



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10880.034411/99-25  
SESSÃO DE : 16 de outubro de 2003  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.996  
RECURSO Nº : 125.633  
RECORRENTE : PAPELARIA CENTER LTDA.  
RECORRIDA : DRJ/CURITIBA/PR

FINSOCIAL – PEDIDO DE RECONHECIMENTO DE DIREITO CREDITÓRIO SOBRE RECOLHIMENTOS DA CONTRIBUIÇÃO – O direito de pleitear o reconhecimento de crédito com o conseqüente pedido de restituição/compensação, perante a autoridade administrativa, de tributo pago em virtude de lei que se tenha por inconstitucional, somente nasce com a declaração de inconstitucionalidade pelo STF, em ação direta, ou com a suspensão, pelo Senado Federal, da lei declarada inconstitucional, na via indireta. Inexistindo resolução do Senado Federal, há de se contar da data da Medida Provisória nº 1.110, de 30/08/95.

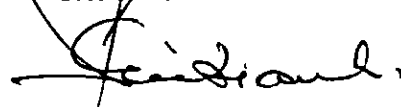
PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE - Não havendo análise do pedido de restituição/compensação, anula-se a decisão de primeira instância.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, rejeitar a argüição de decadência do direito creditório e se declarar nula a decisão de Primeira Instância para que outra seja proferida em boa e devida forma, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Anelise Daudt Prieto, relatora, Zenaldo Loibman e Carlos Fernando Figueiredo Barros. Designado para redigir o acórdão Conselheiro Irineu Bianchi.

Brasília-DF, em 16 de outubro de 2003

  
JOÃO HOLANDA COSTA  
Presidente

  
IRINU BIANCHI  
Relator Designado

01 MAR 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: PAULO DE ASSIS, NILTON LUIZ BARTOLI e NANCI GAMA (Suplente). Ausente o Conselheiro FRANCISCO MARTINS LEITE CAVALCANTE.

RECURSO Nº : 125.633  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.996  
RECORRENTE : PAPELARIA CENTER LTDA.  
RECORRIDA : DRJ/CURITIBA/PR  
RELATORA : ANELISE DAUDT PRIETO  
RELATOR DESIG. : IRINEU BIANCHI

## RELATÓRIO

Em 10/12/1999 a empresa supra qualificada protocolou pedido de compensação dos valores pagos no período de 01/90 a 04/92, a título de Finsocial, no valor de R\$ 1.347,17.

A Delegacia da Receita Federal em São Paulo indeferiu o pedido, por entender que já transcorrera o prazo decadencial de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário até a protocolização do pedido.

Inconformada, a contribuinte interpôs, tempestivamente, manifestação de inconformidade à autoridade recorrida, aduzindo, em suma, que:

a-) o indeferimento, amparado no Ato Declaratório SRF nº 96/99 e no Parecer PGFN/CAT/nº 1.538/99, violaria direito líquido e certo;

b-) a contribuição, instituída pelo Decreto-lei nº 1.940/82 e regulamentada pelo Decreto nº 92.698/86, tem prazo próprio para efeito de restituição de 10 anos contados do pagamento ou recebimento indevido e não está adstrita aos termos dos artigos 165, I, e 168, I, do CTN;

c-) seu pedido se enquadra nos direitos adquiridos previstos no artigo 5º, inciso XXXVI da Constituição Federal.

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

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário  
Período de apuração: 01/12/1989 a 31/03/1992  
Ementa: FINSOCIAL. RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO.  
DECADÊNCIA. O prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior que o devido, inclusive na hipótese de o pagamento ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação declaratória ou em recurso extraordinário, extingue-se após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da extinção do crédito tributário.  
Solicitação indeferida.”

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.633  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.996

Tempestivamente a contribuinte apresentou recurso voluntário, repetindo as razões de sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

*Ad*

RECURSO Nº : 125.633  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.996

VOTO VENCEDOR

Estando presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso.

A decisão guerreada afastou a pretensão do contribuinte, sob o entendimento de que o direito para pleitear a restituição de tributo pago indevidamente extingue-se com decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da extinção do crédito tributário, considerada esta como sendo a data do efetivo pagamento.

Primeiramente há que se estabelecer o marco inicial para a contagem do prazo de que dispõe o contribuinte para pedir a restituição de tributo pago indevidamente ou a maior.

Segundo a letra fria da lei (CTN, art. 168, I, c/c art. 165, I), o direito de pleitear a restituição de **tributo indevido ou pago a maior**, extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da extinção do crédito tributário (*grifei*).

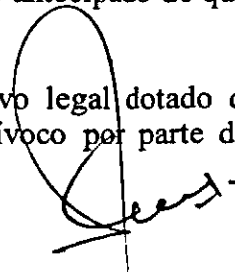
A corrente jurisprudencial dominante nos tribunais superiores fixou-se no sentido de que a extinção do crédito tributário, nos casos de lançamento por homologação é de 10 (dez) anos, podendo ser sintetizada na seguinte ementa:

À luz do CTN esta Corte desenvolveu entendimento no sentido de computar a partir do fato gerador, prazo decadencial de cinco anos e, após, mesmo não se sabendo qual a data da homologação do lançamento, se este não ultrapassou o quinquênio, computar mais cinco anos (STJ, AgRg-Resp. 251.831/GO, 2ª T. Relª Min. ELIANA CALMON, DJU 18.02.2002).

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

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

Ora, a introdução no CTN de dispositivo legal dotado de mero caráter interpretativo, representa o reconhecimento inequívoco por parte do Poder



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.633  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.996

Executivo da linha de entendimento majoritário dos tribunais superiores, pretendendo justamente com a alteração legal emprestar-lhe entendimento contrário.

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

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

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

É o caso dos autos. Ocorreu a declaração de inconstitucionalidade do Finsocial pago a maior em relação ao aumento de alíquotas, veiculada pela Lei nº 7.689/88, declarada inconstitucional pelo STF, consoante o Acórdão RE nº 150.7864-1/PE, DJU de 02/04/93.

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

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

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

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

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

Os argumentos do relator da matéria, Senador Almir Lando atentam contra a independência dos Poderes, porquanto, o que qualifica o julgamento não é o resultado obtido na votação (que *in casu* deu-se por seis votos contra cinco) mas o que

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.633  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.996

se decidiu. Seria o mesmo que o STF retirar do mundo jurídico uma lei que fosse aprovada no Congresso Nacional por maioria simples.

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

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

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

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

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

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

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

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



RECURSO Nº : 125.633  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.996

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

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário.

Ementa: RESOLUÇÃO DO SENADO. EFEITOS.

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

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

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

RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA.

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

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

#### RELATÓRIO

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

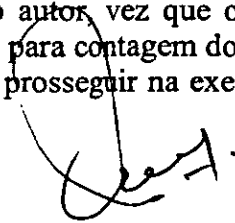
- a) Com a edição do Decreto nº 2.346/1997, a Secretaria da Receita Federal e a Procuradoria da Fazenda Nacional passam a admitir eficácia *ex tunc* às decisões do Supremo Tribunal Federal que

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.633  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.996

declaram a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, seja na via direta, seja na via de exceção?

- b) Nesta hipótese, estariam os delegados e inspetores da Receita Federal autorizados a restituir tributo cobrado com base em lei declarada inconstitucional pelo STF?
- c) Se possível restituir as importâncias pagas, qual o termo inicial para a contagem do prazo de decadência a que se refere o art. 168 do CTN: a data do pagamento efetuado ou a data da interpretação judicial?
- d) Os valores pagos a título de Finsocial, pelas empresas vendedoras de mercadorias e mistas no que excederam a 0,5% (meio por cento), com fundamento na Lei nº 7.689/1988, art. 9º e conforme Leis nºs 7.787/1989 e 8.147/1990, acrescidos do adicional de 0,1% (zero vírgula um por cento) sobre os fatos geradores relativos ao exercício de 1988, nos termos do Decreto-lei 2.397/1987, art. 22, podem ser restituídos a pedido dos interessados, de acordo com o disposto na Medida Provisória nº 1.621-36/1988, art. 18, § 2º? Em caso afirmativo, qual o prazo decadencial para o pedido de restituição?
- e) Na ação judicial o contribuinte não cumula pedido de restituição, sendo a mesma restrita ao pedido de declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-leis nºs 2.445/1988 e 2.449/1988 e do direito ao pagamento do PIS pela Lei Complementar nº 7/1970. Para que seja afastada a decadência, deve o autor cumular com a ação o pedido de restituição do indébito?
- f) Considerando a IN SRF nº 21/1997, art. 17, § 1º, com as alterações da IN SRF nº 73/1997, que admite a desistência da execução de título judicial, perante o Poder Judiciário, para pleitear a restituição/compensação na esfera administrativa, qual deve ser o prazo decadencial (cinco ou dez anos) e o termo inicial para a contagem desse prazo (o ajuizamento da ação ou da data do pedido na via administrativa)? Há que se falar em prazo prescricional ("prazo para pedir")? O ato de desistência, por parte do contribuinte, não implicaria, expressamente, renúncia de direito já conquistado pelo autor, vez que o CTN não prevê a data do ajuizamento da ação para contagem do prazo decadencial, o que justificaria o autor a prosseguir na execução, por ser mais vantajoso?



RECURSO Nº : 125.633  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.996

### FUNDAMENTOS LEGAIS

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

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

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

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

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

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

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

6. Passando a analisar os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no controle difuso, devem ser consideradas duas possibilidades, posto que, no tocante ao caso concreto, à lide

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.633  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.996

em si, os efeitos da declaração estendem-se, no plano pessoal, apenas aos interessados no processo, vale dizer, têm efeitos interpartes; em sua dimensão temporal, para essas mesmas partes, teria efeito *ex tunc*.

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

Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal:

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

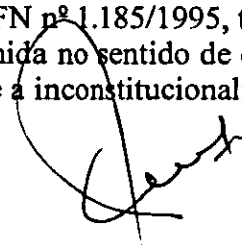
7. Vale dizer, os efeitos da declaração de inconstitucionalidade obtida pelo controle difuso somente alcançam terceiros, não-participantes da lide, se for suspensa a execução da lei por Resolução baixada pelo Senado Federal.

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

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

8. Quanto aos efeitos, no plano temporal, ainda com relação ao controle difuso, a doutrina não é pacífica, entendendo alguns que seriam *ex tunc* (como Celso Bastos, Gilmar Ferreira Mendes) enquanto outros (como José Afonso da Silva) defendem a teoria de que os efeitos seriam *ex nunc* (impediriam a continuidade dos atos para o futuro, mas não desconstituíria, por si só, os atos jurídicos perfeitos e acabados e as situações definitivamente constituídas).

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.633  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.996

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

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

Art. 1º As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta ou indireta, obedecidos aos procedimentos estabelecidos neste Decreto.

§ 1º Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão dotada de eficácia *ex tunc*, produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial.

§ 2º O dispositivo no parágrafo anterior aplica-se, igualmente, à lei ou ato normativo que tenha sua inconstitucionalidade proferida, incidentalmente, pelo Supremo Tribunal Federal, após a suspensão de sua execução pelo Senado Federal.

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

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

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

12.1 Excepcionalmente, o Decreto prevê, em seu art. 4º, que o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional possam adotar, no âmbito de suas competências, decisões definitivas do STF que declarem a inconstitucionalidade de lei,

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.633  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.996

tratado ou ato normativo que teriam, assim, os mesmos efeitos da Resolução do Senado.

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

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

Art. 18 - Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente:

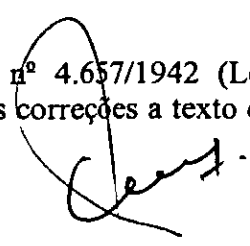
§ 2º O disposto neste artigo não implicará restituição *ex officio* de quantias pagas.

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.633  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.996

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

18. Logo, os delegados/inspetores da Receita Federal também estão autorizados a proceder à restituição/compensação nos casos expressamente previstos na MP nº 1.699/1998. art. 18, antes mesmo que fosse incluída a expressão *ex officio* ao § 2º.

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

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

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

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

Art. 2º - Convalidar a compensação efetiva pelo contribuinte, com a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, devida e não recolhida, dos valores da contribuição ao Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL, recolhidos pelas empresas

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.633  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.996

exclusivamente vendedoras de mercadorias e mistas, com fundamento no art. 9º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, na alíquota superior a 0,5% (meio por cento), conforme as Leis nºs 7.787, de 30 de junho de 1989, 7.894, de 24 de novembro de 1989, e 8.147, de 28 de dezembro de 1990, acrescida do adicional de 0,1% (um décimo por cento) sobre os fatos geradores relativos ao exercício de 1988, nos termos do art. 22 do Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987.

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

21. Ocorre que a IN SRF nº 32/1997 convalidou as compensações efetivas pelo contribuinte do Finsocial com a Cofins, que tivessem sido realizadas até aquela data. Tratou-se de ato isolado, com fim específico. Assim, a partir da edição da IN, como já dito, a compensação só pode ser procedida a requerimento do interessado, com base na MP nº 1.699-40/1998.

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

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

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

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

26. Logo, para o contribuinte que foi parte na relação processual que resultou na declaração incidental de inconstitucionalidade, o início da decadência é contado a partir do trânsito em julgado da decisão judicial. Quanto aos demais, só se pode falar em prazo decadencial

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.633  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.996

quando os efeitos da decisão forem válidos *erga omnes*, que, conforme já dito no item 12, ocorre apenas após a publicação da Resolução do Senado ou após a edição de ato específico da Secretária da Receita Federal (hipótese do Decreto nº 2.346/1997, art. 4º).

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

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

- a) da Resolução do Senado nº 11/1995, para o caso do inciso I;
- b) da MP nº 1.110/1995, para os casos dos incisos II a VII;
- c) da Resolução do Senado nº 49/1995, para o caso do inciso VIII;
- d) da MP nº 1.490-15/1996, para o caso do inciso IX.

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

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

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

I - da data do pagamento ou recolhimento indevido;

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

RECURSO Nº : 125.633  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.996

30. 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 pelo SRF, ou seja, 5 (cinco) anos (CTN, art. 168), contado da forma antes determinada.

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

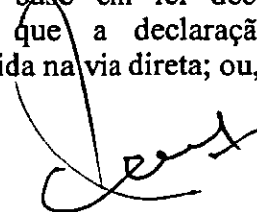
31. Finalmente, a questão acerca da IN SRF nº 21/1997, art. 17, com as alterações da IN SRF nº 73/1997. Neste caso, não há que se falar em decadência ou prescrição, tendo em vista que a desistência do interessado só ocorreria na fase de execução do título judicial. O direito à restituição já teria sido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

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

### CONCLUSÃO

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

- a) As decisões do STF que declaram a inconstitucionalidade de lei ou de ato normativo, seja na via direta, seja na via de exceção, têm eficácia *ex tunc*;
- b) os delegados e inspetores da Receita Federal podem autorizar a restituição de tributo cobrado com base em lei declarada inconstitucional pelo STF, desde que a declaração de inconstitucionalidade tenha sido proferida na via direta; ou, se na via indireta:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.633  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.996

1. quando ocorrer a suspensão da execução da lei ou do ato normativo pelo Senado; ou
  2. quando o Secretário da Receita Federal editar ato específico, no uso da autorização prevista no Decreto nº 2.346/1997, art.4º; ou ainda,
  3. nas hipóteses elencadas na MP nº 1.699-40/1998, art. 18;
- c) quando da análise dos pedidos de restituição/compensação de tributos cobrados com base em lei declarada inconstitucional pelo STF, deve ser observado o prazo decadencial de 5 (cinco) anos previsto no art. 168 do CTN, seja no caso de controle concentrado (o termo inicial é a data do trânsito em julgado da decisão do STF), seja no do controle difuso (o termo inicial para o contribuinte que foi parte na relação processual é a data do trânsito em julgado da decisão judicial e, para terceiros não-participantes da lide, é a data da publicação da Resolução do Senado ou a data da publicação do ato do Secretário da Receita Federal, a que se refere o Decreto nº 2.346/1997, art. 4º), bem assim nos casos permitidos pela MP nº 1.699-40/1998, onde o termo inicial é a data da publicação:
1. da Resolução do Senado nº 11/1995, para o caso do inciso I;
  2. da MP nº 1.110/1995, para os casos dos incisos II a VII;
  3. da Resolução do Senado nº 49/1995, para o caso do inciso VIII;
  4. da MP nº 1.490-15/1996, para o caso do inciso IX;
- d) os valores pagos indevidamente a título de Finsocial pelas empresas vendedoras de mercadorias e mistas - MP nº 1.699-40/1998, art. 18, inciso III - podem ser objeto de pedido de restituição/compensação desde a edição da MP nº 1.110/1995, devendo ser observado o prazo decadencial de 5 (cinco) anos;
- e) os pedidos de restituição/compensação do PIS recolhido a maior com base nos Decretos-leis nºs 2.445/1988 e 2.449/1988, fundamentados em decisão judicial específica, devem ser feitos dentro do prazo de 5 (cinco) anos, contando da data de publicação da Resolução do Senado nº 49/1995;
- f) na hipótese da IN SRF nº 21/1997, art. 17, § 1º, com as alterações da IN SRF nº 73/1997, não há que se falar em prazo decadencial ou prescricional, tendo em vista tratar-se de decisão

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.633  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.996

já transitada em julgado, constituindo, apenas, uma prerrogativa do contribuinte, com vistas ao recebimento, em prazo mais ágil, de valor a que já tem direito (a desistência se dá na fase de execução do título judicial).

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

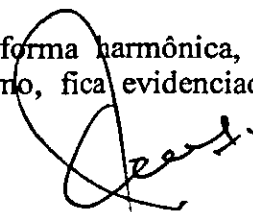
I - o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior que o devido, inclusive na hipótese de o pagamento ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação declaratória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

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.633  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.996

Finalmente, as restrições apontadas no Parecer PGFN/CRJ/Nº 3401/2002, aprovado no Despacho do Exmo. Sr. Ministro da Fazenda, publicado no D.O.U. de 2 de janeiro de 2003, não podem obstar o reconhecimento do direito creditório do recorrente. Consta do Despacho do Sr. Ministro da Fazenda que:

- 1) os pagamentos efetuados relativos a créditos tributários, e os depósitos convertidos em renda da União, em razão de decisões judiciais favoráveis à Fazenda transitadas em julgado, não são suscetíveis de restituição ou de compensação em decorrência de a norma vir a ser declarada inconstitucional em eventual julgamento, no controle difuso, em outras ações distintas de interesse de outros contribuintes;
- 2) a dispensa de constituição do crédito tributário ou a autorização para a sua desconstituição, se já constituído, previstas no art. 18 da Medida Provisória n. 2.176-79/2002, convertida na lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, somente alcançam a situação de créditos tributários que ainda não estivessem extintos pelo pagamento

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

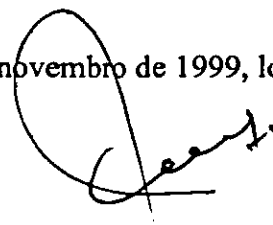
Já o item “2” pretende dizer mais do que a própria Medida Provisória nº 1.110/95, que admitiu a inconstitucionalidade da exigência de que tratam os presentes autos.

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

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

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

*In casu*, o pedido ocorreu na data de 30 de novembro de 1999, logo, dentro do prazo prescricional.



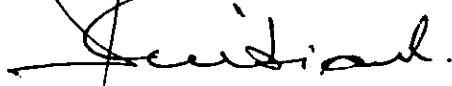
MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.633  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.996

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

É como voto.

Sala das Sessões, em 16 de outubro de 2003



IRINEU BIANCHI – Relator Designado

RECURSO Nº : 125.633  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.996

### VOTO VENCIDO

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

#### DA DECISÃO DO STF E SEUS EFEITOS

O pedido de restituição/compensação traz como embasamento a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 150.764-1/PE, em 02/04/93, publicada no D. J. de 02/03/93. Daquela feita, os ministros da Corte Suprema decidiram, por unanimidade de votos, conhecer do recurso interposto pela União Federal pela letra *b* do permissivo constitucional. E, por uma apertada maioria de seis votos, lhe negaram provimento, declarando a inconstitucionalidade do artigo 9º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, do artigo 7º da Lei nº 7.787, de 30 de junho de 1989, do artigo 1º da Lei nº 7.894, de 24 de novembro de 1989 e do artigo 1º da Lei nº 8.147, de 28 de dezembro de 1990.

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

Porém, trata-se de decisão em caso concreto, controle de constitucionalidade exercido pelo método difuso, por via de exceção. Por isto, só prevalece entre as partes, sendo que qualquer juiz ou tribunal pode deixar ou não de aplicar as normas declaradas inconstitucionais.

Àquele julgado não foi conferida a eficácia *erga omnes* pelo Senado Federal, que tem competência privativa para suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do STF<sup>1</sup>. Aliás, conforme consta do Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional PGFN/CRJ/Nº 3401/2002, o relator, Senador Amir Lando, justificou sua posição contrária à suspensão daqueles dispositivos alegando que:

“É incontestável, pois, que a suspensão da eficácia desses artigos de leis pelo Senado Federal, operando *erga omnes*, trará profunda repercussão na vida econômica do País, notadamente em momento de acentuada crise do Tesouro Nacional e de conjugação de esforços no sentido da recuperação da economia nacional. Ademais, a decisão declaratória de inconstitucionalidade do STF, no presente

<sup>1</sup> Constituição Federal, artigo 52, inciso X.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.633  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.996

caso, embora configurada em maioria absoluta nos precisos termos do art. 97 da Lei Maior, ocorreu pelo voto de seis de seus membros contra cinco, demonstrando, com isso, que o entendimento sobre a questão não é pacífico”<sup>2</sup>.

Em decorrência, não foi conferida eficácia *erga omnes* à decisão e, portanto, não há como estendê-la ao caso em questão.

Aliás, do Parecer da PGFN supra citado merecem ser ainda destacados, quanto às conseqüências do *decisum* da Corte Maior, os seguintes parágrafos:

“18. Concernente ao controle de constitucionalidade, ensina a doutrina que, na via de defesa, a alegação de inconstitucionalidade surge por incidente em processo judicial, sendo levantada e discutida na medida em que seja relevante para a solução do caso. O interessado, destarte, defende-se contra a aplicação de uma lei inconstitucional, mas essa norma permanece válida em relação a terceiros, contra quem continua produzindo efeitos normais<sup>4</sup>.

19. Na via de defesa, leciona Regina Ferrari<sup>5</sup>, o objeto da ação não é a constitucionalidade em si, mas uma relação jurídica que, envolvendo a aplicação de uma lei, cuja validade frente à Constituição é contestada, faz surgir a necessidade de apreciação da mesma, para enfim decidir a questão proposta.

20. O objeto da ação julgada pelo STF, por meio do RE 150.764/PE, não era a inconstitucionalidade em sí, da norma que majorou a alíquota do FINSOCIAL, mas a relação jurídico-tributária daí decorrente, obrigando o contribuinte a recolher o tributo com alíquota majorada.

(...)

30. De igual autoridade é o magistério de Teori Albino Zavascki (Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional, São Paulo: Ed. RT, 2001, p. 30), ao lecionar que, no Brasil, as decisões judiciais, tomadas em casos concretos, sobre questões constitucionais, inclusive as que dizem respeito à legitimidade dos preceitos normativos, limitam sua força vinculante às partes envolvidas no litígio. A rigor, não fazem sequer coisa julgada entre os litigantes, pois a apreciação da questão constitucional serve apenas como fundamento para o juízo de procedência ou improcedência do

<sup>2</sup> Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política, n.º 8, p. 31.

RECURSO Nº : 125.633  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.996

pedido deduzido na demanda. E a coisa julgada, sabe-se, não se estende aos fundamentos da decisão (CPC, art. 469).

31. Por essa razão, o direito brasileiro adotou a solução que determina competir privativamente ao Senado Federal suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal<sup>10</sup>.

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<sup>11</sup>, 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.”

Do exposto, que adoto, depreende-se que o precedente da decisão proferida pelo Egrégio Excelso não é suficiente para embasar pedido de restituição/compensação na via administrativa.

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

Por outro lado, vale abordar o disposto na Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, art. 18, inciso III e parágrafo 3º.<sup>3</sup>

<sup>3</sup>Art. 18. Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente: (...) III - à contribuição ao Fundo de Investimento Social - Finsocial, exigida das empresas exclusivamente vendedoras de mercadorias e mistas, com fundamento no art. 9º da Lei nº 7.689, de 1988, na alíquota superior a 0,5% (cinco décimos por cento), conforme Leis nos 7.787, de 30 de junho de 1989, 7.894, de 24 de novembro de 1989, e 8.147, de 28 de dezembro de 1990, acrescida do adicional de 0,1% (um décimo por cento) sobre os fatos geradores relativos ao exercício

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.633  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.996

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

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

“Art. 18 - Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente:

(...)

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

Prossegue explicando que:

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

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

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

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

17. Entretanto, conforme consta da Exposição de Motivos que acompanhou a proposta de alteração, o disposto no § 2º "consiste em

---

de 1988, nos termos do art. 22 do Decreto-Lei no 2.397, de 21 de dezembro de 1987; (...) § 3º O disposto neste artigo não implicará restituição ex officio de quantia paga.

ADP

RECURSO Nº : 125.633  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.996

norma a ser observada pela Administração Tributária, pois esta não pode proceder *ex officio*, até por impossibilidade material e insuficiência de informações, eventual restituição devida". O acréscimo da expressão *ex officio* visou, portanto, tão-somente, dar mais clareza e precisão à norma, pois os contribuintes já faziam jus à restituição antes disso; não criou fato novo, situação nova, razão pela qual não há que se falar em lei nova.

18. Logo, os delegados/inspetores da Receita Federal também estão autorizados a proceder à restituição/compensação nos casos expressamente previstos na MP nº 1.699/1998. art. 18, antes mesmo que fosse incluída a expressão "*ex officio*" ao § 2º."

Concordo com tal interpretação.

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

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

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

### DO PRAZO PARA SOLICITAR A RESTITUIÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O FINSOCIAL

Uma das teses defendidas pelos contribuintes que pleiteiam a restituição em pauta com relação à decadência do seu direito é que o prazo para a repetição do indébito seria de dez anos contados da data do pagamento ou recolhimento indevido ou daquela em que se tornar definitiva decisão administrativa ou passar em julgado decisão judicial que haja reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória, conforme era previsto no artigo 122 do Decreto nº 92.698/1986.

Porém, aquele dispositivo trazia como base legal o artigo 9º do Decreto-Lei nº 2.049/1983, sendo que este dispunha tão somente quanto à ação para cobrança da Contribuição para o Finsocial e não quanto à restituição.

Além disso, o referido artigo não foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, pois o art. 149 da Carta Magna remeteu as contribuições sociais ao art. 146, inciso III, ficando, assim, sujeitas às normas gerais em matéria de legislação tributária, inclusive decadência e prescrição.

*And*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.633  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.996

Devem, então, seguir o disposto no CTN, artigo 168 c/c artigo 165, inciso I, sujeitando-se o prazo para pleitear a restituição aos cinco anos contados a partir da extinção do crédito tributário.

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

Como já visto acima, no caso em tela não existe decisão do STF para a recorrente e aquela proferida não tem eficácia *erga omnes*. Portanto, não poderia ser concedida a restituição do tributo na via administrativa em decorrência de *decisum* do Pretório Excelso.

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

"4. O STJ, em inúmeros julgados relativos ao empréstimo compulsório (Decreto-lei nº 2.288/86) decidiu que, por este sujeitar-se ao lançamento por homologação *"a extinção do direito de pedir restituição só ocorrerá depois de cinco anos, contados a partir do fato gerador, acrescido de mais 05 (cinco) anos desde a data da homologação"*, e que *"O período prescricional, de 05 (cinco) anos, só teve início da publicação do acórdão do Supremo Tribunal Federal que declarou a inconstitucionalidade"* (v. Resp nº 181.335-AL). Por seu turno, o TRF da 1ª Região, conforme consta do acórdão da Apelação Cível nº 96.01.36065-4-DF, trazido à colação pela COSIT, entende que *"O direito de pleitear a restituição, na espécie, nasce com a declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal em ação direta, ou, na via incidenter tantum, com a publicação da Resolução do Senado Federal suspendendo a lei declarada inconstitucional."*

5. Vê-se, pois, que se tratam de aspectos distintos, embora relacionados com o direito de o contribuinte pleitear a restituição do tributo pago indevidamente, mais especificamente com os prazos prescricionais e decadenciais relativos a esse direito. A decisão do TRF enfrentou apenas a questão do termo *a quo* do prazo decadencial, quando há decisão do STF, no controle difuso, com posterior ato resolutivo do Senado, suspendendo a execução da lei declarada inconstitucional. Já o STJ, aparentemente, cuidou de duas questões, a saber: o prazo decadencial do direito de pleitear a restituição de tributo sujeito a lançamento por homologação, cujo

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.633  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.996

termo *a quo* seria a data da homologação tácita; e o prazo "prescricional" da ação respectiva, quando o tributo for declarado inconstitucional pelo STF, no exercício do controle concentrado, que só se iniciaria com a publicação do respectivo acórdão.

6. As especificidades das questões reclamam um enfrentamento individualizado, mas como o presente trabalho pretende restringir-se à questão dos efeitos da decisão declaratória de inconstitucionalidade do STF e da resolução do Senado que suspende a execução de lei declarada inconstitucional, e a relação desses atos com o prazo decadencial do direito de pleitear a restituição de tributo, cremos deva a questão do prazo decadência da restituição dos tributos sujeitos a lançamento por homologação ser tratada oportunamente.

7. Entretanto, não nos furtamos em antecipar que a r. decisão do STJ merece uma análise mais cautelosa, pois, conforme o voto do Ministro Garcia Vieira, no referido Resp. nº 181.335, "*Já é pacífico no STJ o entendimento de que o tributo, denominado empréstimo compulsório, está sujeito a lançamento por homologação e antes deste não há crédito tributário, e nem pagamento que o extinga*"; ou seja, adotou a tese de que o lançamento constitui o crédito tributário, e não apenas declara a sua existência, ou o formaliza, como entende a maioria avassaladora da doutrina nacional; e de que o pagamento antecipado do tributo não extingue o crédito tributário, sob condição resolutiva, como expressamente determina o art. 150, § 1º, do CTN ("*o pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento*"), e o art. 156, VII, do mesmo Código ("*Extinguem o crédito tributário: o pagamento antecipado e a homologação do lançamento, nos termos do disposto no art. 150, e seus parágrafo 1º e 4º*"). Com efeito, se as premissas que orientaram o raciocínio são equivocadas, outra sorte não poderia ter a conclusão.

(...)

8. O PARECER/PGFN/CAT/678/99 foi exarado em atendimento à provocação do Procurador Regional da Fazenda Nacional, na 4a Região, e o trecho que diz respeito à questão em tela encontra-se vazado nos seguintes termos:

"5.3 -PRAZO DECADENCIAL PARA A REPETIÇÃO DO INDEBITO

AVP

RECURSO Nº : 125.633  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.996

*5.3.1 - Já no que respeita a este tópico, há que se reconhecer razão às objeções contrapostas, pelo ilustre titular da PRFN-4ª Região, ao que preceitua o Parecer COSIT nº 58, de 1998. Com efeito, e "em verdade, o prazo decadencial conta-se a partir da extinção do crédito tributário (art. 168, I, do CTN). Marco inicial diverso é inovação que apenas à lei complementar é dado fazer (art. 146, III, b, da CRFB/88)", como está explicitado de maneira categórica, e com propriedade, no expediente daquela regional.*

*5.3.2- A matéria, inclusive, foi objeto de recente Parecer desta Procuradoria-Geral (Parecer PGFN/CAT nº 550/99, de 12 de maio de 1999), e em caso relacionado com a contribuição dos servidores públicos federais cobrada nos meses de julho a outubro de 1994, com fundamento na Medida Provisória nº 560, de 26 de julho daquele ano, e nas que lhe seguiram, reeditando as referidas normas. Em julgamento de ação direta de inconstitucionalidade (ADIN nº 1.135-9/DF) o STF considerou inconstitucional aquela cobrança, por ineficácia da norma antes de decorrido o prazo de anterioridade mitigada, prevista para a espécie tributária de que se tratava. Na Nota da Secretaria da Receita Federal encaminhada para obter manifestação desta Procuradoria-Geral, quanto aos aspectos jurídicos envolvidos (Nota COSITISOOPEISENOG nº 90/99) é formulada indagação quanto ao termo a quo do prazo decadencial, sugerindo que fosse tido, semelhantemente ao que sugere o Parecer COSIT no 58, em exame, como sendo a data da sentença do STF, que declarou a inconstitucionalidade da norma.*

*5.3.3 -O Parecer citado no tópico 5.3.2, deste, ao analisar as normas dos arts. 165 e 168, do Código Tributário Nacional, observou, com argúcia (itens 16 e 17):*

*"16. Da conjunção dos dois dispositivos do CTN, têm-se que a cobrança de tributo indevido confere, ao contribuinte, direito à restituição, e que esse direito extingue-se no prazo de cinco anos, contados "da data da extinção do crédito tributário". Ora, no caso sob exame, os créditos exigidos pela Administração Pública, extinguíram-se, em princípio, nas datas dos pagamentos ou cobranças da exação (CTN, art. 156- Extingue o crédito tributário: 1- o pagamento), que correspondem às mesmas datas de recebimento das remunerações do servidor-contribuinte em cada um dos meses de julho a outubro de 1994. Destarte, essas datas constituem-se em marcos iniciais dos respectivos prazos decadenciais (CTN, art. 168, I.)*

*AmR*

RECURSO Nº : 125.633  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.996

*17. Com efeito, não procede, nesse aspecto, o entendimento da SRF, que propugna tese distinta, no sentido de que o prazo extintivo inicia-se com o trânsito em julgado da decisão do STF. Embora seja inquestionável, como afirmado acima, o efeito ex tunc e 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."*

*5.3.4- Está, assim, em plena consonância com esse entendimento a observação constante do expediente da PRFN-48 Região, quando afirma:*

*"Ora, em verdade, o prazo decadencial conta-se a partir da extinção do crédito tributário (art. 168, I, do CTN). Marco inicial diverso é inovação que apenas à lei complementar é dado fazer (art. 146, III, b, da CRF/188)".*

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 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

RECURSO Nº : 125.633  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.996

não se concorde com a linha doutrinária adotada pelo ato do Chefe do Poder Executivo, não há como afastar-se de duas assertivas inexoráveis: uma, que, para a administração pública federal, a decisão do STF declaratória de inconstitucionalidade é dotada de efeito *ex tunc*; outra, **que tal efeito só será pleno se o ato praticado pela Administração Pública ou pelo administrado, com base nessa norma, ainda for suscetível de revisão administrativa ou judicial.**

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

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

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

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

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

*II- erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na*

ADP

RECURSO Nº : 125.633  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.996

*elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;*

*III -reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.*

.....

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

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

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

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

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

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

ADP

RECURSO Nº : 125.633  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.996

*dispositivo legal estabelecendo a prescrição para a ação do contribuinte, para haver tributo cobrado com base em lei que considere inconstitucional. "*

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

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

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

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

20. O que mais chama a atenção nesse entendimento do STJ e do TRF da 1ª Região é que ele decorre de simples construção teórica, desprovida de fulcro legal; não é fruto de um processo de integração ou de interpretação de normas, mas sim uma obra exegética, construída sem uma referência nítida no ordenamento jurídico pátrio.


*AMP*

RECURSO Nº : 125.633  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.996

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

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

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

23. A Constituição, em seu art. 146, III, "b", estabelece que cabe à lei complementar estabelecer 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. 

RECURSO Nº : 125.633  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.996

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.

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

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

*O direito de pleitear a restituição, perante a autoridade administrativa, de tributo pago em virtude de lei que se tenha por inconstitucional, somente nasce com a declaração de inconstitucionalidade pelo STF, em ação direta. Ou com a suspensão, pelo Senado Federal, da lei declarada inconstitucional, na via indireta. Esta é a lição de Ricardo Lobo Torres, que ensina:*

*"Na declaração de inconstitucionalidade da lei a decadência ocorre depois de cinco anos da data do trânsito em julgado da decisão do STF proferida em ação direta ou da publicação da Resolução do Senado que suspendeu a lei com base em decisão*

*ARD*

RECURSO Nº : 125.633  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.996

*proferida incidenter tantum pelo STF" (Restituição de Tributos, Forense, Rio de Janeiro, 1983, p. 169).*

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

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

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

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

*ADP*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.633  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.996

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.

(...)

33. Essa irretroatividade absoluta dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade contraria, inclusive, o entendimento adotado pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, no Recurso Extraordinário nº 57.310-PB, de 1964, que já antecipara a moderação do efeito *ex tunc* da decisão que declara inconstitucional a lei, quando ressaltou as situações já alcançadas pelo prazo prescricional, *in verbis*:

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



RECURSO Nº : 125.633  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.996

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

(...)

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

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

(...)

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.

MPD

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.633  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.996

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

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

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

III -o prazo decadencial do direito de pleitear restituição de crédito decorrente de pagamento de tributo indevido, seja por aplicação inadequada da lei, seja pela inconstitucionalidade desta, rege-se pelo art. 168 do CTN, extinguindo-se, destarte, após decorridos cinco anos da ocorrência de uma das hipóteses previstas no art. 165 do mesmo Código;

(...)"

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

Poderia ser argumentado que se for entendido que a Medida Provisória nº 1.621-36, de 10/06/1998 apontou com o direito à restituição do tributo, estaria subentendido o entendimento diverso do acima defendido, de que a decadência teria como termo inicial a extinção do crédito. Isto porque a norma seria inócua, pois já teriam transcorridos mais de cinco anos dos pagamentos efetuados.

*AMB*

RECURSO Nº : 125.633  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.996

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

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

Observe-se ainda que, em decorrência do Parecer 1538/99 da Procuradoria, a Secretaria da Receita Federal alterou o posicionamento vazado no Parecer Normativo 58, de 27/10/1998, por meio do Ato Declaratório SRF nº 096, de 26 de novembro de 1999, publicado em 30/11/99.<sup>4</sup>

Portanto, como a recorrente deu entrada no seu pedido de restituição em 10/12/1999 e este se refere a créditos tributários extintos entre 01/99 e 04/92, voto por declarar a decadência do seu direito.

#### DO PARECER PGFN/CRJ/Nº 3.401/2002

Vale ainda lembrar que o Parecer PGFN/CRJ/Nº 3401/2002, já trazido à colação, foi publicado no Diário Oficial da União de 2 de janeiro deste ano, anexo ao despacho do Ministro da Fazenda, aprovando-o, *verbis*:<sup>5</sup>

"1) os pagamentos efetuados relativos a créditos tributários, e os depósitos convertidos em renda da União, em razão de decisões judiciais favoráveis à Fazenda transitadas em julgado, não são

<sup>4</sup> "I - o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior que o devido, inclusive na hipótese de o pagamento ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação declaratória ou em recurso extraordinário, extingue-se após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da extinção do crédito tributário - arts. 165, I, e 168, I, da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).  
II - (...)"

<sup>5</sup> A Lei Complementar nº 73/93 estabeleceu que: "Art. 13 - A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional desempenha as atividades de consultoria e assessoramento jurídicos no âmbito do Ministério da Fazenda e seus órgãos autônomos e entes tutelados. Parágrafo único. No desempenho das atividades de consultoria e assessoramento jurídicos, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional rege-se pela presente Lei Complementar. (...) Art. 42. Os pareceres das Consultorias Jurídicas, aprovados pelo Ministro de Estado, pelo Secretário-Geral e pelos titulares das demais Secretarias da Presidência da República ou pelo Chefe do Estado-Maior das Forças Armadas, obrigam, também, os respectivos órgãos autônomos e entidades vinculadas."

RECURSO Nº : 125.633  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.996

suscetíveis de restituição ou de compensação em decorrência de a norma vir a ser declarada inconstitucional em eventual julgamento, no controle difuso, em outras ações distintas de interesse de outros contribuintes; 2) a dispensa de constituição do crédito tributário ou a autorização para a sua desconstituição, se já constituído, previstas no art. 18 da Medida Provisória n 2.176-79/2002, convertida na lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, somente alcançam a situação de créditos tributários que ainda não estivessem extintos pelo pagamento.”

### **DA NULIDADE DA DECISÃO A QUO**

Vencida esta Conselheira no que concerne à questão da decadência, deve ser enfocada a alegada nulidade da decisão recorrida. Peço vênias para divergir da posição dos demais Conselheiros deste Colegiado.

Isto porque que a combinação dos artigos 59 e 60 do Decreto 70.235/72 leva à conclusão de que, afora os casos em que a decisão tenha sido proferida por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, à autoridade julgadora é vedado pronunciar a sua nulidade. E, no presente caso, em que no *decisum* não foi ferida a questão da competência, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa, eis que nele está plenamente fundamentado o ponto crucial pelo qual foi entendido que, no mérito, a contribuinte não faz jus à restituição: a decadência do seu direito.

Portanto, rejeito a preliminar de nulidade do lançamento.

**Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.**

Sala das Sessões, em 16 de outubro de 2003

  
ANELISE DAUDT PRIETO – Conselheira



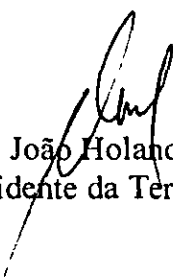
**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA**

Processo n.º:10880.034411/99-25  
Recurso n.º 125.633

**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 Terceira Câmara, intimado a tomar ciência do Acórdão nº 303.30.996.

Brasília - DF 17 DE FEVEREIRO DE 2004

  
João Holanda Costa  
Presidente da Terceira Câmara

Ciente em:

10/3/2004

  
LEANDRO FELIPE BUFON  
PENIDE