MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº	:	10880.003061/00-14
SESSÃO DE	:	03 de dezembro de 2003
ACÓRDÃO Nº	:	302-35.898
RECURSO Nº	:	125.619
RECORRENTE	:	TECNICS COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.
RECORRIDA	:	DRJ/CURITIBA/PR

FINSOCIAL
RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO
DECADÊNCIA
O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data de extinção do crédito tributário (art. 168, inciso I, do Código Tributário Nacional).
NEGADO PROVIMENTO POR MAIORIA.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Simone Cristina Bissoto, relatora, Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior e Paulo Roberto Cuco Antunes que davam provimento. O Conselheiro Paulo Roberto Cuco Antunes votou pela conclusão. Designada para redigir o Acórdão a Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo.

Brasília-DF, em 03 de dezembro de 2003

PAULO ROBERTO CUCO ANTUNES
Presidente em Exercício

MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Relatora Designada

13 ABR 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO, LUIS ANTONIO FLORA, WALBER JOSÉ DA SILVA e LUIZ MAIDANA RICARDI (Suplente). Ausente o Conselheiro HENRIQUE PRADO MEGDA. Esteve presente o Procurador da Fazenda Nacional PEDRO VALTER LEAL.

tmc

RECURSO Nº	:	125.619
ACÓRDÃO Nº	:	302-35.898
RECORRENTE	:	TECNICS COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.
RECORRIDA	:	DRJ/CURITIBA/PR
RELATOR(A)	:	SIMONE CRISTINA BISSOTO
RELATOR DESIG.	:	MARIA HELENA COTTA CARDOZO

RELATÓRIO

Trata o presente processo de pedido de restituição seguido de compensação (fls. 01/22), protocolizado pela interessada em 22/02/2000, de valores que o contribuinte teria recolhido a maior, referentes à Contribuição para o Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL, com aplicação de alíquotas superiores a 0,5%, declaradas inconstitucionais pelo STF, conforme RE nº 150.764-1, correspondentes aos períodos de fevereiro de 1990 a outubro de 1991, no montante total de R$ 8.431,23 (oito mil, quatrocentos e trinta e um reais e vinte e três centavos).

O contribuinte pleiteou a compensação dos valores que apurou com aqueles referentes a outros tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, conforme documento de fls. 36.

Junto com o pedido inicial, a interessada trouxe aos autos: cópia do cartão de CNPJ (fls. 2); cópia do contrato social e alterações (fls. 03/09); procuração (fls. 10); embasamento legal para a compensação (fls.11); planilha de cálculos (fls. 12); cópias dos DARF'S referentes à contribuição para o FINSOCIAL dos períodos acima relacionados (fls. 13/22).

Por meio do Despacho Decisório no. 1132/2000, de fls. 24, a DRF/São Paulo/SP **indeferiu o pedido de restituição/compensação** do referido tributo, sob o argumento de que, considerando-se o disposto nos artigos 165, inciso I, e 168, inciso I, do Código Tributário Nacional, ocorrera a decadência do direito de pleitear a restituição dos valores pagos, visto que transcorrido mais de 5 (cinco) anos dos pagamentos efetuados, o que faz sob orientação do Ato Declaratório SRF nº 096, de 26/11/99 e do Parecer PGFN/CAT no. 1538, de 1999.

A interessada apresentou manifestação de inconformidade às fls. 26/28, tempestivamente, em face do Despacho referido, onde, em síntese, argumentou que:

a) O indeferimento viola direito líquido e certo do contribuinte, tendo em vista que a decisão respaldou-se no Ato Declatório no. 96, de 26/1/1999, com base no Parecer PGFN/CAT/no. 1538, de 1999, nos termos do art. 5º., inciso XXXVI da Constituição Federal);

b) Que a contribuição ao FINSOCIAL é matéria regulada pelo Decreto-lei no. 92.698, de 21/05/1986, que estabelece prazo de 10 (dez) anos para o contribuinte pleitear a restituição da contribuição, contados da data do pagamento ou recebimento indevido;

c) Que, portanto, não se aplicam os dispositivos do Código Tributário Nacional;

d) Que o Parecer PGFN/CAT/no. 1538 de 1999 não se refere à contribuição ao FINSOCIAL;

e) Que o princípio da segurança jurídica, tão propalado no referido Parecer, não tolera a violação de direito qualquer, tampouco o direito adquirido;

f) Por fim, requer a reforma da r. decisão, procedendo-se a restituição da contribuição ao FINSOCIAL nos termos como requerido.

Às fls. 38/41, a DRJ de Curitiba (PR) manifestou-se no sentido de **manter o indeferimento da solicitação**, através da Decisão DRJ/CTA n.º 662, de 25 de junho de 2001, corroborando os termos do despacho decisório proferido pela DRF de São Paulo (SP) e ratificando o entendimento de que o direito de pleitear a restituição questionada, mesmo quando se tratar de pagamento com base em lei declarada inconstitucional pelo STF, teria sido extinto com o decurso de 05 (cinco) anos da data da extinção do crédito tributário, assim entendido como o pagamento antecipado, nos casos de lançamento por homologação.

Inconformada com a decisão singular, a interessada interpôs, tempestivamente, recurso voluntário a este Conselho (fls. 45/47), em que reiterou os argumentos de defesa aduzidos na impugnação.

Em 25 de fevereiro de 2003, estes autos foram distribuídos a esta Conselheira, conforme atesta o documento de fls. 51, último deste processo.

É o relatório.

RECURSO Nº : 125.619
ACÓRDÃO Nº : 302-35.898

VOTO VENCEDOR

O recurso é tempestivo, portanto merece ser conhecido.

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:**

.....

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.

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

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 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 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, 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 derrogatória. 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 propalado Parecer PGFN/CAT/nº 437/1998, o dispositivo acima não foi recepcionado pelo novo ordenamento constitucional, razão pela qual o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de valores recolhidos indevidamente a título de contribuição ao Finsocial é o mesmo que vale para os demais tributos e contribuições administrados pela SRF, ou seja, 5 (cinco) anos (CTN, art. 168)..."

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.

.....

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 procedimento 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

STF e haja suspensão de sua execução por ato do Senado Federal, por força do que dispõe o § 2° do mesmo art. 1°. 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 § 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;*

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:

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 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 cinqüenta, 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 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 imponível 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, pag. 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 desconheceram a existência do mandamento legal para com isto desrespeitá-lo em sua inteireza.

.....

29. Também inexiste, 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 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.

.....

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.

.....

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 *ex tunc:*

`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 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 induvidoso 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 subseqüente declaração de invalidade de seus efeitos, 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 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 imponível.

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 artículo 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

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, 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.

No caso do Finsocial, sendo os pagamentos mais recentes relativos ao período de março de 1992, e tendo em vista que o presente pedido foi apresentado no ano 2000, evidencia-se a ocorrência da extinção do direito de a recorrente solicitar a restituição em tela.

Diante do exposto, conheço do recurso, por tempestivo, para NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Sala das Sessões, em 03 de dezembro de 2003

MARIA HELENA COTTA CARDOZO – Relatora Designada

RECURSO Nº : 125.619
ACÓRDÃO Nº : 302-35.898

VOTO VENCIDO

Cinge-se o presente recurso ao pedido do contribuinte de que seja acolhido o seu pedido originário de restituição/compensação de crédito que alega deter junto a Fazenda Pública, em razão de ter efetuado recolhimentos a título de contribuição para o FINSOCIAL, em alíquotas superiores a 0,5%, com fundamento na declaração de inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal, quando do exame do Recurso Extraordinário 150.764/PE, julgado em 16/12/92 e publicado no DJ de 02/04/93.

O desfecho da questão colocada nestes autos passa pelo enfrentamento da controvérsia acerca do prazo para o exercício do direito à restituição de indébito. Passamos ao largo da discussão doutrinária de tratar-se o prazo de restituição de decadência ou prescrição, vez que o resultado de tal discussão não altera o referido prazo, que é sempre o mesmo, ou seja, 5 (cinco) anos, distinguindo-se apenas o início de sua contagem, que depende da forma pela qual se exterioriza o indébito.

Das regras do CTN – Código Tributário Nacional, exteriorizadas nos artigos 165 e 168, vê-se que o legislador não cuidou da tipificação de todas as hipóteses passíveis de ensejar o direito à restituição, especialmente a hipótese de tributos declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal. Veja-se:

> *"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 art.165, da data da extinção do crédito tributário;*
>
> *II - na hipótese do inciso III do art.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."*

Veja-se que o prazo é sempre de 5 (cinco) anos, sendo certo que a distinção sobre o início da sua contagem está assentada nas diferentes situações que possam exteriorizar o indébito tributário, situações estas elencadas, em caráter exemplificativo e didático, pelos incisos do referido art. 165 do CTN, nos seguintes termos:

> *"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 art.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."*

Somente a partir da Constituição de 1988, à vista das inúmeras declarações de inconstitucionalidade de tributos pela Suprema Corte, é que a doutrina pátria debruçou-se sobre a questão do prazo para repetir o indébito nessa hipótese específica.

Foi na esteira da doutrina de incontestáveis tributaristas como Alberto Xavier, J. Artur Lima Gonçalves, Hugo de Brito Machado e Ives Gandra da Silva Martins, que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou-se, no sentido de que o início do prazo para o exercício do direito à restituição do indébito deve ser contado da declaração de inconstitucionalidade pelo STF.

Nesse passo, vale destacar alguns excertos da doutrina dos Mestres acima citados:

> *"Devemos, no entanto, deixar consignada nossa opinião favorável à contagem de prazo para pleitear a restituição do indébito com fundamento em declaração de inconstitucionalidade, a partir da data dessa declaração. A declaração de inconstitucionalidade é, na verdade, um fato inovador na ordem jurídica, suprimindo desta, por invalidade, uma norma que até então nela vigorava com força de lei. Precisamente porque gozava de presunção de validade constitucional e tinha, portanto, força de lei, os pagamentos efetuados à sombra de sua vigência foram pagamentos "devidos". O caráter "indevido" dos pagamentos efetuados só foi revelado* a posteriori, *com efeitos retroativos, de tal modo que só a partir de então puderam os cidadãos ter reconhecimento do fato novo que*

*revelou seu direito à restituição. **A contagem do prazo a partir da data da declaração de inconstitucionalidade é não só corolário do princípio da proteção da confiança na lei fiscal, fundamento do Estado-de-Direito, como conseqüência implícita, mas necessária, da figura da ação direta de inconstitucionalidade prevista na Constituição de 1988. Não poderia este prazo ter sido considerado à época da publicação do Código Tributário Nacional, quando tal ação, com eficácia 'erga omnes', não existia.** A legitimidade do novo prazo não pode ser posta em causa, pois a sua fonte não é a interpretação extensiva ou analógica de norma infra constitucional, mas a própria Constituição, posto tratar de conseqüência lógica e da própria figura da ação direta de inconstitucionalidade."*[2] (g.n.)

"Verifica-se que o prazo de cinco anos, previsto pelo transcrito artigo 168 do CTN, disciplina apenas as hipóteses de pagamento indevido referidas pelo artigo 165 do próprio Código.

Aos casos de restituição de indébito resultante de exação inconstitucional, portanto, não se aplicam as disposições do CTN, razão porque a doutrina mais modera e a jurisprudência mais recente têm-se inclinado no sentido de reconhecer o prazo de decadência – para essas hipóteses – como sendo de cinco anos, contados da declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, da lei que ensejou o pagamento indevido objeto da restituição."[3]

"E, não sendo aplicáveis, nestes casos, as disposições do artigo 165 do CTN, aplicar-se-ia o disposto no artigo 1º. do Decreto no. 20.910/32... As disposições do artigo 1º. do Decreto no. 20.910/32 seriam, assim, aplicáveis aos casos de pedido de restituição ou compensação com base em tributo inconstitucional (repita-se, hipótese não alcançada pelo art. 165 do CTN), caso em que o ato ou fato do qual se originaram as dívidas passivas da Fazenda Pública (objeto da norma de decadência) estaria relacionado ao julgamento do Supremo Tribunal Federal que declara a inconstitucionalidade da exação."[4]

Num esforço conciliatório, porém, o Professor e ex-Conselheiro da 8ª. Câmara do Primeiro de Contribuintes, José Antonio Minatel, manifestou-se no sentido da aplicabilidade, *in casu,* do artigo 168, inciso II do CTN, dele abstraindo o único

---

[2] Alberto Xavier, in "Do Lançamento – Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário", Ed. Forense, 2ª. Edição, 1997, p. 96/97.
[3] José Artur Lima Gonçalves e Marcio Severo Marques
[4] Hugo de Brito Macho, in Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário, obra coletiva, p. 220/222.

critério lógico que permitiria harmonizar as diferentes regras de contagem de prazo previstas no Estatuto Complementar – o CTN:

> *"O mesmo não se pode dizer quando o indébito é exteriorizado no contexto de solução jurídica conflituosa, uma vez que o direito de repetir o valor indevidamente pago só nasce para o sujeito passivo com a decisão definitiva daquele conflito, sendo certo que ninguém poderá estar perdendo direito que não possa exercitá-lo. Aqui, está coerente a regra que fixa o prazo de decadência para pleitear a restituição ou compensação só a partir "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 (art. 168, inciso II, do CTN). Pela estreita similitude, o mesmo tratamento deve ser dispensado aos casos de soluções jurídicas ordenadas com eficácia erga omnes, como acontece na hipótese de edição de resolução do Senado Federal para expurgar do sistema norma declarada inconstitucional, **ou na situação em que é editada Medida Provisória ou mesmo ato administrativo para reconhecer a impertinência exação tributária anteriormente exigida.**"*[5]

Não obstante a falta de unanimidade doutrinária no que se refere a aplicação, ou não, do CTN aos casos de restituição de indébito fundada em declaração de inconstitucionalidade da exação pelo Supremo Tribunal Federal, é fato inconteste que o Superior Tribunal de Justiça já pacificou o entendimento de que o prazo prescricional inicia-se a partir da data em que foi declarada inconstitucional a lei na qual se fundou a exação (Resp no. 69233/RN; Resp no. 68292-4/SC; Resp 75006/PR, entre tantos outros).

A jurisprudência do STJ, apesar de sedimentada, não deixa claro, entretanto, se esta declaração diz respeito ao controle difuso ou concentrado de constitucionalidade, o que induz à necessidade de uma meditação mais detida a respeito desta questão.

Vale a pena analisar, nesse mister, um pequeno excerto do voto do Ministro César Asfor Rocha, Relator dos Embargos de Divergência em Recurso Especial no. 43.995-5/RS, por pertinente e por tratar de julgado que pacificava a jurisprudência da 1ª. Seção do STJ, que justamente decide sobre matéria tributária:

> *"A tese de que, declarada a inconstitucionalidade da exação, segue-se o direito do contribuinte à repetição do indébito, independentemente do exercício em que se deu o pagamento,*

[5] José Antonio Minatel, Conselheiro da 8a. Câmara do 1º. C.C., em voto proferido no acórdão 108-05.791, em 13/07/99.

podendo, pois, ser exercitado no prazo de cinco anos, a contar da ***decisão plenária declaratória da inconstitucionalidade,*** *ao que saiba, não foi ainda expressamente apreciada pela Corte Maior. Todavia, creio que se ajusta ao julgado no RE 136.883/RJ, Relator o eminente Ministro Sepúlveda Pertence, assim emensado (RTJ 137/936):*

'Empréstimo Compulsório (Decreto-lei no. 2.288/86, art. 10): incidência ..'.
(...)

A propósito, aduziu conclusivamente no seu douto voto (RTJ 137/938):

'Declarada, assim, pelo plenário, a inconstitucionalidade material das normas legais em que se fundava a exigência de natureza tributária, porque feita a título de cobrança de empréstimo compulsório, segue-se o direito do contribuinte à repetição do que pagou (Código Tributário Nacional, art. 165), independente do exercício financeiro em que tenha ocorrido o pagamento indevido." (g.n.)

Ora, no DOU de 08 de abril de 1997, foi publicado o **Decreto no. 2.194**, de 07.04.1997, autorizando o Secretário da Receita Federal "*a determinar que* ***não sejam constituídos créditos tributários baseados em lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em ação processada e julgada originariamente ou mediante recurso extraordinário***" (art. 1°.). E, na hipótese de créditos tributários já constituídos antes da previsão acima, "*deverá a autoridade lançadora rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso*" (art. 2°.).

Em 10 de outubro de 1997, tal Decreto foi substituído pelo **Decreto no. 2.346**, pelo qual se deu a consolidação das normas de procedimento a serem observadas pela Administração Pública Federal em razão de decisões judiciais, que estabeleceu, em seu artigo primeiro, regra geral que adotou o saudável preceito de que "***as decisões do STF que fixem, de maneira inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional, deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta".***

Para tanto, referido Decreto – ainda em vigor - previu duas espécies de procedimento a serem observados. A primeira, nos casos de decisões do STF com eficácia "*erga omnes*". A segunda – que é a que nos interessa nesse momento – nos casos de decisões sem eficácia *erga omnes*, assim consideradas aquelas em que "*a decisão do Supremo Tribunal Federal não for proferida em ação direta e nem houver*

a suspensão de execução pelo Senado Federal em relação à norma declarada inconstitucional."

Nesse caso, três são as possibilidades ordinárias de observância deste pronunciamento pelos órgãos da administração federal, a saber: **(i) se o Presidente da República, mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida em caso concreto (art. 1º., §3º.)**; (ii) expedição de súmula pela Advocacia Geral da União (art. 2º.); e (iii) determinação do Secretário da Receita Federal ou do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente a créditos tributários e no âmbito de suas competências, para adoção de algumas medidas consignadas no art. 4º.

Ora, no caso em exame, não obstante a decisão do plenário do Supremo Tribunal Federal não tenha sido unânime, é fato incontroverso – ao menos neste momento em que se analisa o presente recurso, e passados mais de 10 anos daquela decisão – que aquela declaração de inconstitucionalidade, apesar de ter sido proferida em sede de controle difuso de constitucionalidade, foi proferida **de forma inequívoca e com ânimo definitivo.** Ou, para atender o disposto no Decreto no. 2.346/97, acima citado e parcialmente transcrito, não há como negar que aquela decisão do STF, nos autos do Recurso Extraordinário 150.764/PE, julgado em 16/12/92 e publicado no DJ de 02/04/93, ***fixou, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional,*** no que se refere especificamente à inconstitucionalidade dos aumentos da alíquota da contribuição ao FINSOCIAL acima de 0,5% para as empresas comerciais e mistas.

Assim, as empresas comerciais e mistas que efetuaram os recolhimentos da questionada contribuição ao FINSOCIAL, sem qualquer questionamento perante o Poder Judiciário, têm o direito de pleitear a devolução dos valores que recolheram, de boa fé, cuja exigibilidade foi posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, na solução de relação jurídica conflituosa ditada pela Suprema Corte - nos dizeres do Prof. José Antonio Minatel, acima transcrita – ainda que no controle difuso da constitucionalidade, momento a partir do qual pode o contribuinte exercitar o direito de reaver os valores que recolheu.

Isso porque determinou o Poder Executivo que *"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"*[6] (g.n.)

[6] Art. 1o., caput, do Decreto n. 2.346/97

Para dar efetividade a esse tratamento igualitário, determinou também o Poder Executivo que, *"na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal."* [7]

Nesse passo, a despeito da incompetência do Conselho de Contribuintes, enquanto tribunal administrativo, quanto a declarar, em caráter originário, a inconstitucionalidade de qualquer lei, não há porque afastar-lhe a relevante missão de antecipar a orientação já traçada pelo Supremo Tribunal Federal, em idêntica matéria.

Afinal, a partir do momento em que o Presidente da República editou a Medida Provisória nº 1.110, de 30/08/95, sucessivamente reeditada até a Medida Provisória nº 2.176-79, de 23/08/2002 e, mais recentemente, transformada na Lei no. 10.522/2002 (art. 18), pela qual determinou a dispensa da constituição de créditos tributários, o ajuizamento da execução e o cancelamento do lançamento e da inscrição da parcela correspondente à contribuição para o FINSOCIAL das empresas exclusivamente vendedoras de mercadorias e mistas, na alíquota superior a 0,5%, bem como a Secretaria da Receita Federal fez publicar no DOU, por exemplo, Ato Normativo nesse mesmo sentido (v.g. Parecer COSIT 58/98, entre outros, mesmo que posteriormente revogado), parece claro que a Administração Pública reconheceu que o tributo ou contribuição foi exigido com base em lei inconstitucional, nascendo, nesse momento, para o contribuinte, o direito de, **administrativamente,** pleitear a restituição do que pagou à luz de lei tida por inconstitucional. [8]

E dizemos administrativamente porque assim permitem as Leis 8.383/91, 9.430/96 e suas sucessoras, bem como as Instruções Normativas que trataram do tema "compensação/restituição de tributos" (IN SRF 21/97, 73/97, 210/02 e 310/03).

Também é nesse sentido a manifestação do jurista e tributarista Ives Gandra Martins:

> *"Acredito que, quando o contribuinte é levado, por uma lei inconstitucional, a recolher aos cofres públicos determinados valores a título de tributo, a questão refoge do âmbito da mera repetição de indébito, prevista no CTN, para assumir os contornos de direito à plena recomposição dos danos que lhe foram causados pelo ato legislativo inválido, nos moldes do que estabelece o art. 37, § 6º. da CF."* [9]

---

[7] Parágrafo único do art. 4º. do Decreto n. 2.346/97
[8] Nota MF/COSIT n. 312, de 16/7/99
[9] Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário, p. 178

Nessa linha de raciocínio, entende-se que o indébito, no caso do FINSOCIAL, restou exteriorizado por situação jurídica conflituosa, contando-se o prazo de prescrição/decadência a partir da data do ato legal que reconheceu a impertinência da exação tributária anteriormente exigida – a MP 1.110/95, no caso - entendimento esse que contraria o recomendado pela Administração Tributária, no Ato Declaratório SRF n.º 96/99, baixado em consonância com o Parecer PGFN/CAT n.º 1.538, de 18/10/99, cujos atos administrativos, contrariamente ao que ocorre em relação às repartições que lhe são afetas, não vinculam as decisões dos Conselhos de Contribuintes.

Para a formação do seu livre convencimento, o julgador deve se pautar na mais fiel observância dos princípios da legalidade e da verdade material, podendo, ainda, recorrer à jurisprudência administrativa e judicial existente sobre a matéria, bem como à doutrina de procedência reconhecida no meio jurídico-tributário.

No que diz respeito a Contribuição para o FINSOCIAL, em que a declaração de inconstitucionalidade do Supremo Tribunal Federal acerca da majoração de alíquotas, deu-se em julgamento de Recurso Extraordinário - o que, em princípio, limitaria os seus efeitos apenas às partes do processo - deve-se tomar como marco inicial para a contagem do prazo decadencial a data da edição da Medida Provisória nº 1.110, de 30/08/95, sucessivamente reeditada até a Medida Provisória nº 2.176-79, de 23/08/2002 e, mais recentemente, transformada na Lei no. 10.522/2002 (art. 18).

Através daquela norma legal (MP 1.110/95), a Administração Pública determinou a dispensa da constituição de créditos tributários, o ajuizamento da execução e o cancelamento do lançamento e da inscrição da parcela correspondente à contribuição para o FINSOCIAL das empresas exclusivamente vendedoras de mercadorias e mistas, na alíquota superior a 0,5%.

Soaria no mínimo estranho que a lei ou ato normativo que autoriza a Administração Tributária a deixar de constituir crédito tributário, dispensar a inscrição em Dívida Ativa, dispensar a Execução Fiscal e cancelar os débitos cuja cobrança tenha sido declarada inconstitucional pelo STF, acabe por privilegiar os maus pagadores – aqueles que nem recolheram o tributo e nem o questionaram perante o Poder Judiciário - em detrimento daqueles que, no estrito cumprimento de seu dever legal, recolheram, de boa fé, tributo posteriormente declarado inconstitucional pelo STF e, portanto, recolheram valores de fato e de direito não devidos ao Erário.

Ora, se há determinação legal para "afastar a aplicação de lei declarada inconstitucional" aos casos em que o contribuinte, por alguma razão, não efetuou o recolhimento do tributo posteriormente declarado inconstitucional, deixando, desta forma, de constituir o crédito tributário, dispensar a inscrição em

Dívida Ativa, dispensar a Execução Fiscal, bem como cancelar os débitos cuja cobrança tenha sido declarada inconstitucional pelo STF, muito maior razão há, por uma questão de isonomia, justiça e equidade, no reconhecimento do direito do contribuinte de reaver, **na esfera administrativa**, os valores que de boa fé recolheu à título da exação posteriormente declarada inconstitucional, poupando o Poder Judiciário de provocações repetidas sobre matéria já definida pela Corte Suprema.

Assim, tendo sido reconhecido ser indevido – por inconstitucional - o pagamento da Contribuição para o FINSOCIAL em alíquotas majoradas, respectivamente, para 1%, 1,20% e 2%, com base nas Leis nºs 7.787/89, 7.894/89 e 8.147/90, é cabível e procedente o pedido de restituição/compensação apresentado pela Recorrente, que foi **protocolizado antes de 30/08/2000 e**, conseqüentemente, antes de transcorridos os cinco anos da data da edição da Medida Provisória nº 1.110/95, publicada em 31/08/1995.

Pelo exposto e tudo o mais que dos autos consta, **dou provimento ao recurso**, reconhecendo ao Recorrente o direito à restituição / compensação dos valores que recolheu a título de contribuição para o FINSOCIAL com alíquotas superiores a 0,5% no período em referência, podendo e devendo a autoridade executora adotar todos os procedimentos administrativos aplicáveis à espécie, especialmente a verificação dos efetivos recolhimentos, a inexistência de decisão judicial que tenha negado ao contribuinte tal direito, a inexistência de débitos que previamente deveriam ser objeto de compensação, etc..., inclusive no que diz respeito aos critérios para aplicação da atualização monetária.

Eis como voto.

Sala das Sessões, em 03 de novembro de 2003

SIMONE CRISTINA BISSOTO - Conselheira

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Recurso n.° : 125.619
Processo n° : 10880.003061/00-14

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 2° do artigo 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, fica o Sr. Procurador Representante da Fazenda Nacional junto à 2ª Câmara, intimado a tomar ciência do Acórdão n.° 302-35.898.

Brasília- DF, 06/04/2004

MINISTÉRIO DA FAZENDA
MF - 3º Conselho de Contribuintes

Otacílio Dantas Cartaxo
Presidente do 3º Conselho

Ciente em: 13/04/2004

Pedro Valter Leal
Procurador da Fazenda Nacional
OAB/CE 5688