



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10850.001901/99-10
SESSÃO DE : 18 de fevereiro de 2004
ACÓRDÃO Nº : 302-35.966
RECURSO Nº : 127.982
RECORRENTE : MERCEARIA SÃO PEDRO DE MIRASSOL LTDA.
RECORRIDA : DRJ/RIBEIRÃO PRETO/SP

FINSOCIAL
RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. DECADÊNCIA. MUDANÇA DE
INTERPRETAÇÃO

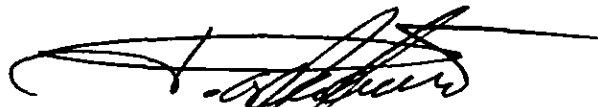
Reforma-se a decisão de primeira instância que aplica retroativamente nova interpretação (art. 2º, parágrafo único, inciso XIII, da Lei nº 9.784/99).

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, dar provimento ao recurso para afastar a decadência, reformando-se a Decisão de Primeira Instância, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Walber José da Silva, relator. Os Conselheiros Luis Alberto Pinheiro Gomes e Alcoforado, (Suplente) e Paulo Roberto Cuco Antunes votaram pela conclusão.

Brasília-DF, em 18 de fevereiro de 2004


PAULO ROBERTO CUCO ANTUNES
Presidente em Exercício


MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Relatora Designada

15 ABR 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO, LUIS ANTONIO FLORA e LUIZ MAIDANA RICARDI (Suplente). Ausentes os Conselheiros SIMONE CRISTINA BISSOTO, HENRIQUE PRADO MEGDA e PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JÚNIOR. Esteve presente o Procurador da Fazenda Nacional PEDRO VALTER LEAL.

RECURSO N° : 127.982
ACÓRDÃO N° : 302-35.966
RECORRENTE : MERCEARIA SÃO PEDRO DE MIRASSOL LTDA.
RECORRIDA : DRJ/RIBEIRÃO PRETO/SP
RELATOR(A) : WALBER JOSÉ DA SILVA
RELATOR DESIG. : MARIA HELENA COTTA CARDOZO

RELATÓRIO

Por bem descrever a matéria, adoto o relatório da decisão de primeiro grau que transcrevo:

A interessada acima qualificada ingressou com o pedido de fl. 10, complementado pelo de fl. 20, solicitando a compensação do montante de R\$ 10.324,89 (dez mil trezentos e vinte e quatro reais e oitenta e nove centavos), relativo a indébitos de contribuições para o Fundo de Investimento Social (Finsocial), recolhidas a maior, mensalmente, nos períodos de 15 de fevereiro de 1991 a 13 de abril de 1992, incidentes sobre os fatos geradores ocorridos nos períodos de janeiro de 1991 a janeiro de 1992, e março de 1992, com créditos tributários vencidos e/ou vincendos, administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Para comprovar o montante dos indébitos do Finsocial, a interessada anexou ao seu pedido o demonstrativo de fls. 19, denominado "Finsocial – Majoração de Alíquota", bem como as cópias dos Darfs de fls. 10 a 17.

O pedido foi inicialmente analisado pela Delegacia da Receita Federal (DRF) em Rio Preto, SP, que o indeferiu, conforme Despacho Decisório à fl. 32, com fundamento no Código Tributário Nacional (CTN), arts. 165, I, e 168, I, observado o disposto no Ato Declaratório SRF n.º 096, de 1999, sob o argumento de que na data da protocolização dos pedidos, em 13/12/1999, o direito da interessada à repetição/compensação dos indébitos pleiteados estava decaído, por ter decorrido mais de cinco anos entre as datas dos recolhimentos indevidos e a data da petição.

Cientificada do despacho decisório, inconformada com o indeferimento de seus pedidos, a interessada interpôs a impugnação de fls. 39/51, requerendo a esta DRJ a reforma do despacho recorrido para que seja realizada a compensação pleiteada nos termos em que foi requerida, alegando, em síntese:

RECURSO N° : 127.982
ACÓRDÃO N° : 302-35.966

1) Os fatos

Propôs pedido de compensação dos indébitos relativos ao Finsocial resultantes de recolhimentos superiores à alíquota de 0,50 %, em face das sucessivas majorações dessa alíquota terem sido declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal (STF).

No entanto, a Delegacia da Receita Federal em São José do Rio Preto indeferiu seu pedido sob a alegação de que estariam prescritos os indébitos reclamados, na forma do Ato Declaratório SRF n.º 096, de 1999.

2) Do direito

Preliminarmente, requereu a recepção do presente recurso com efeito suspensivo, nos termos do Código Tributário Nacional (CTN), art. 151, III, e do Decreto n.º 70.235, de 1972, art. 33.

3) Prazo prescricional

Neste tópico expendeu, às fls. 42/49 extenso arrazoado, definindo e conceituando lançamento e demonstrando que tem competência para efetuar-lo, citando e transcrevendo trechos de juristas e ementas judiciais, concluindo que: particular não pratica ato administrativo; o lançamento só pode ser efetuado pela Autoridade Administrativa; o lançamento só ocorre com a homologação expressa ou tácita do pagamento antecipado pelo particular; quando o Fisco não se opõe ao pagamento antecipado, efetua o lançamento de ofício; nosso ordenamento jurídico não admite a figura do autolancamento e, conseqüentemente, o pagamento do tributo efetuado pelo contribuinte representa apenas uma antecipação; e concluindo ao final que não tendo ocorrido a homologação expressa, o seu direito de pleitear a restituição dos indébitos resultantes do Finsocial só ocorrerá após o transcurso do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, acrescido de mais cinco, contados da data em que se deu a homologação.

4) Dos ofícios

O CTN, art. 151, dispõe que "*Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: . . . III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.*"

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 127.982
ACÓRDÃO N° : 302-35.966

Também as IN SRF n.º 15 e n.º 16, ambas de 14/02/2000, ao alterar as redações dos arts. 2º da IN SRF n.º 45, de 05/05/1998, e 7º da n.º 126, de 30/10/1998, deram a seguinte redação a ambos:

“Na hipótese de indeferimento de pedido de compensação, efetuado segundo o disposto nos arts. 12 e 15 da Instrução Normativa SRF n.º 21, de 10 de março de 1997, alterada pela Instrução Normativa SRF n.º 73, de 15 de setembro de 1997, os débitos decorrentes da compensação indevida na DCTF serão comunicados à Procuradoria da Fazenda Nacional para fins de inscrição como Dívida Ativa da União, trinta dias após a ciência da decisão definitiva na esfera administrativa que manteve o indeferimento.”

5) Ao final requereu:

5.1) a reforma do despacho decisório recorrido para que seja realizada a compensação dos valores pagos indevidamente a título de Finsocial nos termos em que foi pleiteada;

5.2) que sejam aceitos os cálculos apresentados por meio dos laudos constantes neste processo

5.3) a suspensão da exigibilidade dos débitos mencionados nos termos do CTN, art. 151, III e do Decreto n.º 70.235, de 1972, art. 33, e INs SRF n.º 15 e n.º 16, ambas de 14/02/2000.

A 4ª Turma de Julgamento da DRJ Ribeirão Preto – SP indeferiu a solicitação da Recorrente, nos termos do Acórdão DRJ/RPO n° 2.150, de 12 de setembro de 2002, cuja Ementa abaixo transcrevo.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário
Período de apuração: 15/02/1991 a 13/04/1992

Ementa: INDÉBITO FISCAL. DECADÊNCIA.

A decadência do direito de pleitear restituição e/ou compensação de indébito fiscal ocorre em cinco anos, contados da data de extinção do crédito tributário pelo pagamento, inclusive, na hipótese de ter sido efetuado com base em lei, posteriormente, declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO.

A restituição e/ou compensação de indébito fiscal com créditos tributários vencidos e/ ou vincendos, está condicionada à comprovação da certeza e liquidez do respectivo indébito.

Solicitação Indeferida.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 127.982
ACÓRDÃO N° : 302-35.966

Dentre outros, o ilustre Relator fundamenta seu voto com os seguintes argumentos:

“A questão de mérito se resume, à decadência ou não do direito da interessada à repetição/compensação dos indébitos do Finsocial resultantes de recolhimentos indevidos, uma vez que comprovada a liquidez e certeza do montante reclamado, não há impedimento legal a sua compensação com créditos tributários vencidos e/ ou vencidos de responsabilidade da própria interessada, administrados pela Secretaria da Receita Federal.

“O direito e o prazo para pleitear restituições de indébitos fiscais estão regulados no Código Tributário Nacional (CTN)”. Cita os artigos 165, inciso I e 168, inciso I, do CTN.

Em se tratando de lançamento por homologação, como no caso das contribuições para o Finsocial, a extinção do crédito tributário, por previsão expressa do CTN, ocorre quando do pagamento e não em outro momento”. Cita os artigos 150, § 1º, e art. 156, inciso VII, ambos do CTN.

Por outro lado, como o caso envolve a declaração de inconstitucionalidade de majorações de alíquotas do Finsocial por meio de leis ordinárias, é providencial a transcrição do entendimento da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, exarado no Parecer PGFN/CAT/Nº 550, de 1999, quanto ao assunto:

17. (. . .) Embora seja inquestionável, como afirmado acima, o efeito ex tunc a eficácia erga omnes da decisão declaratória, esta não tem o condão de suspender os prazos prescricionais e decadenciais previstos na legislação. Assim, ainda que pareça injusto aos menos atentos às singularidades do direito, os atos praticados sob a égide da lei inconstitucional, contra os quais não comporte revisão administrativa ou judicial, seja por inviabilidade material, seja pelo vencimento dos prazos legais, são considerados válidos para todos os efeitos.” (Grifou-se)

“Nesse sentido, foi expedido o Ato Declaratório da Secretaria da Receita Federal (AD SRF) n.º 96, de 26 de novembro de 1999, publicado no Diário Oficial da União de 30/11/1999, afastando qualquer dúvida a respeito”:

“I - o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior que

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 127.982
ACÓRDÃO N° : 302-35.966

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, inciso I, e 168, inciso I, da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

(. . .)" (Grifo não-original)

"Desse modo, como os pedidos em análise foram protocolados em 17 de agosto de 1999 e o indébito fiscal reclamado mais recente foi recolhido em 13 de abril de 1992, o direito de pleitear a restituição/compensação do total de todos eles estava decaído naquela data. Na realidade, a decadência do direito de pleitear o indébito mais recente ocorreu em 13 de abril de 1997.

A restituição e/ou compensação de créditos tributários vencidos e/ou vincendos com indébitos fiscais líquidos e certos é um direito do contribuinte amparado por leis". *Cita as Leis n° 8.383/91, art. 66 (com a redação dada pela Lei n° 9.069/95) e n° 9.430/96, artigos 73 e 74.*

A Recorrente tomou ciência do Acórdão da DRJ Ribeirão Preto em 09/10/2002 e, tempestivamente, apresentou o Recurso de fls. 67/78, reprisando os argumentos da impugnação e, ainda:

1. que o raciocínio da DRJ de Ribeirão Preto de não adotar as decisões judiciais está eivado da nódoa do erro e, conseqüentemente, ferindo direito líquido e certo da ora Recorrente, primeiro porque desconsiderar as decisões do judiciário é infringir as próprias decisões por ele proferido. É portanto, uma afronta as normas de direito, vez que a autoridade administrativa tem atuação como parte interessada, não tem competência jurisdicional, o fisco ao exercer sua função administrativa. A autoridade administrativa deve observar as decisões dos Superiores Tribunais do País.

2. que a DRJ de Ribeirão Preto, em suas razões, aceita a tese de que as operações mentais e os atos praticados pelo contribuinte de apuração e quantificação do dever tributário são verdadeiro e próprio lançamento (autolancamento). Entretanto, a lei repele essa concepção, pois os atos praticados pelos particulares não são atos administrativos, sendo lançamento definido como ato privativo da Administração (art. 142).

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 127.982
ACÓRDÃO N° : 302-35.966

3. Cita Acórdão do STF consignando a data da declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nº 2.445/88 e 2.449/88 como sendo o termo inicial do prazo decadencial de repetição de indébito do FINSOCIAL.

4. que o termo inicial do prazo para pleitear a compensação/restituição também pode ser a data que foi reconhecido administrativamente como indevido o tributo, ou seja, a data da publicação da Medida Provisória nº 1.110, de 31/08/1995.

Ao final, requer a reforma total do Despacho Decisório para que seja realizada a compensação dos valores pagos a título de FINSOCIAL, com os débitos constantes neste processo e ainda:

1. que sejam aceitos os cálculos apresentados e constantes do laudo técnico contábil anexo ao processo; e
2. a suspensão da exigibilidade dos débitos constante neste processo, nos ter do artigo 151, inciso III, do CTN.

Nos termos do despacho de fl. 84, os débitos confessados no DECOMP foram objeto de Representação para fins de lançamento, através do processo nº 13869.000092/2003-11.

Através do despacho de fls. 87 (última), o processo foi a mim distribuído em 14/10/2003.

É o relatório.

RECURSO N° : 127.982
ACÓRDÃO N° : 302-35.966

VOTO VENCEDOR

Trata o presente processo, de pedido de restituição/compensação de valores recolhidos a título de Finsocial, excedentes à alíquota de 0,5%.

O pleito tem como fundamento decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, quando do exame do Recurso Extraordinário 150.764/PE, julgado em 16/12/92 e publicado no Diário da Justiça de 02/04/93, sem que a interessada figure como parte.

Naquela decisão, o Excelso Pretório reconheceu a inconstitucionalidade dos artigos 9º da Lei nº 7.689/88, 7º da Lei nº 7.787/89, 1º da Lei nº 7.894/89, e 1º da Lei nº 8.147/90, preservando, para as empresas vendedoras de mercadorias ou de mercadorias e serviços (mistas), a cobrança do Finsocial nos termos vigentes à época da promulgação da Constituição de 1988.

CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

Antes de mais nada, releva notar que a decisão de primeira instância apenas declarou a decadência do direito pleiteado, sem adentrar na matéria referente ao direito material da contribuinte, o que conduz à reflexão sobre os limites de atuação do julgador de segunda instância.

Até o momento, esta Conselheira vinha entendendo que tal espécie de lide envolvia apenas questão de direito, em condições de imediato julgamento, já que os respectivos processos, em sua maciça maioria, estão instruídos com os comprovantes do recolhimento, devidamente confirmados pela Secretaria da Receita Federal.

Destarte, caso fosse afastada a decadência, poder-se-ia adentrar ao direito material pleiteado, caracterizando-se a causa como “madura”. Nesse passo, esta Conselheira assim se manifestava, em seus votos:

“Embora normalmente a matéria relativa a prescrição/decadência seja examinada em sede de preliminar, na verdade tal tema constitui mérito, conforme se depreende da análise de art. 269 do CPC – Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal:

Art. 269. Extingue-se o processo com julgamento de mérito:

.....

RECURSO Nº : 127.982
ACÓRDÃO Nº : 302-35.966

IV – quando o juiz pronunciar a decadência ou a prescrição.”
(grifei)

Não obstante, a doutrina reconhece que se trata de sentença de mérito atípica, posto que, embora se considere julgado o mérito, a lide contida no processo, assim entendida como o direito material que se discute nos autos, muitas vezes sequer é mencionada.¹ Mesmo assim, se a segunda instância afasta a hipótese de decadência/prescrição, o mérito pode ser desde já conhecido pelo tribunal, ainda que não julgado em primeira instância, justamente por força do citado artigo.

Por outro lado, o art. 515 do CPC, com a nova redação conferida pela Lei nº 10.352/2001, assim estabelece:

“Art. 515. A apelação devolverá ao tribunal o conhecimento da matéria impugnada.

.....

§ 3º. Nos casos de extinção do processo sem julgamento do mérito (artigo 267), o tribunal pode julgar desde logo a lide, se a causa versar questão exclusivamente de direito e estiver em condições de imediato julgamento.”

Assim, no caso em apreço, ainda que se considerasse decadência/prescrição como preliminares, o que se admite apenas para argumentar, o dispositivo legal acima transcrito permite a este Colegiado julgar desde logo a lide, uma vez que se trata de questão exclusivamente de direito, em condições de imediato julgamento.”

Não obstante, a prática vem mostrando que os processos referentes à restituição de Finsocial, na verdade, não se encontram em condições de imediato julgamento, no caso de eventual afastamento da decadência. Isso porque, além da confirmação dos recolhimentos, teriam de ser examinados outros aspectos, nem sempre comprováveis por meio dos autos, tais como a atividade da empresa, a existência de ação judicial sobre o mesmo objeto, e a verificação do próprio *quantum* a ser eventualmente restituído.

É bem verdade que, nesse caso, o voto vencedor que porventura afastasse a decadência e reconhecesse o direito creditório em nome do contribuinte, poderia conter determinação no sentido de que a autoridade incumbida de executar a

¹ Wambier, Luiz Rodrigues e outros. Curso Avançado de Processo Civil. 3ª ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 604.

RECURSO Nº : 127.982
ACÓRDÃO Nº : 302-35.966

respectiva decisão promovesse as verificações necessárias. Entretanto, tal procedimento não seria correto, pelas razões a seguir expostas.

Em primeiro lugar, as decisões dos Conselhos de Contribuintes não podem estar condicionadas a eventos futuros, posto que, transitadas em julgado, devem ter cumprimento imediato.

Ademais, caso a autoridade encarregada de executar a decisão detecte algum fato impeditivo ao direito creditório, ou mesmo, após as verificações, conclua pela redução do valor pleiteado, o contribuinte não disporá de remédio processual que possibilite contestação, tendo em vista o esgotamento dos trâmites do processo administrativo, inclusive com a existência de decisão definitiva proferida pela autoridade julgadora de segunda instância.

Todas essas considerações estão sendo apresentadas porque esta Conselheira, em seus votos anteriores, partia da análise do direito material, para finalmente abordar a decadência, entendendo que, no caso em apreço, ambos encontravam-se interligados. Entretanto, em face dos argumentos contidos no Parecer PGFN/CAT nº 1.538/99, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, esta Conselheira está convencida de que, independentemente do direito material discutido no presente processo, o prazo decadencial não poderá se afastar do disposto nos artigos 165 e 168 do CTN, conforme será demonstrado na seqüência. Assim, tendo em vista a problemática exposta, embora sem qualquer alteração em sua convicção quanto ao direito material, esta Conselheira partirá da análise da matéria do ponto de vista da decadência.

ANÁLISE DA QUESTÃO DECADENCIAL

A questão decadencial, no que diz respeito à restituição/compensação de contribuições para o Finsocial, vem sendo objeto de diversas teses, que a seguir serão analisadas, independentemente do posicionamento desta Conselheira acerca do direito material representado pelo precedente judicial invocado, ou dos efeitos da Medida Provisória nº 1.110/95, convertida na Lei nº 10.522/2002.

TESE DA APLICAÇÃO DOS ARTS. 121 E 122 DO DECRETO Nº 92.698/86

Relativamente a esta tese, vale a transcrição de parte do Acórdão DRJ/CPS nº 3.263, de 06/02/2003, proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas/SP, que esclarece com objetividade e clareza a matéria:

“14. Primeiramente, a afirmação de que o prazo para repetição de indébito seria de dez anos, conforme previsto no art. 122 do Decreto *pel*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 127.982
ACÓRDÃO N° : 302-35.966

92.698, de 1986, que regulamentou o Finsocial, não convence, haja vista que, desde o advento da nova ordem jurídica, instaurada pela Constituição Federal de 1988, aquele dispositivo não mais possuía eficácia, por não ter sido recepcionado, tendo sido, inclusive, contraditado pela Lei da Seguridade Social, Lei 8.212, de 24 de julho de 1991.

15. Com efeito, dispunha o aludido artigo 122:

Art. 122 – O direito de pleitear a restituição da contribuição extingue-se com o decurso do prazo de 10 (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.

16. Por sua vez, o mencionado art. 9º do Decreto nº 2.049, de 1º de agosto de 1983, previa apenas que:

“Art. 9º - A ação para cobrança das contribuições devidas ao Finsocial prescreverá no prazo de dez anos, contados a partir da data prevista para seu recolhimento.”

17. Fica patente, portanto, que, na ausência de previsão legal acerca do prazo para repetição de indébito do Finsocial, o decreto regulamentar adotou entendimento, por interpretação analógica, de que seria ele idêntico ao previsto para cobrança dos créditos da União, observando-se que, à época, as contribuições sociais, desde a Emenda Constitucional nº 8, de 14 de abril de 1977, não estavam sujeitas às disposições do CTN.

18. Sobreleva notar, contudo, que com a promulgação da nova Constituição Federal de 1988 passaram as contribuições sociais, por força do art. 149 da Lei Maior que nos remete ao art. 146, inciso III, a submeterem-se às normas gerais em matéria de legislação tributária, constando da alínea “b” deste inciso expressa referência às regras sobre prescrição e decadência.

19. Em decorrência, e na falta de lei especial tratando da prescrição de indébito relativo ao Finsocial, afiguram-se nos aplicáveis as disposições sobre a matéria previstas no CTN, que no seu art. 168, *pl*

RECURSO N° : 127.982
ACÓRDÃO N° : 302-35.966

combinado com 165, inciso I, prevê que o direito de a contribuinte pleitear restituição, de tributo devido ou maior que o devido, extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário.

20. Nesse diapasão, o art. 122 do Decreto 92.698, de 1986, restou não recepcionado pelo novo ordenamento jurídico, por não estar fundado na lei geral sobre tributação e nem mesmo em lei especial derogatória. Aliás, esta conclusão já foi externada pela própria Coordenação-Geral do Sistema de Tributação, que no Parecer Cosit nº 58, de 27 de outubro de 1998, em seu item 30, dispõe:

‘Inobstante o fato de os decretos terem força vinculante para a Administração, conforme assinalado no prolapado 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)...’

Assim, fica demonstrada a inaplicabilidade do art. 122, do Decreto nº 92.698/86, ao presente caso.

TESE DA APLICAÇÃO DO POSICIONAMENTO DOS TRIBUNAIS

De plano, esclareça-se que o posicionamento de nossos Tribunais Superiores, relativamente à restituição/compensação do Finsocial, não é o de que a decadência ocorre após transcorridos dez anos do pagamento indevido, mas sim o de que a extinção do direito ao pleito ocorreu em 01/04/98, conforme se depreende da ementa a seguir:

“TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. PRESCRIÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL DO PRAZO. COMPENSAÇÃO. FINSOCIAL COM OUTROS TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. ART. 49, DA MP Nº 66, DE 29/08/2002 (CONVERSÃO NA LEI Nº 10.637, DE 30/12/2002). ART. 21, DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 210, DE 1º/10/2002. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES.

.....

pel

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 127.982
ACÓRDÃO N° : 302-35.966

4. A decisão do colendo Supremo Tribunal Federal, proferida no RE nº 150.764-1/PE, que declarou inconstitucional o Finsocial (Lei nº 7.689/88), foi julgada em 16/12/1992 e publicada no DJU de 02/04/1993. Perfazendo o lapso de 5 (cinco) anos para efetivar-se a prescrição, seu término se deu em 01/04/1998. *In casu*, a pretensão da parte autora não se encontra atingida pela prescrição, pois a ação foi ajuizada em 05/08/1997.” (STJ - REsp 496203/RJ – DJ de 09/06/2003)

Com todo o respeito à decisão do STJ, analisando-se a questão da decadência com base no Código Tributário Nacional, as conclusões inarredáveis são aquelas esposadas no Parecer PGFN/CAT/Nº 1.538/99, cujos principais trechos serão a seguir transcritos.

“Do prazo decadencial para a repetição de indébito relativa a tributo pago com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal no exercício dos controles difuso e concentrado. Efeitos ex tunc da decisão e da resolução do Senado Federal. Eficácia da retroatividade dos efeitos sobre situações jurídicas consolidadas.

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 127.982
ACÓRDÃO N° : 302-35.966

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.

.....

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 § 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;

II - 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: *pel*

RECURSO Nº : 127.982
ACÓRDÃO Nº : 302-35.966

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 STJ, 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 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 127.982
ACÓRDÃO N° : 302-35.966

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, 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

RECURSO N° : 127.982
ACÓRDÃO N° : 302-35.966

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, inciso III, alínea "b", estabelece que cabe à lei complementar estabelecer normais 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 dispor sobre a matéria, não diferenciou os prazos decadenciais, em função de o pagamento ser indevido por erro na aplicação da norma impositivo 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

RECURSO N° : 127.982
ACÓRDÃO N° : 302-35.966

aplicação do inciso I, do art. 165` (in Dir. Trib. Bras. 10ª ed., rev. e atual, 1991, Forense, pag. 563).

25. Ora, se existe norma legal dispendo 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.

.....

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 nº 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.982
ACÓRDÃO Nº : 302-35.966

definitivo ou se, a qualquer tempo, poderá a Administração vir em seu enalço, para exigir o tributo, se a lei que lhe exonerou do ônus for declarada inconstitucional.

.....

34. É preciso salientar, a esta altura, que não se nega o efeito *extunc* 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.

.....

36. Vale transcrever, outrossim, trechos colhidos na obra da Professora REGINA MARIA MACEDO NERY FERRARI, *Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade* (Rev. Trib., 4a ed., 1999, pags. 208 a 210), onde encontram-se sintetizadas opiniões de renomados juristas acerca da atenuação do efeito da nulidade *extunc*:

‘Chama a atenção Gilmar Ferreira Mendes para o fato de a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal estabelecer diferença entre o plano concreto, para deste excluir, como forma de proteção à segurança jurídica, a possibilidade de anulação do ato normativo que lhe dá respaldo, registrando que nossa Suprema Corte, após declarar a inconstitucionalidade de lei concessiva de vantagens e benefícios a segmento do funcionalismo público e, em especial, aos magistrados, afirmou que ‘a irredutibilidade dos vencimentos dos magistrados garante, sobretudo, o direito que já nasceu e que não pode ser suprimido sem que sejam diminuídas as prerrogativas que suportam o seu cargo’, e, mais recentemente, ‘retribuição declarada inconstitucional não é de ser devolvida no período de validade inquestionada da lei declarada inconstitucional -mas tampouco paga após a declaração de inconstitucionalidade’.

.....

Clèmerson Merlin Clève, ao analisar os efeitos da decisão que reconhece a inconstitucionalidade da lei em abstrato, considera que hoje está superada a discussão no sentido de saber se estes se fazem

RECURSO N° : 127.982
ACÓRDÃO N° : 302-35.966

sentir *ex nunc* ou *ex tunc*, posto que a inconstitucionalidade implica nulidade absoluta da lei ou ato normativo.

.....

Mesmo aceitando a nulidade *ipso jure e ab initio* da lei declarada inconstitucional, observa Clèmerson que isso pode ocasionar sérios problemas, decorrentes da inexistência de prazo determinado para a pronúncia da nulidade, quando a lei, antes de assim ser considerada, vigorou durante longo lapso de tempo, tendo, durante este período, oportunizado a consolidação de um sem-números de situações jurídicas, concluindo que **é indubitoso que nesses casos o dogma da nulidade absoluta deve sofrer certa dose de temperamento, sob pena de dar lugar à injustiça e à violação do princípio da segurança jurídica**.

Propugna, então uma diferenciação entre efeitos que se operam no plano abstrato, em nível normativo, e os que se produzem no seio das relações jurídicas concretas, ponderando que, **se é verdade que a declaração de inconstitucionalidade importa na pronúncia da nulidade da norma impugnada, se é certo, ademais, que a declaração de inconstitucionalidade torna, em princípio, ilegítimos todos os atos praticados sob o manto da lei inconstitucional, não é menos certo que há outros valores e preceitos constitucionais, aliás residentes na mesma posição hierárquica que o princípio constitucional implícito da nulidade das normas inconstitucionais, que exigem cumprimento e observância no juízo concreto. E dizer, não é possível aplicar-se um princípio constitucional a qualquer custo. Muito pelo contrário, é necessário desenvolver certo juízo de ponderação a respeito das situações concretas nascidas sob a égide da lei inconstitucional, inclusive para efeito de se verificar que, em determinados casos, razões de equidade e justiça recomendam a manutenção de certos efeitos produzidos pelo ato normativo inconstitucional**.

Neste sentido também argumentou Carmem Lúcia Antunes Rocha: **É certo que, abstratamente posto o problema da declaração de inconstitucionalidade, não se pode deixar de considerar a impossibilidade de alegação correta sobre direitos nascidos em ato que não é de direito. Na prática, sabe-se bem, a questão é mais difícil e penosa em alguns casos. Nem sempre o simples e fulminante reconhecimento da inconstitucionalidade de uma lei significa que o igual e violento resultado de sua declaração, com a subsequente declaração de invalidade de seus efeitos,**

RECURSO Nº : 127.982
ACÓRDÃO Nº : 302-35.966

configura a melhor solução de justiça. A lei, que não nasceu - como hoje normalmente não nasce -da fonte direta do povo, incide sobre este, que age em perfeita consonância com ela. Depois de sua ação e quando já consolidados os efeitos dela nascidos, mesmo que não de direito, podem encontrar-se situações cujo desfazimento seja mais injusto que a própria manutenção dela, ainda que desconforme aos parâmetros a serem seguidos` (destacamos).

37. E, finalizando, afirma a ilustre jurista:

‘Assim, a admissão da retroatividade ex tunc da sentença deve ser feita com reservas, pois não podemos esquecer que uma lei inconstitucional foi eficaz até consideração nesse sentido, e que ele pode ter tido conseqüências que não seria prudente ignorar, e isto principalmente em nosso sistema jurídico, que não determina um prazo para a argüição de tal invalidade, podendo a mesma ocorrer dez, vinte ou trinta anos após sua entrada em vigor` (in ob. Cit. pag. 212).

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 exegética, desprovida de qualquer amparo jurídico ou legal.

43. Ainda que se admitisse, *ad argumentandum tantum*, a inexistência de norma expressa dispondo sobre a restituição de

RECURSO N° : 127.982
ACÓRDÃO N° : 302-35.966

tributo pago com base em lei declarada inconstitucional, o correto seria buscar na própria legislação tributária, até mesmo em homenagem ao princípio da estrita legalidade, a solução para o problema. Assim, dever-se-ia atentar para o disposto no art. 108, inciso I, do CTN, que autoriza, na ausência de disposição expressa, a aplicação da analogia. Ou seja, a regra aplicável deveria ser a contida nos art. 165 e 168 do CTN, afinal, o pagamento feito por conta de um erro do legislador, na formulação da norma inconstitucional, possui o mesmo defeito do pagamento exigido por conta da aplicação errada da lei, ambos são ilegais, um por ofensa à lei maior, outro por ofensa a lei impositiva.

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.

IV

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 127.982
ACÓRDÃO N° : 302-35.966

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, inciso III, alínea "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 anos da ocorrência de uma das hipóteses previstas no art. 165 do mesmo Código;"

Os mesmos argumentos e conclusões esposados aplicam-se à tese de que a contagem do prazo decadencial teria como marco inicial a data de publicação da Medida Provisória nº 1.110/95, que estaria a suprir a ausência de resolução do Senado Federal, no controle difuso de constitucionalidade.

Destarte, no presente caso, sendo os pagamentos de Finsocial relativos ao período de janeiro de 1991 a março de 1992, e tendo sido o pedido apresentado em 17/08/99, evidencia-se a ocorrência da extinção do direito de a recorrente solicitar a respectiva restituição/compensação.

No que tange à decadência, este é o entendimento desta Conselheira, e também a conclusão a que chegou a autoridade julgadora de primeira instância, com base no Ato Declaratório SRF nº 96, de 26/11/99.

Não obstante, à época em que o presente pedido de restituição/compensação foi formalizado, a Secretaria da Receita Federal esposava entendimento diverso, firmado por meio do Parecer Cosit nº 58, de 27/10/98, segundo o qual o termo inicial para a contagem da decadência, no caso da majoração da alíquota do Finsocial, seria a data da publicação da Medida Provisória nº 1.110/95.

Nesse passo, forçosa é a conclusão de que, no caso em tela, houve a aplicação retroativa de nova interpretação, o que não pode ser admitido, por força do parágrafo único, do art. 2º, da Lei nº 9.784, de 29/01/99, que se aplica subsidiariamente ao processo administrativo fiscal:

“Art. 2º. A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 127.982
ACÓRDÃO N° : 302-35.966

proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório,
segurança jurídica, interesse público e eficiência

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 dirige, **vedada a
aplicação retroativa de nova interpretação.**” (grifei)

Embora esta Conselheira esteja convicta de que a interpretação
esposada no Parecer Cosit n° 58/98 – considerando a data da publicação da MP n°
1.110/95 como termo inicial para contagem da decadência – não observou os
princípios da segurança jurídica e do interesse público, não se pode negar que tal
entendimento esteve vigente na Secretaria da Receita Federal até a edição do Ato
Declaratório SRF n° 96, de 26/11/99 e, assim sendo, não há como deixar de aplicá-lo,
no caso em exame – em que o pedido foi protocolado antes da adoção da nova
interpretação – sob a justificativa de que, à época do respectivo julgamento pela
autoridade de primeira instância, a instituição já adotava outro posicionamento.

Assim sendo, excepcionalmente no presente caso, **VOTO NO
SENTIDO DE QUE SEJA REFORMADA A DECISÃO DE PRIMEIRA
INSTÂNCIA, AFASTANDO-SE A DECADÊNCIA, E DE QUE RETORNEM OS
AUTOS À DRJ, PARA QUE ESTA SE PRONUNCIE SOBRE AS DEMAIS
QUESTÕES DE MÉRITO.**

Sala das Sessões, em 18 de fevereiro de 2004


MARIA HELENA COTTA CARDOZO – Relatora Designada

RECURSO N° : 127.982
ACÓRDÃO N° : 302-35.966

VOTO VENCIDO

O Recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Trata o presente processo de pedido de restituição/compensação de valores recolhidos a título de Finsocial, entregue na DRF de São José do Rio Preto no dia 17 de agosto de 1999 e relativo ao período de janeiro de 1991 a março de 1992, excedentes à alíquota de 0,5%. Os pagamentos foram efetuados no período de 15 de fevereiro de 1991 a 13 de abril de 1992.

Da data do último pagamento do FINSOCIAL (13/04/92), cuja restituição está sendo pleiteada, até a data do ingresso do pedido de restituição (17/08/99) transcorreram-se 7 anos e 3 meses.

A DRF de São José do Rio Preto – SP indeferiu o pedido alegando que decaíra o direito da Recorrente de pleitear a restituição em tela, nos termos dos artigos 156, I, e 168, I, do CTN, bem como do ADN SRF nº 96/99 – fls. 32.

O mesmo entendimento teve a DRJ Campinas sobre a extinção do direito da Recorrente de pleitear a restituição dos valores eventualmente pagos a maior ou indevidamente a título de FINSOCIAL – fls. 54/61.

Tendo em vista que a compensação prevista no art. 170 do CTN pressupõe a existência de créditos líquidos e certos do sujeito passivo, a apreciação do pedido de compensação depende de se caracterizar a existência ou não de direito creditório e, portanto, da apreciação do pedido de restituição, da tempestividade deste e do cabimento ou não de restituição.

Como se vê, a decisão de primeira instância apenas declarou a decadência do direito pleiteado, sem analisar o mérito do objeto do pedido da Recorrente, ou seja, a restituição dos valores alegados como pagos a maior ou indevidamente, a título de FINSOCIAL, no período supracitado.

A matéria relativa à extinção de direito (decadência) normalmente é examinada em sede de preliminar. No caso sob exame, tal tema constitui mérito, conforme se depreende da análise de art. 269, inciso IV, do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal.

RECURSO N° : 127.982
ACÓRDÃO N° : 302-35.966

Inicialmente é necessário fixar-se qual é o termo inicial da contagem do prazo para o contribuinte exercer o direito de pleitear a restituição de tributos, pagos espontaneamente, em face da legislação tributária aplicável à exegese.

A administração pública rege-se pelo princípio da estrita legalidade (CF, art. 37, *caput*) e, especialmente em matéria de administração tributária, que é uma atividade administrativa plenamente vinculada (CTN, art. 3º).

Dito isto, é imperioso identificar na legislação tributária o dispositivo legal que fixa o termo inicial da contagem do prazo decadencial para repetição de indébito e, também, se existe hipótese para a suspensão ou interrupção desse prazo.

Antes, porém, deve-se destacar que as normas gerais relativas à prescrição e à decadência são matérias reservadas à Lei Complementar, conforme preceitua o art. 146, III, b, da CF/88.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I (. . . .)

II (. . . .)

III estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) (. . . .)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Não há controvérsia, tanto na doutrina como na jurisprudência, de que a Lei Ordinária nº 5.172/66 (CTN), e suas alterações, foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988 com *status* de Lei Complementar. Em assim sendo, seus comandos normativos que tratam de normas gerais sobre decadência e prescrição (p.ex. termo de início) tem plena eficácia (p.ex. arts 168 e 173).

Feitos estas considerações, passemos a análise do alcance do comando contido no art. 168 do CTN que, de tão sábio, nunca sofreu alteração nos seus 37 anos de existência.

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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.982
ACÓRDÃO Nº : 302-35.966

As duas regras de contagem de prazo acima são capitais porque tratam de extinção de direito. Qualquer outra regra de contagem de prazo que não estas, pode levar tanto a ressuscitar direito extinto, "morto", quanto abreviar o tempo do direito de pleitear a restituição.

Ademais, é oportuno lembrar que os aplicadores do direito administrativo, em especial do direito tributário, estão vinculados à lei. Os termos iniciais para o exercício do direito de pleitear restituição, a que os administradores tributários estão vinculados, só são dois: data da extinção do crédito tributário e data em que se tornar definitiva a decisão (administrativa ou judicial) que tenha reformado decisão condenatória, anulado decisão condenatória, revogado decisão condenatória ou rescindido decisão condenatória. Marco inicial diverso destes é inovação que apenas à lei complementar é dado fazer (art. 146, inciso III, alínea "b", da CF/88).

Não há, na legislação tributária, previsão de suspensão ou interrupção dos prazos fixados nos arts. 168 e 173 do CTN. Portanto, eles não podem ter outro marco inicial senão os previstos nestes dispositivos, seja qual for o motivo, inclusive declaração de inconstitucionalidade, seja no controle difuso seja no controle concentrado.

A declaração de inconstitucionalidade (ou de constitucionalidade), no controle concentrado ou no controle difuso, não tem o condão de ressuscitar direito extinto, fulminado que foi pela decadência, nem de alterar o termo inicial para o exercício do direito do contribuinte pleitear repetição de indébito (declarado a inconstitucionalidade) ou da Fazenda Pública efetuar o lançamento de crédito tributário (confirmado a constitucionalidade). É assim o pensamento do Mestre Aliomar Baleeiro:

"Os tributos resultantes de inconstitucionalidade, ou de ato ilegal e arbitrário, são os casos mais freqüentes de aplicação do inciso I, do atr. 165" (in "Direito Tributário Brasileiro. 10ª ed., rev. Atul. 1991, Forense, p. 563)

O STF, no Recurso Extraordinário nº 57.310-B, de 1964, também segue a mesma linha de pensamento do mestre Aliomar Baleeiro.

"Recurso extraordinário não conhecido – A declaração de inconstitucionalidade da lei importa em tornar sem efeito tudo quanto se faz à sua sombra – Declarada inválida uma lei tributária, a conseqüência é a restituição das contribuições arrecadadas, salvo naturalmente as atingidas por prescrição" (destaque nosso).

O Parecer nº 1.538/99, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, corrobora este entendimento, assim se referindo aos art. 165 e 168 do CTN e invocando o Princípio da Segurança Jurídica:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 127.982
ACÓRDÃO N° : 302-35.966

“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 a sua égide só poderão ser desfeitas se não houver expirado o prazo para a revisão”.

“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”.

Adotamos os argumentos da Douta PGFN, exarado no Parecer n° 1.538/99, supracitado, sobre as decisões do STJ e do TRF da 1ª Região quanto ao prazo para repetição de indébito de tributos sujeitos a homologação, a seguir transcritos:

“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 exegetica, construída sem uma referência nítida no ordenamento jurídico pátrio”.

“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 do contribuinte de pleitear a restituição de tributo extingue-se após

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 127.982
ACÓRDÃO N° : 302-35.966

cinco anos da ocorrência de uma das hipóteses referidas nos incisos I a III do art. 165.

“23. A Constituição, em seu art. 146, inciso III, alínea “b”, estabelece que cabe à lei complementar estabelecer normais 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 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”.

“25. Ora, se existe norma legal disposta 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”.

“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 nº 2.346/97, que, pelo menos no âmbito da administração pública federal, atenua o efeito *ex tunc* de tais decisões ou resoluções, ao impor a preservação de atos insuscetíveis de revisão administrativa ou judicial”.

“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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 127.982
ACÓRDÃO N° : 302-35.966

168, constituirá simples criação exegética, desprovida de qualquer amparo jurídico ou legal”.

Ainda sobre o mesmo assunto, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ratifica o entendimento acima esposado, desta feita através do Parecer PGFN/CRJ nº 3.401/2002, aprovado pelo Sr. Ministro da Fazenda, do qual extraem-se alguns trechos, de fato elucidativos:

32. Só após a suspensão da execução pelo Senado, a lei perde sua eficácia em relação a todos, isto é, erga omnes, não podendo mais ser aplicada. Enquanto não suspensa pelo Senado, a decisão do Supremo Tribunal Federal não constitui precedente obrigatório, já que, embora sujeita a revisão por aquele Tribunal, podem os juízes e tribunais julgar de forma diferente da propugnada, e até mesmo o Supremo pode modificar o seu modo de decidir, considerando como constitucional aquilo que já havia decidido como inconstitucional.

33. Por oportuno, antes de abordar a questão atinente ao termo inicial do prazo de decadência, cabe registrar que **o Senado não conferiu eficácia erga omnes à decisão do Supremo, proferida no RE 150.764/PE**, que declarou a inconstitucionalidade de artigos de leis dispendo sobre a Contribuição para o FINSOCIAL.

39. A declaração de inconstitucionalidade proferida em sede de recurso extraordinário, portanto em controle difuso, enquanto não suspensa a execução da lei pelo Senado Federal, não irradia efeitos erga omnes nem faz coisa julgada, senão entre partes do processo no qual foi proclamada.

40. Terceiro, eventualmente prejudicado, ainda que venha demandar em juízo, caso ainda não tenha operado a prescrição, para reaver o que lhe teria sido cobrado por força da lei julgada inconstitucional, por certo não logrará êxito, em razão da intangibilidade das situações jurídicas concretas, as quais não poderão ser alcançadas pelos efeitos da declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF em sede de Recurso Extraordinário.

.....
42. Assim, de um lado, ninguém mais poderá invocar a norma fulminada para sustentar pretensão individual, mas a decisão do STF que fulminou a norma também não poderá ser invocada para, automática e imediatamente, desfazer situações jurídicas concretas e atingir direitos subjetivos, porque não foram o objeto da pretensão

RECURSO N° : 127.982
ACÓRDÃO N° : 302-35.966

declaratória de inconstitucionalidade (JOSÉ FRANCISCO LOPES DE MIRANDA LEÃO, in Sentença Declaratória: Eficácia quanto a terceiros e eficiência da justiça, São Paulo: Ed. Malheiros, 1999, p.

57). – IV - CONCLUSÃO

.....

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

Também não merece acolhida, por absoluta falta de amparo legal, o argumento da Recorrente de que o termo inicial do prazo para pleitear restituição do FINSOCIAL "é a data da publicação da Medida Provisória nº 1.110, de 31/08/95". Esta Medida Provisória não declara (ou reconhece), e nem poderia declarar, a inconstitucionalidade da cobrança do FINSOCIAL no período que a Recorrente solicita a restituição/compensação desta contribuição. Esta MP apenas autoriza que não seja constituído, inscrito em Dívida Ativa e executado crédito tributário de FINSOCIAL em alíquota superior a 0,5%, das empresas comerciais e mistas.

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

.....
III - à contribuição ao Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL, exigida das empresas comerciais e mistas, com fulcro no artigo 9º da Lei nº 7.689, de 1988, na alíquota superior a 0,5% (meio 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;

Por último, entendo que também não merece acolhida o argumento da Recorrente de que os atos praticados pelas autoridades intervenientes neste processo ferem direitos líquido e certo da Recorrente. Uma porque todos os atos praticados fundamentam-se em normas jurídicas vigentes; duas porque aqueles que solicitaram a restituição ou a compensação dentro do prazo fixado na legislação tributária foram atendidos; e três porque os atos praticados, deferindo ou indeferindo pleitos, preservaram o patrimônio público, os interesses gerais da sociedade brasileira e o sistema jurídico pátrio.

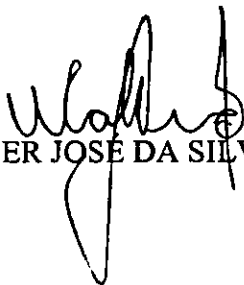
MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 127.982
ACÓRDÃO N° : 302-35.966

Conclui-se, portanto, que a decisão recorrida, que manteve o indeferimento do pedido de compensação e restituição, e reconheceu a extinção do direito pleiteado, foi proferida em obediência e dentro dos limites da legislação que o fundamentou.

Face ao exposto e por tudo o mais que do processo consta, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 18 de fevereiro de 2004



WALBER JOSÉ DA SILVA - Conselheiro



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

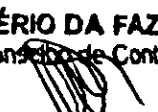
Recurso n.º: 127.982
Processo n.º: 10850.001901/99-10

TERMO DE INTIMAÇÃO


Em cumprimento ao disposto no parágrafo 2º do artigo 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, fica o Sr. Procurador Representante da Fazenda Nacional junto à 2ª Câmara, intimado a tomar ciência do Acórdão n.º 302-35.966.

Brasília- DF, 07/04/2004

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
MF - 3º Conselho de Contribuintes**


Macílio Dantas Cartaxo
Presidente do 3º Conselho

Ciente em: 15/04/2004, sem re-
curso - CSRF.


Pedro Valtter Leal
Procurador da Fazenda Nacional
OAB/CE-5688