido quando do julgamento do REsp nº 44.221/PR, revela uma das premissas que serviu de fulcro à tese encampada pelo Tribunal, de que o prazo decadencial, no caso de lei declarada inconstitucional, inicia-se com a publicação do respectivo acórdão:

"... A interpretação conjunta dos artigos 168 e 169, do Código Tributário Nacional, demonstra que tais dispositivos não se referem a esse tipo de ação. O art. 168 diz respeito ao pedido de restituição

Processo nº : 10768.005178/2002-07
Acórdão nº : 303-32.351

formulado perante a autoridade administrativa. E o art. 169 diz respeito à ação para anular a decisão administrativa denegatória do pedido de restituição. Inexiste, portanto, dispositivo legal estabelecendo a prescrição para a ação do contribuinte, para haver tributo cobrado com base em lei que considere inconstitucional. "

16. As conseqüências desastrosas para a segurança jurídica, impostas por tal interpretação, conduzem à certeza da conveniência de se manter a tese de que o início do prazo decadencial do direito de pleitear a restituição de tributo pago indevidamente, seja por aplicação inadequada da lei, seja por inconstitucionalidade desta, ocorre no prazo de cinco anos, contados da data da ocorrência de uma das hipóteses previstas nos incisos I a III do art. 165 do CTN, como determina o art. 168 do mesmo Código.

17. É necessário ressaltar, a propósito, que o princípio da segurança jurídica não se aplica apenas ao administrado; também a Administração Pública -cuja observância da lei é imperiosa, até mesmo no exercício do poder discricionário (CF, art. 37, *caput*) -, é amparada por tal princípio, sob pena de se instalar o caos no serviço público por ela prestado. Com efeito, a incerteza, quanto à sustentabilidade jurídica de seus atos, conduziria a Administração a um estado de insegurança que a inviabilizaria totalmente.

18. A prosperar a tese adotada pelos retrocitados Tribunais federais, será possível imaginar contribuintes reivindicando restituição cinquenta, sessenta ou até mais anos depois de pago o tributo. Isto pode parecer absurdo, mas basta que uma lei inconstitucional permaneça inatacada por alguns anos, até que um contribuinte mais atento venha argüir, em ação judicial, a sua inconstitucionalidade. Como demandas dessa natureza podem demorar vários anos, é perfeitamente plausível que se concretize a situação de, décadas depois, o Estado ter de restituir tributo pago sob lei declarada inconstitucional.

19. Não se venha alegar, em rebate, que a probabilidade de isto ocorrer é mínima, pois este não é um argumento jurídico. O que importa é que pode acontecer e tal possibilidade deve ser examinada juridicamente.

20. O que mais chama a atenção nesse entendimento do STJ e do TRF da 1ª Região é que ele decorre de simples construção teórica, desprovida de fulcro legal; não é fruto de um processo de integração ou de interpretação de normas, mas sim uma obra exegética,

AdP

Processo nº : 10768.005178/2002-07
Acórdão nº : 303-32.351

construída sem uma referência nítida no ordenamento jurídico pátrio.

21. Essa interpretação exagerada, que conduz a mandamentos que não se comportam na lei, efetivamente afasta desta o julgador. **CARLOS MAXIMILIANO**, em seu insuperável *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, a propósito da postura hermenêutica do juiz, ensina, *in verbis*:

"Em geral, a função do juiz, quanto aos textos, é dilatar, completar e compreender, porém não alterar, corrigir, substituir. Pode melhorar o dispositivo, graças à interpretação larga e hábil; porém, não negar a lei, decidir o contrário do que a mesma estabelece. A jurisprudência desenvolve e aperfeiçoa o Direito, porém como que inconscientemente, com o intuito de o compreender e bem aplicar. Não cria, reconhece o que existe; não formula, descobre e revela o preceito em vigor e adaptável à espécie. Examina o Código, perquirindo das circunstâncias culturais e psicológicas em que ele surgiu e se desenvolveu o seu espírito; faz a crítica dos dispositivos em face da ética e das ciências sociais; interpreta a regra com a preocupação de fazer prevalecer a justiça ideal (richtiges Recht); porém tudo procura achar e resolver com a lei; jamais com a intenção descoberta de agir por conta própria, proeter ou contra legem". -

22. A nosso ver, é equivocada a afirmativa de que "Inexiste, portanto, dispositivo legal estabelecendo a prescrição para a ação do contribuinte, para haver tributo cobrado com base em lei que considere inconstitucional", pois isto representa, indubitavelmente, negar vigência ao CTN, que cuidou expressamente da matéria no art. 168 c/c art. 165. Com efeito, a leitura conjugada desses dispositivos conduz à conclusão única de que o direito ao contribuinte de pleitear a restituição de tributo extingue-se após cinco anos da ocorrência de uma das hipóteses referidas nos incisos I a III do art. 165.

23. A Constituição, em seu art. 146, III, "b", estabelece que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre "prescrição e decadência" tributárias; portanto, a norma legal a ser observada nesta matéria é o CTN - cuja recepção pela Carta de 1988, com status de lei complementar, é pacífica na doutrina e na jurisprudência -, que fixou, indistintamente, o prazo de cinco anos para a decadência do direito de pedir restituição de tributo indevido, independentemente da razão ou da situação em que se deu pagamento. Se o legislador infraconstitucional, a quem compete

Processo nº : 10768.005178/2002-07
Acórdão nº : 303-32.351

dispor sobre a matéria, não diferenciou os prazos decadenciais, em função de o pagamento ser indevido por erro na aplicação da norma impositiva ou por inconstitucionalidade desta, ao intérprete é negado fazer tal diferença, por simples exercício de hermenêutica.

24. ALIOMAR BALEEIRO, do alto de sua sapiência, já consignara que a restituição do tributo rege-se pelo CTN, independentemente da razão pela qual o pagamento se tornou indevido, "seja inconstitucionalidade, seja ilegalidade do tributo", e que "Os tributos resultantes de inconstitucionalidade, ou de ato ilegal e arbitrário, são os casos mais frequentes de aplicação do inciso I, do art. 165" (in Dir. Trib. Bras. 10ª ed., rev. e atual, 1991, Forense, pág. 563).

25. Ora, se existe norma legal dispondo sobre a matéria, não tem cabimento o juiz negar-lhe vigência para, assumindo indevidamente a função legislativa, atribuir-se o papel de legislador positivo. As respeitáveis decisões dos retrocitados Tribunais federais, portanto, carecem de amparo jurídico, porque desconhecem a existência do mandamento legal para com isto desrespeitá-lo em sua inteireza.

26. É verdade que tal entendimento encontra apoio em respeitável corrente doutrinária que entende não haver direito a ser pleiteado administrativamente, antes da declaração de inconstitucionalidade. A propósito, vale transcrever texto da lavra do tributarista Hugo de Brito Machado:

"Tenho sustentado, e constitui entendimento pacífico no âmbito da Administração Tributária Federal, que a autoridade administrativa não tem competência para dizer da inconstitucionalidade das leis. Inúmeras, reiteradas e uniformes manifestações dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda o atestam. Assim, sendo o pedido de restituição fundado na inconstitucionalidade da lei tributária, entendo que não há direito a ser pleiteado administrativamente. Não se pode cogitar da incidência do art. 168, inciso I, do CTN. Inexistente o direito, não se pode cogitar de sua extinção.

O direito de pleitear a restituição, 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. Esta é a lição de Ricardo Lobo Torres, que ensina:

Processo n° : 10768.005178/2002-07
Acórdão n° : 303-32.351

"Na declaração de inconstitucionalidade da lei a decadência ocorre depois de cinco anos da data do trânsito em julgado da decisão do STF proferida em ação direta ou da publicação da Resolução do Senado que suspendeu a lei com base em decisão proferida incidenter tantum pelo STF" (Restituição de Tributos, Forense, Rio de Janeiro, 1983, p. 169).

Tem, é certo, o contribuinte, ação para pedir, perante o Judiciário, a restituição, tendo como fundamento a inconstitucionalidade da lei tributária, mas no que concerne a esta não existe prescrição. A interpretação conjunta dos artigos 168 e 169, do CTN, demonstra que tais dispositivos não se referem a esse tipo de ação. O art. 168 diz respeito ao pedido de restituição formulado perante a autoridade administrativa. E o art. 169 diz respeito à ação para anular decisão administrativa denegatória do pedido de restituição. Inexiste, portanto, dispositivo legal estabelecendo a prescrição para a ação do contribuinte, para haver tributo cobrado com base em lei que considere inconstitucional"

27. Com todo respeito ao ilustre tributarista, por quem nutrimos especial admiração, não se pode concordar com sua tese, pois ela ao mesmo tempo em que afirma que o "*direito de pleitear a restituição, perante a autoridade administrativa... somente nasce com a declaração de inconstitucionalidade*", conclui que não existe dispositivo legal tratando da matéria e que os arts. 168 e 169 do CTN não se aplicam ao caso. Ora, a Administração Pública rege-se pelo princípio da estrita legalidade (CF, art. 37, *caput*), portanto, se inexistente lei fixando o direito à restituição do tributo pago com base em lei declarada inconstitucional, já que o CTN não regeria matéria, seria imperioso admitir que ela (a Administração) não poderia restituir o tributo. O contribuinte teria, impreterivelmente, de intentar a ação judicial para pleitear o seu direito.

28. Ou, por uma outra ótica, admitido o direito à restituição, o contribuinte poderia pleiteá-la a qualquer tempo, já que não há disposição legal fixando os prazos decadenciais ou prescricionais, para o exercício deste direito. Também é de se questionar onde estaria fixado o prazo de cinco anos apontado pelo ilustre Ricardo L. Torres. Se o art. 168 do CTN não se aplica ao caso, seu prazo quinquenal também não serve para marcar a extinção do direito de pedir restituição com base na declaração de inconstitucionalidade. Enfim, são detalhes que, no mínimo, demonstram que a tese abraçada por essa corrente doutrinária também possui pontos vulneráveis a críticas.

ADP

Processo n° : 10768.005178/2002-07
Acórdão n° : 303-32.351

29. Também inexistente, no direito positivo brasileiro, disposição expressa que atribua às decisões do STF, proferidas em ADIn, ou às resoluções do Senado, o efeito de desfazer situações jurídicas ou fáticas que se realizaram, inteiramente, sob a égide da lei inconstitucional, cujos direitos de pleitear ou de ação tenham seus prazos, decadenciais ou prescricionais, já extintos, nos termos da legislação aplicável. Existe apenas, como já se disse nos itens 5 a 8, o Decreto n° 2.346/97, que, pelo menos no âmbito da administração pública federal, atenua o efeito *ex tunc* de tais decisões ou resolução, ao impor a preservação de atos insuscetíveis de revisão administrativa ou judicial.

30. A linha interpretativa do STJ contraria, portanto, um dos princípios fundamentais do estado de direito, plenamente consagrado na Constituição da República, que é o da segurança jurídica. Com efeito, permitir sejam revistas situações jurídicas plenamente consolidadas durante a vigência de lei posteriormente declarada inconstitucional, mesmo após decorridos os prazos decadenciais ou prescricionais, é estabelecer o caos na sociedade. Sim, porque a tese teria de ser aplicada a todos indistintamente, e isto significa dizer, por exemplo, que um contrato celebrado entre particulares, sob a égide de uma lei inconstitucional, possa ser desconstituído ou anulado a qualquer tempo, se a lei sob a qual se amparou for declarada inconstitucional, ainda que decorrido o prazo extintivo do direito, estabelecido na legislação civil.

31. Outra situação absurda ocorreria quando uma lei que concedesse isenção fosse declarada inconstitucional. Neste caso, ainda que decorrido um século do fato gerador, a Administração poderá formalizar o crédito tributário e exigir do contribuinte o correspondente pagamento. Isto, indubitavelmente, jogaria por terra o princípio da segurança jurídica e submeteria o contribuinte isento à inadmissível situação de nunca saber se aquele benefício é definitivo ou se, a qualquer tempo, poderá a Administração vir em seu encalço, para exigir o tributo, se a lei que lhe exonerou do ônus for declarada inconstitucional.

(...)

33. Essa irretroatividade absoluta dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade contraria, inclusive, o entendimento adotado pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, no Recurso Extraordinário n° 57.310-PB, de 1964, que já antecipara a moderação do efeito *ex tunc* da decisão que declara inconstitucional



Processo nº : 10768.005178/2002-07
Acórdão nº : 303-32.351

a lei, quando ressalvou as situações já alcançadas pelo prazo prescricional, *in verbis*:

"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". (destacamos).

34. É preciso salientar, a esta altura, que não se nega o efeito *ex tunc* da declaração de inconstitucionalidade, tese hoje defendida pela maioria dos doutrinadores. O que se argumenta é em torno da eficácia temporal dessa espécie de decisão sobre situações já consolidadas. No campo da abstração jurídica, esse efeito é absoluto, já que ataca a lei *ab initio*, e restaura a ordem jurídica, em sua plenitude, ao *status quo ante*. Todavia, quando aplicado ao exame do caso concreto, razões relevantes ao Direito, vinculadas notadamente ao princípio da segurança jurídica e ao próprio interesse público, impõem um abrandamento da eficácia desse efeito.

(...)

41. Dessume-se, pois, que a eficácia do efeito *ex tunc* das decisões que declaram leis inconstitucionais deve ser temperada, de forma a não causar transtornos pelo desfazimento de situações jurídicas já consolidadas e, algumas vezes, irreversíveis ou de reversibilidade extremamente danosa ao Estado e à sociedade. Não se trata de questionar-se a nulidade *ab initio* da norma inconstitucional, no campo abstrato da ciência jurídica, questão aceita pela grande maioria da doutrina; mas simplesmente de reconhecer que, examinado à luz de fatos concretos, torna-se imperioso o abrandamento do efeito retroativo, para que não se provoque lesão maior do que a causada pela norma inconstitucional.

42. Ressalte-se, ademais, que o entendimento vencedor no STJ e no TRF da 1ª Região não considerou o princípio da estrita legalidade que rege o sistema tributário nacional. O CTN, como aduzido acima, cuidou expressamente do prazo de extinção do direito de pleitear a restituição tributária -"*seja inconstitucionalidade, seja ilegalidade do tributo*", como ensinou ALIOMAR BALEEIRO -, destarte, qualquer solução que não observe o disposto no art. 165 c/c o art. 168, constituirá simples criação exegetica, desprovida de qualquer amparo jurídico ou legal.



Processo nº : 10768.005178/2002-07
Acórdão nº : 303-32.351

(...)

44. O interessante, também, no raciocínio que serve de fundamento à decisão dos Tribunais é que, por ele, o ato administrativo que exige ou recebe tributo indevido de forma contrária à lei, torna-se inatacável após decorrido o prazo estabelecido no CTN, enquanto o ato praticado sob a égide de lei inconstitucional não se consolida nunca, ainda que decorram décadas da sua prática, pois, se a qualquer tempo for declarada a inconstitucionalidade da norma, ressurgirá incólume o direito do contribuinte. Ora isto, efetivamente, não condiz com o Direito, que não patrocina relações que se perpetuam no tempo.

45. Enfim, por todos os argumentos acima despendidos, pelas lições de eminentes mestres do Direito, nacional e estrangeiro, e, notadamente, pela decisão do STF, no RE nº 57.310-PB, cujo acórdão encontra-se reproduzido no artigo 34 deste trabalho, temos a convicção de que é equivocada a jurisprudência que define as datas de publicação do acórdão do STF e da resolução do Senado Federal como marcos iniciais dos prazos decadencial ou prescricional do direito de pleitear a restituição de tributo pago com base em lei declarada inconstitucional.

46. Por todo o exposto, são estas as conclusões do presente trabalho:

I -o entendimento de que termo *a quo* do prazo decadencial do direito de restituição de tributo pago indevidamente, com base em lei declarada inconstitucional pelo STF, seria a data de publicação do respectivo acórdão, no controle concentrado, e da resolução do Senado, no controle difuso, contraria o princípio da segurança jurídica, por aplicar o efeito *ex tunc*, de maneira absoluta, sem atenuar a sua eficácia, de forma a não desfazer situações jurídicas que, pela legislação regente, não sejam mais passíveis de revisão administrativa ou judicial;

II -os prazos decadenciais e prescricionais em direito tributário constituem-se em matéria de lei complementar, conforme determina o art. 150, III, "h" da Constituição da República, encontrando-se hoje regulamentada pelo Código Tributário Nacional;

III -o prazo decadencial do direito de pleitear restituição de crédito decorrente de pagamento de tributo indevido, seja por aplicação inadequada da lei, seja pela inconstitucionalidade desta, rege-se pelo art. 168 do CTN, extinguindo-se, destarte, após decorridos cinco



Processo nº : 10768.005178/2002-07
Acórdão nº : 303-32.351

anos da ocorrência de uma das hipóteses previstas no art. 165 do mesmo Código;

(...)"

Estou de pleno acordo com tais razões. Entendo que também no caso da Contribuição para o Finsocial não há que se estabelecer termo inicial diverso da data da extinção do crédito tributário para o prazo decadencial do direito de pleitear a restituição.

Poderia ser argumentado que se a Medida Provisória nº 1.621-36, de 10/06/1998, apontou com o direito à restituição do tributo, estaria subentendido compreensão diversa da acima defendida, de que a decadência teria como termo inicial a extinção do crédito. Isto 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.

Entretanto, o ponto mais importante, neste caso, é que a questão da decadência deve ser interpretada à luz do que consta do CTN, com *status* de lei complementar, conforme exigido pela Carta Magna para o caso das normas relativas à decadência.

Observe-se ainda que, em decorrência do Parecer 1538/99 da Procuradoria, a Secretaria da Receita Federal alterou o posicionamento vazado no Parecer Normativo 58, de 27/10/1998, por meio do Ato Declaratório SRF nº 096, de 26 de novembro de 1999, publicado em 30/11/99.²

Portanto, como a recorrente deu entrada no seu pedido de restituição/compensação em 08/04/2002 e este se refere a créditos tributários extintos

² "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).

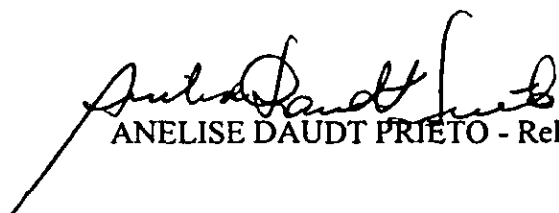
II - (...)"

Processo nº : 10768.005178/2002-07
Acórdão nº : 303-32.351

entre 12/02/1988 e 13/01/1989, voto por declarar a decadência do seu direito.

Nego provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 11 de agosto de 2005


ANELISE DAUDT PRIETO - Relatora