MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 05 / 10 / 2001
Rubrica

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.001672/99-16
Acórdão : 201-74.560

Sessão : 19 de abril de 2001
Recurso : 114.582
Recorrente : AIKAWA COMÉRCIO DE TECIDOS LTDA.
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

FINSOCIAL - TERMO *A QUO* PARA CONTAGEM DO PRAZO PRESCRICIONAL DO DIREITO DE REPETIR O INDÉBITO TRIBUTÁRIO – RESTITUIÇÃO - COMPENSAÇÃO – POSSIBILIDADE 1- Tratando-se de tributo cujo recolhimento indevido ou a maior se funda no julgamento, pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, da inconstitucionalidade, em controle difuso, das majorações da alíquota da exação em foco, o termo *a quo* para contagem do prazo prescricional do direito de pedir a restituição/compensação dos valores é a data em que o contribuinte viu seu direito reconhecido pela administração tributária. 2 - Possível a compensação dos créditos oriundos do FINSOCIAL recolhido a maior, em alíquota superior a 0,5% (cinco décimos percentuais), com tributos administrados pela SRF, exclusivamente nos períodos e valores comprovados com a documentação juntada, ou a restituição dos valores pagos em excesso. **Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: J.B AIKAWA COMÉRCIO DE TECIDOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.** Apresentaram declaração de voto os Conselheiros José Roberto Vieira e Serafim Fernandes Corrêa.

Sala das Sessões, em 19 de abril de 2001

Jorge Freire
Presidente

Gilberto Cassuli
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Luiza Helena Galante de Moraes, Rogério Gustavo Dreyer, Antonio Mário de Abreu Pinto e Sérgio Gomes Velloso.
Iao/cf

Processo : 10930.001672/99-16
Acórdão : 201-74.560

Recurso : 114.582
Recorrente : AIKAWA COMÉRCIO DE TECIDOS LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de pedidos de compensação e de restituição, protocolizados em 21/06/1999, motivada a contribuinte pelo recolhimento *"a maior de 0,5%, realizado no período de setembro/89 a março/92, considerado inconstitucional pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, conforme o RE nº 150.764-1 em 16/12/91, os aumentos sucessivos do Finsocial, a saber ..."*, informando as leis e as respectivas majorações. Informa não estar prescrito seu direito de pleitear a restituição por aplicação do Decreto nº 92.698, de 21/05/86, art. 122, e do Decreto-Lei nº 2.049/83, de 1º/08/83. Requer a compensação do FINSOCIAL recolhido a maior com débitos vencidos e vincendos de SIMPLES e Ganhos de Capital, pleiteando os valores relativos aos períodos de setembro de 1989 a março de 1992.

A Delegacia da Receita Federal em Londrina - PR, às fls. 80/81, decidiu pelo indeferimento do pedido de compensação, afirmando haver ocorrido a decadência, ao fundamento de que *"o direito de pleitear a restituição de tributos extingue-se em cinco anos contados da data do recolhimento (CTN, arts. 165, I, e 168, I, e Ato Declaratório SRF Nº 096/99)"*.

Inconformada, a empresa recorreu, fls. 83/86, apresentando suas razões e aduzindo que o prazo decadencial é de dez anos, alegando que o prazo de cinco anos para o contribuinte pleitear a restituição começa a correr decorridos os cinco anos em que tem a Fazenda Nacional direito para constituir o crédito tributário. Afirma, ainda, que o prazo de prescrição é de dez anos, de acordo com o Decreto-Lei que instituiu a cobrança do FINSOCIAL.

Resolveu, então, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba - PR, às fls. 88/91, não acolher a reclamação contra a decisão da DRF em Londrina – PR, mantendo o indeferimento do pedido, em face da decadência, ao fundamentando de que *"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"*. Embasa, assim, sua decisão nos arts. 165, I, e 168, I, do CTN, e no Ato Declaratório SRF nº 096/99, de 26 de

novembro de 1999. Afirma, com arrimo nos arts. 100, I, e 103, I, do CTN, do caráter vinculante para a administração tributária do ato normativo referido.

Em Recurso Voluntário, de fls. 93/97, a recorrente manifesta sua inconformidade com a decisão atacada, apresentando suas razões, sob os fundamentos de que, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o prazo de cinco anos para o contribuinte exercer o direito de pedir a restituição começa a correr quando findo o prazo também de cinco anos para a Fazenda Pública homologar o lançamento, e aí extinto o crédito tributário. Assim, sustenta que o prazo para reclamar a restituição/compensação do recolhimento a maior é de dez anos contados da ocorrência do fato gerador, pugnando pelo provimento do recurso.

É o relatório.

Processo : 10930.001672/99-16
Acórdão : 201-74.560

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR GILBERTO CASSULI

O recurso voluntário é tempestivo. Dele conheço.

A empresa contribuinte, ora recorrente, pretende a compensação dos valores recolhidos a maior referentes ao FINSOCIAL com outros tributos vencidos e vincendos. Resta claro que o entendimento da empresa de que pagou tributo indevidamente funda-se no julgamento, pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, da inconstitucionalidade das majorações da alíquota da exação em foco.

DO TERMO *A QUO* DO PRAZO PARA PEDIR A RESTITUIÇÃO – DA PRESCRIÇÃO E DA DECADÊNCIA - INOCORRÊNCIA

Constata-se que o fundamento do indeferimento do pleito do contribuinte pelas autoridades administrativas foi a suposta operação do instituto da prescrição, que pretendem seja caracterizada pelo decurso de prazo, tomado como termo *a quo* o pagamento do tributo.

Para tanto, fulcram o indeferimento da solicitação administrativa no art. 168, inciso I, do Código Tributário Nacional. Inobstante a lógica adotada na premissa da autoridade, a decisão ora atacada não pode prosperar.

A decisão da Delegacia da Receita Federal de indeferir o pedido de restituição, por ser o mesmo protocolizado em prazo superior a cinco anos da data da extinção do crédito tributário, é manifestamente contrária ao nosso entendimento.

A prescrição qüinqüenal é segurança jurídica. A questão surge quando se enfrenta o prazo *a quo*, e aí há que se levar em conta se a parte estaria juridicamente possibilitada a pedir e dormiu ou se isto não era possível. Nos presentes autos, sem que houvesse certeza jurídica, era inócuo o pedido.

Entendemos, em anterior ocasião, que o prazo começaria a fluir do julgamento irrecorrível e definitivo pela mais alta esfera capaz de fazê-lo. Entretanto, curvamo-nos à tese defendida pelo eminente Conselheiro Antonio Mário de Abreu Pinto, entre outros, e, acompanhando o entendimento majoritário adotado por esta Primeira Câmara, vemos que deve o termo *a quo* do prazo ser o momento em que a Administração Tributária reconheceu o direito do contribuinte ter restituídos os valores recolhidos a maior.

Processo : 10930.001672/99-16
Acórdão : 201-74.560

Isto porque, quando do pagamento da exação em tela, era devida nos moldes em que exigida pela lei em vigor; a legislação tributária era aplicável e não havia sequer decisão judicial irrecorrível proferida pela Corte Suprema no sentido de ser ou não devido o recolhimento nos termos em que era exigido pelo Fisco. Destarte, os contribuintes efetuaram os recolhimentos ao FINSOCIAL à base de cálculo e alíquotas exigidas nos períodos de apuração ocorridos, *ex vi* do princípio da constitucionalidade das leis.

Entretanto, quando do julgamento, pelo Colendo Supremo Tribunal Federal, do RE nº 150.764-1/PE, publicado no DJU em 02/04/1993, o Pretório Excelso, incidentalmente, declarou a inconstitucionalidade do art. 9º da Lei nº 7.689/88, e ato contínuo, das supervenientes majorações de alíquota, trazidas pelos arts. 7º da Lei nº 7.787/89, 1º da Lei nº 7.894/89 e 1º da Lei nº 8.147/90.

Vale trazer a ementa do referido julgamento pelo Eg. STF, cujo Relator foi o eminente Ministro Marco Aurélio:

> *"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. PARÂMETROS. NORMAS DE REGÊNCIA. FINSOCIAL. BALIZAMENTO TEMPORAL.*
> *A teor do disposto no art. 195 da Constituição Federal, incumbe à sociedade, como um todo, financiar, de forma direta e indireta, nos termos da lei, a seguridade social, atribuindo-se aos empregadores a participação mediante bases de incidência próprias – folhas de salários, o faturamento e o lucro. Em norma de natureza constitucional transitória, emprestou-se ao FINSOCIAL característica de contribuição, jungindo-se a imperatividade das regras insertas no Decreto-Lei nº 1.940/82, com as alterações ocorridas até a promulgação da carta de 1988, ao espaço de tempo relativo à edição da lei prevista no referido artigo.* ***Conflita com as disposições constitucionais*** *– artigos 195 do corpo permanente da Carta e 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias –* ***preceito de lei que, a título de viabilizar o texto constitucional, toma de empréstimo, por simples remissão, a disciplina do FINSOCIAL. Incompatibilidade manifesta do art. 9º da Lei nº 7.689/88 com o Diploma Fundamental,*** *no que discrepa do contexto constitucional."* (grifamos)

Porém, esta decisão fez coisa julgada somente entre as partes da lide, e havia Decreto proibindo a Administração estender estes efeitos. Com o advento do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, entretanto, a Administração Pública passou a seguir novas normas relativamente a procedimentos adotados em razão de decisões judiciais.

Processo : 10930.001672/99-16
Acórdão : 201-74.560

Inequivocamente, a extensão dos efeitos jurídicos da decisão proferida em concreto, a que se refere o § 3º do Decreto nº 2.346/97, ocorreu com o precedente da publicação, em 31 de agosto de 1995, da Medida Provisória nº 1.110, de 30 de agosto de 1995, que, em seu art. 17, dispôs:

> "**Art. 17.** Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente:
> ...
> III - à Contribuição ao Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL, exigida das empresas comerciais e mistas, com fulcro no artigo 9º da Lei nº 7.689, de 1988, na alíquota superior a 0,5% (meio por cento), conforme Leis nºs 7.787, de 30 de junho de 1989, 7.894, de 24 de novembro de 1989, e 8.147, de 28 de dezembro de 1990;
> ...
> 2º O disposto neste artigo não implicará restituição de quantias pagas."

A partir desse momento, então, surgiu efetivamente o direito dos contribuintes postularem perante a Administração Tributária a restituição dos valores recolhidos a maior. Isto porque, ainda que se considere a hipótese de que o § 2º acima transcrito impossibilite a pretensão, do que discordamos, ressaltamos que desde a Medida Provisória nº 1.621-36, de 10 de junho de 1998, e assim em suas sucessivas reedições, passando também pela referida MP nº 1699-40 (referida no item 19 do Parecer Cosit nº 58), até a vigente MP nº 2.095-72, de 22 de fevereiro de 2001, está estabelecido que o disposto não implica em restituição *ex officio* de quantia paga. Ora, por óbvio que, a requerimento do contribuinte, é viável a restituição.

O Parecer COSIT nº 58, de 27 de outubro de 1998, estabeleceu que "*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*" (sic). Também já havia estabelecido, na letra *c* do item 32, que o termo inicial do prazo de cinco anos para o pedido de restituição/compensação de tributos cobrados com base em lei declarada inconstitucional pelo STF seria, com relação ao caso em tela, a data da publicação da MP nº 1.110/1995.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Parecer/PGFN/CAT nº 678/99, tratou da matéria, trazendo considerações acerca de temas cuidados no Parecer COSIT nº 58, de 1998, e, especialmente no que tange ao prazo para a repetição do indébito, aquele parecer apresentou conclusões divergentes deste.

Muito elucidativa, em relação à matéria, a Nota MF/SRF/COSIT nº 32, de 16 de julho de 1999, que busca resolver a controvérsia instaurada. Em seu item 10:

> *"O entendimento aqui defendido, em resumo, toma por premissa o fato de que o prazo para o contribuinte pleitear a restituição somente se iniciaria quando ele tivesse o efetivo direito de pleiteá-la, ou, em outras palavras, quando houvesse condições de a Administração poder efetivamente apreciá-la ...".* (grifamos)

O culto Conselheiro Serafim Fernandes Corrêa, fundamentando com muita clareza e propriedade, como lhe é peculiar, exemplifica porque deve ser este o termo inicial do prazo para o contribuinte pedir a restituição. Em termos práticos, ensina que se assim não fosse, e se prevalecesse o entendimento adotado pelo Parecer PGFN/CAT/Nº 1.538/99 "teríamos a mais absoluta falta de compromisso com a moral, a lógica, a razão e o bom senso, princípios que devem nortear a relação fisco contribuinte". Exemplifica:

> *"Imagine-se a situação em que dois contribuintes, ambos sujeitos a uma determinada contribuição, tendo um pago a contribuição relativa a um determinado mês na data do vencimento e o outro atrasado o pagamento em cinqüenta e nove meses. Considerada tal contribuição inconstitucional após sessenta e um meses da data do vencimento teríamos uma situação singular: o contribuinte que pagou em dia não poderia mais pleitear a restituição porque passados mais de cinco anos da data do pagamento mas o outro que atrasou o pagamento em cinqüenta e nove meses teria direito de pedir restituição por mais cinqüenta e oito meses."*

Não resta dúvida de que o prazo será sempre o do art. 168, I, do CTN, a não ser que Lei Complementar o modifique. O prazo decadencial para a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário é o do art. 173 do CTN; atenção ao princípio do ato vinculado que obriga o Fisco a notificar o contribuinte faltoso desde então.

Já o contribuinte, como dito, para que pudesse requerer o que entende de direito, não podia basear-se em expectativa de direito, mormente em se tratando de recolhimento a maior exigido por lei. Destarte, somente quando tal lei deixou de ser exigível, é que ficou afastada a iniqüidade da pretensão, e consolidado o direito de pleitear a restituição do, agora sim, indébito.

É dizer, o recolhimento foi efetuado a maior não por erro do contribuinte, mas por exigência legal, eis que devido em face da legislação tributária aplicável. Portanto, somente a partir do momento em que o Sr. Presidente da República, pela Medida Provisória nº 1.110,

publicada em 31 de agosto de 1995, estendeu os efeitos jurídicos da decisão proferida em concreto, relativamente à declaração da inconstitucionalidade das leis que majoraram a alíquota do FINSOCIAL, é que surgiu ao contribuinte o direito de restituir ou compensar a diferença recolhida a maior, que a partir de então se tornou indevida, nos termos do inciso I do art. 165 do Código Tributário Nacional.

Por isso, sendo este o momento em que a Administração Pública reconheceu ser indevido o aludido recolhimento, é também este o termo inicial do prazo prescricional que corre contra o contribuinte para exercer seu direito de ação em face do Estado, buscando a restituição do tributo recolhido indevidamente a maior.

Então, a situação dos autos nos leva à seguinte conclusão: tendo a Medida Provisória nº 1.110/95 sido publicada em 31/08/1995, e tendo o pedido de restituição sido protocolizado antes do decurso de prazo de cinco anos, não se encontra prescrito o direito de o contribuinte pedir a devolução ou compensação dos valores recolhidos indevidamente ou a maior.

A jurisprudência do Conselho de Contribuintes confirma este entendimento, como se denota, *v.g.*, de respeitável voto proferido pelo Conselheiro Antonio Mário de Abreu Pinto em casos análogos (Processos nºs 10950.001915/99-14 e 10935.001874/99-73).

DO PRAZO PRESCRICIONAL

Com efeito, quanto ao prazo de prescrição, em se tratando de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como o é a Contribuição ao FINSOCIAL, tendo em conta o sujeito passivo ter o dever de antecipar o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa, há discussão que merece abordagem. Firmamos convicção a esse respeito na esteira da tese esposada pelo ilustre Conselheiro José Roberto Vieira.

Nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, o Fisco tem o prazo de 05 (cinco) anos para homologar expressamente o "lançamento" (que é ato privativo da autoridade fiscal), após o qual ter-se-á tacitamente homologado o lançamento e, então, definitivamente extinto o crédito tributário. Somente a partir da efetiva extinção do crédito tributário, operada a decadência para a Fazenda Pública constituí-lo, é que começa a fluir o prazo de prescrição para o contribuinte buscar a restituição, nos termos do art. 168, I, do mesmo diploma legal.

Assim, tem-se que, na prática, a prescrição operara-se decorridos 05 anos da extinção do crédito tributário, a qual, no caso do tributo em exame, somente ocorre com a homologação do Fisco. Sem homologação expressa, a extinção do crédito tributário ocorre tacitamente decorridos 05 anos do fato gerador. Prescreve, então, o direito de o contribuinte

buscar a restituição de valores recolhidos a maior, somente após o decurso de 10 anos da ocorrência do fato gerador. Nesse sentido, para o qual pende a jurisprudência dominante, há várias decisões, dentre as quais citamos: REsp nºs 48.105/PR e 70.480/MG.

Nos filiamos ao entendimento do emérito Conselheiro José Roberto Vieira e comungamos da juridicidade de sua tese, de forma que a vemos aplicável aos casos concretos, onde fatos ou atos supervenientes, competentes para marcar o prazo *a quo*, não hajam ocorrido, e que precipitem a contagem prescricional, como é o caso dos autos em apreciação.

DA RESTITUIÇÃO

DA COMPENSAÇÃO – DA RESTITUIÇÃO

Ultrapassadas as preliminares, e estando superados os motivos extintivos do direito da empresa ora recorrente, entendo procedente a pretensão da contribuinte de compensar os valores recolhidos ao FINSOCIAL a maior, efetuados com base em alíquotas superiores a 0,5%, tendo em conta os dispositivos acima referidos que, diante da declaração de inconstitucionalidade das leis que as elevaram, possibilitaram aos contribuintes pleitear a restituição desses valores.

Nos termos do art. 66 da Lei nº 8.383/91, o contribuinte pode efetuar a compensação dos valores referentes a tributos pagos indevidamente ou a maior. Assim, cabível a pretensão da empresa ora recorrente de compensar os valores constantes dos documentos juntados referentes ao recolhimento do FINSOCIAL em alíquota superior a 0,5%, majorada pelas leis que foram objeto de declaração de inconstitucionalidade pelo Eg. STF e cujo efeito desta declaração foi estendido aos demais contribuintes.

Havíamos entendido anteriormente que, atendendo aos requisitos legais deste instituto, somente seria possível a compensação dos valores recolhidos de Contribuição ao FINSOCIAL com a COFINS vincenda, por serem tributos da mesma espécie e com mesma destinação constitucional. A esse respeito, o STJ já se manifestara diversas vezes no sentido de somente admitir a compensação de tributos de mesma espécie e mesma destinação orçamentária, como referido.

Porém, refletindo melhor sobre a matéria, à luz dos dispositivos legais aplicáveis à espécie, e curvando-nos ao entendimento dominante deste Respeitável Conselho, posicionamo-nos no sentido de permitir que o contribuinte possa compensar seu crédito com quaisquer outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, pelas razões que trazemos à lume.

A Instrução Normativa SRF nº 21, de 10 de maio de 1997, em seu art. 12, § 1º, estabelece que "a compensação será efetuada entre quaisquer tributos ou contribuições sob a administração da SRF, ainda que não sejam da mesma espécie nem tenham a mesma destinação constitucional". Assim, com fulcro neste dispositivo legal, e seguindo o entendimento da Primeira Câmara, entendo possível a compensação requerida de créditos decorrentes do recolhimento a maior do FINCOCIAL com quaisquer outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Diante do entendimento de que é possível a compensação dos valores pagos indevidamente a maior, conforme fundamentação já exposta, entendemos também procedente o pedido de, subsidiariamente, ter a ora recorrente restituída a quantia recolhida a maior, igualmente atrelada à documentação juntada, conforme DARFs que instruem os autos.

Com relação ao Ato Declaratório SRF nº 96, de 26 de novembro de 1999, entendemos inaplicável ao caso em tela, sem sequer adentrar novamente no mérito da questão, já discutida alhures, eis que o pedido de restituição/compensação foi realizado anteriormente à data da declaração do Sr. Secretário da Receita Federal.

Pelo exposto, e por tudo mais que dos autos consta, voto pelo provimento ao recurso voluntário interposto pela empresa recorrente para assegurar à contribuinte seu direito à compensação do FINSOCIAL recolhido a maior, em alíquota superior a 0,5% (cinco décimos percentuais), com tributos administrados pela SRF, exclusivamente nos períodos e valores comprovados com a documentação juntada, ou, à restituição dos valores pagos em excesso, tudo nos termos da fundamentação. Ressalvado o direito de a Receita Federal verificar o efetivo recolhimento e cálculos.

É como voto.

Sala das Sessões, em 19 de abril de 2001

GILBERTO CASSULI

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.001672/99-16
Acórdão : 201-74.560

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO JOSÉ ROBERTO VIEIRA

Partilhamos do entendimento deste Colegiado quanto à maior amplitude do prazo para a repetição do indébito tributário, em casos como o presente; todavia são diversos os nossos fundamentos, que vão abaixo explicitados.

Trata-se, aqui, de tributo sujeito ao Lançamento por Homologação, disciplinado no artigo 150 do Código Tributário Nacional, em que cabe ao sujeito passivo o desenvolvimento de uma atividade preliminar, que inclui o pagamento antecipado sem prévio exame da autoridade administrativa, a qual irá posteriormente homologar aquela atividade expressa ou tacitamente, neste caso pelo decurso do prazo de 05 (cinco) anos a contar do fato jurídico tributário, hipótese em que, reza esse dispositivo, *"...considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito..."* (artigo 150, § 4º).

Tendo havido um pagamento indevido, ensejador de pedido de restituição/compensação, como no presente caso, *"O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados... da data da extinção do crédito tributário"*, por força do disposto nos artigos 168, I, e 165, I e II.

As autoridades administrativas que apreciam tais casos costumam formular o seguinte raciocínio: desde que o pagamento extingue o crédito tributário (artigo 156, I), o prazo para a repetição do pagamento indevido é de 05 (cinco) anos a contar da data da efetivação do pagamento.

Tal reflexão, contudo, a despeito da aparente simplicidade e correção, comete um pecado imperdoável, qual seja, o de estabelecer a equivalência entre o pagamento do artigo 156, I, e o pagamento antecipado do artigo 150. Inexiste tal correspondência, como bem esclarece a lição de PAULO DE BARROS CARVALHO:

> *"Curioso notar que a distinção do pagamento antecipado para o pagamento, digamos assim, em sentido estrito, que é forma extintiva prevista no art. 156, inciso I, do CTN, aloja-se, precisamente, na circunstância de o primeiro (pagamento antecipado) inserir-se numa seqüência procedimental, que chega ao término com o expediente da homologação, enquanto o segundo opera esse efeito por força da sua própria juridicidade, independendo de qualquer ato ou fato posterior"* (Extinção da Obrigação Tributária nos casos de Lançamento por Homologação, *in* CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO [org.],

Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba – Direito Tributário, v. 1, São Paulo, Malheiros, 1997, p. 227).

De fato, no pagamento em sentido estrito (artigo 156, I) temos um ato que já é, por si só, apto a gerar o efeito de extinção do crédito tributário; enquanto no pagamento antecipado (artigo 150) deparamos a existência de um procedimento, uma série de pelo menos dois atos, em que só com a superveniência do segundo deles, a homologação, é que surge a aptidão para gerar aquele mesmo efeito de extinção do crédito tributário. Por essa razão é que o artigo 156 tratou dele num inciso diverso, o VII, estabelecendo que *"Extinguem o crédito tributário:... o pagamento antecipado e a homologação do lançamento..."*. Atente-se, em termos lógicos, para o conjuntor "e" utilizado, e em termos gramaticais, igualmente, para a conjunção aditiva "e" utilizada.

Por isso registra, MARCELO FORTES DE CERQUEIRA, que a opinião do mencionado autor é, no particular, *"irretorquível"* (**Repetição do Indébito Tributário: Delineamentos de uma Teoria**, São Paulo, Max Limonad, 2000, p. 247). No mesmo sentido, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES cogita de eficácia decorrente do ato da homologação, dizendo que o efeito liberatório do pagamento antecipado é condicionado e dependente, enquanto o da homologação é um efeito liberatório definitivo (**Lançamento Tributário**, 2.ed., São Paulo, Malheiros, 1999, p. 377 e 380). Mais direto e menos sutil, SACHA CALMON NAVARRO COELHO conclui: *"O que ocorre é simples. O pagamento feito pelo contribuinte só se torna eficaz cinco anos após a sua realização..."* (**Liminares e Depósitos Antes do Lançamento por Homologação – Decadência e Prescrição**, São Paulo, Dialética, 2000, p. 54).

Eis que o pagamento antecipado, no bojo do lançamento por homologação, *"...nada extingue"* (SACHA CALMON, *op. cit.*, p. 53 e 29), porque anterior ao lançamento, que só se opera com a homologação, a teor do texto expresso do artigo 150, *"caput"*. Eis que o pagamento antecipado não passa de *"...mera proposta de lançamento..."*, uma vez que lançamento mesmo só teremos com a homologação, constituindo um pagamento *"sob reserva"* e *"por conta"* da homologação (ESTEVÃO HORVATH, **Lançamento Tributário e "Autolançamento"**, São Paulo, Dialética, 1997, p. 109-110). E embora PAULO DE BARROS questione o falar-se em extinção provisória do pagamento antecipado e extinção definitiva da homologação (*Op. cit.*, p. 228), é nada menos que SOUTO MAIOR BORGES quem falará em extinção condicionada do primeiro e incondicionada ou definitiva da segunda (*Op. cit.*, p. 387, 388 e 392).

Essas as razões pelas quais o prazo de 05 (cinco) anos para a repetição do indébito, nos tributos que se valem do Lançamento por Homologação, só pode começar a fluir da data da homologação, seja ela expressa ou ficta, pois somente então é que, nos termos do artigo

156, VII, dar-se-á por extinto o crédito tributário, cumprindo-se o disposto no artigo 168, I. O que significa dizer que, inexistindo a homologação explícita, como de fato acontece na maioria dos casos, transcorrerão 05 (cinco) anos após a ocorrência do fato jurídico-tributário para que se considere existente a homologação implícita (CTN, artigo 150, § 4º); e só então principiará o prazo, de mais 05 (cinco) anos, para a extinção do direito de pleitear a restituição (CTN, artigo 168, I).

É vasto o apoio doutrinário a essa tese. Assim entendem PAULO DE BARROS CARVALHO (*Op. cit.*, p. 232-233), SACHA CALMON NAVARRO COELHO (*Op. cit.*, p. 43), MARCELO FORTES DE CERQUEIRA (*Op. cit*, p. 365-366), GABRIEL LACERDA TROIANELLI (Repetição do Indébito, Compensação e Ação Declaratória; *in* HUGO DE BRITO MACHADO [coord.], **Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário**, São Paulo-Fortaleza, Dialética-ICET, 1999, p. 123) e HUGO DE BRITO MACHADO, que é apontado, aliás, como responsável, ao tempo em que integrava o Judiciário, pela construção da jurisprudência a respeito, e que, fazendo a análise crítica das contribuições a uma obra que coordenou sobre o tema, indica outros doutrinadores de opinião convergente: AROLDO GOMES DE MATTOS, OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO, WAGNER BALERA, RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA e muitos outros (*Op. cit.*, p. 21 e 20).

Também apreciável é o apoio jurisprudencial a essa tese, notadamente da parte do Superior Tribunal de Justiça. A título meramente exemplificativo, veja-se: *"**Tributário... Direito à Restituição. Prescrição não configurada.** ...Lançamento por homologação, só ocorrendo a extinção do direito após decorridos os cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, somados de mais cinco anos, contados da homologação tácita"* (STJ, 2ª Turma, Resp 182.612-98/SP, rel. Min. HÉLIO MOSIMANN, j. 1º.10.1998, DJU 03.11.1998, p. 120) (*Apud* MANOEL ÁLVARES, *in* VLADIMIR PASSOS DE FREITAS [coord.], **Código Tributário Nacional Comentado**, São Paulo, RT, 1999, p. 632). Diversas outras decisões da mesma corte são referidas por ALBERTO XAVIER (**Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário**, 2.ed., Rio de Janeiro, Forense, 1998, p. 96).

Assim também pensamos, infelizmente em desacordo com EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI (**Decadência e Prescrição no Direito Tributário**, São Paulo, Max Limonad, 2000, p. 266-270) e com ALBERTO XAVIER (*Op. cit.*, p. 98-100), mas solidamente escudados no largo apoio doutrinário e jurisprudencial acima referido.

Não se olvide a existência daqueles que sublinham o fato de que a extinção do crédito tributário pelo pagamento antecipado e pela homologação do lançamento dá-se *"...nos termos do disposto no art. 150, e seus §§ 1º e 4º"* (artigo 156, VII); e invocam o disposto no § 1º do artigo 150, segundo o qual *"O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo*

extingue o crédito tributário sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento"; para argumentar que o pagamento antecipado, como ato subordinado a uma condição resolutiva, tem efeitos imediatos (inclusive o de extinguir o crédito), que se estendem até o implemento da condição (Código Civil, artigo 119), motivo pelo qual a contagem do prazo do artigo 168, I, do CTN, deve ser feita a partir dele e não da homologação.

Uma breve vista de olhos na boa doutrina evidenciará o elevado número de problemas residentes no comando do artigo 150, § 1º, e a infelicidade a toda prova do legislador ao enunciá-lo. Comecemos pela expressão *"homologação do lançamento"*, em face da qual SACHA CALMON indaga *"Que lançamento ?"*, pois o que se homologa é a atividade preliminar do sujeito passivo, especialmente o pagamento, e lançamento só haverá mesmo quando da homologação propriamente dita, segundo a letra do artigo 150, *"caput"* (*Op. cit.*, p. 50-51). Sigamos pela objeção de ALCIDES JORGE COSTA, para quem *"...não faz sentido... ao cuidar do lançamento por homologação, pôr condição onde inexiste* ***negócio jurídico****"*, porque *"...condição é modalidade de negócio jurídico e, portanto, inaplicável ao ato jurídico material..."* do pagamento (**Da Extinção das Obrigações Tributárias**, Tese para Concurso de Professor Titular, São Paulo, USP, 1991, p. 95). Prossigamos com outra crítica, muito bem posta por SACHA CALMON, que lembra que uma condição é a cláusula *"...que subordina o efeito do ato jurídico a evento futuro e incerto"* (Código Civil, artigo 114), o que absolutamente não rima com a figura da homologação no âmbito do lançamento em pauta, que, expressa ou tácita, será sempre inteira e plenamente certa. E fechemos pela observação de que essa figura do pagamento antecipado não só não se caracteriza como condição, como também não se pode dizê-la resolutiva; conforme averba LUCIANO DA SILVA AMARO: *"Ora, os sinais aí estão trocados. Ou se deveria prever, como condição* ***resolutória****, a* ***negativa*** *de homologação (de tal sorte que, implementada essa negativa, a extinção estaria resolvida) ou teria de definir-se, como condição* ***suspensiva****, a* ***homologação*** *(no sentido de que a extinção ficaria suspensa até o implemento da homologação)"* (**Direito Tributário Brasileiro**, 4.ed., São Paulo, Saraiva, 1999, p. 348).

Perante todas essas vaguidades e imprecisões, como sempre, mas mais do que nunca, há que se abandonar a literalidade do dispositivo em causa, em prol de uma interpretação sistemática; e o contexto do CTN aponta inexoravelmente no sentido de que, muito além do pagamento antecipado, é somente com a homologação que se opera o respectivo lançamento e se produzem os seus efeitos típicos, sob pena irremissível de esquecimento do nítido e incontestável mandamento do artigo 142: *"Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento..."*

Quanto à natureza do prazo de repetição do indébito do artigo 168, uma vez que ele cogita de extinção do direito, a doutrina tradicional tendia a interpretá-lo como decadencial. Mais recentemente, atentou-se para o fato de que o dispositivo trata da extinção do direito de

"pleitear" a restituição, o que parece conduzir na direção do fenômeno prescricional, que atinge o direito de ação judicial que garante um determinado direito material, pelo seu não exercício durante certo lapso de tempo. Entretanto, razão seja dada a MARCELO FORTES DE CERQUEIRA em que, se entendermos assim a prescrição, sempre referida às ações judiciais, *"Descabe falar-se em direito de ação perante a esfera administrativa..."*, *"...onde inexiste exercício de função jurisdicional"*, inexiste ação e sua perda, logo inexiste prescrição! (*Op. cit.*, p. 359, nota 612, e p. 362). Daí optarmos por encarar o prazo do artigo 168 como decadencial, quando relativo à via administrativa, e como prescricional, quando concernente à via judicial; na esteira do autor mencionado (*Op. cit.*, p. 362 e 364) e de EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI (*Op. cit.*, p. 100 e 253).

Parecem-nos tão claros e insofismáveis os dispositivos legais pertinentes no sentido em que interpretamos acima o prazo do artigo 168, I, que nos soa inteiramente adequado concluir, com PAULO DE BARROS CARVALHO, que, no caso, *"Não se trata, portanto, de mera proposta exegética que a doutrina produz na linha de afirmar suas tendências ideológicas. É prescrição jurídico-positiva, estabelecida pelo legislador de maneira explícita"* (*Op. cit.*, p. 233).

Há ainda uma outra questão a ser enfrentada em casos como este. Trata-se da possível inconstitucionalidade motivadora do indébito original. Em nosso sistema de controle de constitucionalidade, dispomos do controle concentrado, com decisões dotadas de eficácia *"erga omnes"*, e do controle difuso, cujas decisões, embora revestidas apenas de efeitos *"inter partes"*, desde que evoluam para a suspensão da execução por parte do Senado Federal (Constituição, artigo 52, X), exibem os mesmos efeitos daquelas outras.

As decisões que declaram inconstitucionalidades operam efeitos retroativos, de vez que adotamos, entre nós, o sistema norte-americano, caracterizado pelos efeitos *"ex tunc"*. E no que tange à natureza dos efeitos, fiquemos com PONTES DE MIRANDA (**Comentários à Constituição de 1946**, v. V, São Paulo, Max Limonad, 1953, p. 292-298) e com JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES (*Op. cit.*, p. 195), identificando em tais sentenças a eficácia constitutiva negativa, que impede que as normas declaradas inconstitucionais sigam produzindo efeitos.

As normas alcançadas pela decretação de inconstitucionalidade têm o seu fundamento de validade subtraído, fato que obviamente inova a ordem jurídica, reforçando com a sua declaração o direito do sujeito passivo à repetição do indébito. Cabe cogitar-se aqui, em face da inovação no ordenamento, de um novo prazo para o exercício do direito à restituição do pagamento indevido, cujo termo inicial seria a data do trânsito em julgado ou da publicação da decisão, numa situação em tudo análoga àquela contemplada no artigo 168, II, que também determina um novo prazo para a restituição do indébito.

Esse novo prazo constitui, na explicação de ALBERTO XAVIER (*Op. cit.*, p. 97), conseqüência da ação direta de inconstitucionalidade, com efeitos *"erga omnes"*, instituto jurídico inexistente no Texto Supremo à época da promulgação do CTN, razão pela qual não se encontra nele expressamente previsto.

Conquanto haja quem se posicione contra tal prazo, como EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI (*Op. cit.*, p. 270-271 e 276), é grande o seu amparo doutrinário: HUGO DE BRITO MACHADO (*Op. cit.*, p. 21), ALBERTO XAVIER (*Op. cit.*, p. 97), RICARDO LOBO TORRES (**Restituição dos Tributos**, Rio de Janeiro, Forense, 1983, p. 109) e MARCELO FORTES DE CERQUEIRA (*Op. cit.*, p. 330-334), entre outros. Ele encontra supedâneo também nas decisões deste tribunal administrativo:

> *"**Decadência – Restituição do Indébito – Norma Suspensa por Resolução do Senado Federal**... – Nos casos de declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, ocorre a decadência do direito à repetição do indébito depois de 5 anos da data de trânsito em julgado da decisão proferida em ação direta ou da publicação da Resolução do Senado Federal que suspendeu a lei..."* (1° Conselho de Contribuintes - 8ª Câmara – Acórdão n° 108-06283 – rel. JOSÉ HENRIQUE LONGO – Sessão de 08.11.2000). Finalmente, a jurisprudência do STJ também já o encampou: *"**Tributário – Restituição – Decadência – Prescrição**... – o prazo prescricional tem como termo inicial a data da declaração de inconstitucionalidade da Lei em que se fundamentou o gravame"* (STJ, Emb. Div. Resp. 43.995-5/RS, rel. Min. CESAR ASFOR ROCHA – *Apud* EURICO M. D. DE SANTI, *Op. cit.*, p. 270-271).

A dúvida que se põe é a seguinte: se, aplicável à presente hipótese de repetição do indébito tanto o prazo de dez anos do lançamento por homologação (cinco para a homologação, a partir do fato jurídico tributário, mais cinco para a repetição, a partir da homologação), quanto o novo prazo da declaração de inconstitucionalidade (cinco anos a partir do trânsito em julgado ou da publicação da resolução do Senado), qual deles deve prevalecer ?

Só prevalecerá o segundo prazo quando a declaração de inconstitucionalidade venha, como já frisamos acima, a reforçar o direito do sujeito passivo à restituição do indébito, em face da inovação no ordenamento consistente na caracterização da norma inconstitucional, aumentando-lhe ou reabrindo-lhe o prazo para a repetição do tributo indevido. Não fosse assim, a preferência por esse segundo prazo poderia ser desfavorável ao sujeito passivo, terminando por exceder os limites do controle de constitucionalidade.

Esses limites são naturalmente encontrados na noção de Segurança Jurídica, que confere estabilidade às relações sociais. Para GERALDO ATALIBA, os efeitos garantidos pela segurança jurídica são a coisa julgada..., o direito adquirido e o ato jurídico perfeito (**República e Constituição**, São Paulo, RT, 1985, p. 154). Do mesmo modo para RICARDO LOBO TORRES:

> "... a invalidade da lei declarada genericamente opera de imediato, anulando no presente os efeitos dos atos praticados no passado, salvo com relação à coisa julgada, ao ato jurídico perfeito, ao direito adquirido... no campo tributário, especificamente, isso significa que a declaração de inconstitucionalidade não atingirá a coisa julgada, o lançamento definitivo, os créditos prescritos e as situações que denotem vantagem econômica para o contribuinte" (A Declaração de Inconstitucionalidade e a Restituição de Tributos, **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, Dialética, nº 8, maio 1996, p. 99-100). Situações essas que EURICO DE SANTI aceita, desde que recebam os efeitos da coisa julgada, do ato jurídico perfeito e do direito adquirido (Op. cit., p. 273, nota 386). Esses os cuidados a serem tomados com a eficácia retrooperante das decisões pela inconstitucionalidade.

Em casos como o que se encontra em tela, tal decisão não poderia retroagir para prejudicar o direito adquirido do sujeito passivo ao prazo de repetição vinculado ao lançamento por homologação, reduzindo-o.

Quando efetuado o pedido de restituição do indébito antes do advento do termo final do prazo de decadência dos dez anos, aplicável aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, não há que se cogitar do acontecimento desse fenômeno jurídico.

Tudo isso posto, manifestamo-nos pelo conhecimento do recurso, para lhe dar provimento no que diz respeito à inocorrência do fenômeno decadencial do seu direito de pleitear a restituição/compensação. Outrossim, que seja devolvido o presente processo ao órgão de origem para, superada a questão da decadência, verificar-se a efetividade dos alegados recolhimentos a maior.

É o nosso voto.

Sala das Sessões, em 19 de abril de 2001

JOSÉ ROBERTO VIEIRA

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10930.001672/99-16
Acórdão : 201-74.560

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO SERAFIM FERNANDES CORRÊA

Trata o presente processo de pedido de restituição/compensação de FINSOCIAL pago além da alíquota de 0,5%, de vez que os aumentos para 1%, 1,2% e 2% foram considerados inconstitucionais pelo STF.

A autoridade julgadora indeferiu o pedido, considerando que, nos termos do Ato Declaratório SRF nº 096, de 26.11.99, publicado no Diário Oficial da União de 30.11.99, o termo inicial para contagem do prazo de cinco anos para o contribuinte pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior do que o devido, inclusive na hipótese de o pagamento haver sido efetuado com base em lei posteriormente considerada inconstitucional pelo STF, conta-se a partir da extinção do crédito tributário. Considera a decisão que a extinção ocorre com o pagamento, seguindo o entendimento do Parecer PGFN/nº1.538/99.

Tal matéria tem merecido pelo menos quatro entendimentos.

O primeiro, de que o prazo conta-se da publicação da primeira decisão do STF, que considerou os aumentos inconstitucionais.

O segundo, consubstanciado no Parecer COSIT nº 58, de 27 de outubro de 1998, que entende que o prazo do item anterior aplica-se aos contribuintes que foram parte na ação que declarou a inconstitucionalidade. No entanto, em relação aos demais, o termo inicial é o da data do ato que conceda ao contribuinte o efetivo direito de pleitear a restituição. No caso, a data é a da Medida Provisória nº 1.110/95, ou seja, 31.08.95.

O terceiro, é o entendimento do Ato Declaratório nº 96/99, que se baseou no Parecer PGFN nº 1.538/99, qual seja, o de que o prazo conta-se da data da extinção do crédito tributário, assim entendida a data do pagamento.

O quarto, é o de que o termo inicial conta-se da data da extinção e que a mesma ocorre cinco anos após o pagamento sem manifestação do Fisco.

Filio-me à segunda corrente. Entendo que o Parecer COSIT nº 58, de 26.11.98, abordou o assunto de forma a não deixar dúvida e faço das suas razões as minhas para optar pelo seu entendimento. Por oportuno, transcrevo o seu inteiro teor, a seguir:

"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário.

Processo : 10930.001672/99-16
Acórdão : 201-74.560

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 nº2.346/1997, art.1º. Medida Provisória nº 1.699-40/1998, art. § 2º. Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional) art. 168.

RELATÓRIO

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

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

b) nesta hipótese, estariamos 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 à título de Finsocial, pelas empresas vendedoras de mercadorias e mistas no que excederam à 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,!% (zero virgula 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 1.621-36/1998, art. 18, § 2º? Em caso afirmativo, qual o prazo decadencial para o pedido de restituição?

e) a 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 ireito 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 o prazo decadencial, o que justificaria o autor a prosseguir na execução, por ser mais vantajoso?

FUNDAMENTOS LEGAIS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

"Art.52. Compete privativamente ao Senado Federal:

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

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

7.1 Nesse sentido, manifesta-se o eminente constitucionalista José Afonso as 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) nquanto outros (como José Afonso da Silva) defendem a teoria de que os efeitos seriam *ex nunc* (impediriam a continuidade dos atos para o futuro, mas não desconstituiria, por si só, os atos jurídicos perfeitos e acabados e as situações definitivamente constituídas).

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

9.1 Contudo, por força do Decreto nº 2.346/1997, aquele órgão passou a adotar entendimento diverso, manifestado no Parecer PGFN/CAT/nº437/1998.

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 do 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/nº437/1998 tornou sem efeito o Parecer PGFN nº 1.185/1995, concluindo que "o Decreto nº 2.346/1997 impôs, com força vinculante para a Administração Pública Federal, o efeito *ex tunc* ao ato do Senado Federal que suspenda a execução de lei ou ato normativo declarado inconstitucional pelo STF".

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

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

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

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

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

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

.....

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

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

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

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

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

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

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 elo 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 Financiamento da Seguridade Social - COFINS, devida

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

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

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

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

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

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

25. Para que se possa cogitar 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 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 e restituição do PIS, fundamentando em decisão judicial específica, que reconhece a inconstitucionalidade dos Decretos-leis nºs 2.445/1988 e 2.449/1988 e declara o direito do contribuinte de recolher esse contribuição com base na Lei Complementar nº 7/1970, o pedido deve ser deferido, pois desde a publicação da Resolução do Senado nº 49/1995 o contribuinte - mesmo aquele que não tenha cumulado à ação o respectivo pedido de restituição - tem esse direito garantido.

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

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

I - da data do pagamento ou recolhimento indevido:

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

30. Inobstante o fato de os decretos terem força vinculante para a administração, conforme assinalado no propalado Parecer PGFN/CAT/nº 437/1998, o dispositivo acima não foi recepcionado pelo novo ordenamento constitucional, razão pela qual o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de valores recolhidos indevidamente a título de contribuição ao Finsocial é o mesmo que vale para os demais tributos e contribuições administrados 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:

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 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).

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Às Divisões de Tributação das SRRF/1ª a 10ª e às Delegacias da Receita Federal de julgamento, para ciência.

CARLOS ALBERTO DE NIZA E CASTRO
Coordenador-Geral da COSIT

Aprovo

OTTO GLASNER

Secretário-Adjunto da Receita Federal".

No presente caso, a aplicação do entendimento do Parecer, a meu ver, é inquestionável. Isto porque a data do protocolo do pedido é 08.06.99.

Ora, em tal data, o entendimento da administração tributária era o do Parecer COSIT 58/98 e que só foi modificado em 30.11.99 com a publicação do AD 96/99. Se debates podem ocorrer em relação à matéria quanto aos pedidos formulados após 30.11.99, parece-me indubitável que os pleitos formalizados até essa data deverão ser solucionados de acordo com o entendimento do citado parecer. Até porque os processos protocolizados antes de 30.11.99 e julgados seguiram a orientação do Parecer. Os que embora protocolizados mas que não foram

julgados haverão de seguir o mesmo entendimento, sob pena de se estabelecer tratamento desigual entre contribuintes em situação absolutamente igual.

Isto posto, voto no sentido de aplicar ao presente caso o entendimento do Parecer COSIT nº 58/98, vigente a época do pedido, razão pela qual dou provimento ao recurso.

É a minha declaração de voto.

Sala das Sessões, em 19 de abril de 2001

SERAFIM FERNANDES CORRÊA