



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Publicado no Diário Oficial da União  
de 24 / 06 / 2003  
Rubrica *[Assinatura]*

2ª CC-MF  
Fl.  
\_\_\_\_\_

Processo nº : 11040.001494/96-79  
Recurso nº : 116.124  
Acórdão nº : 201-76.013

Recorrente : ORBID S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO  
Recorrida : DRJ em Porto Alegre – RS

**FINSOCIAL - PRAZO PARA A REPETIÇÃO DO INDÉBITO**  
- Tratando-se de hipótese em que o pagamento indevido encontra amparo na declaração de inconstitucionalidade do Supremo Tribunal Federal, no exercício do seu controle difuso, quanto às majorações de alíquotas dessa contribuição, conta-se tal prazo da data em que o sujeito passivo teve o seu direito reconhecido pela administração tributária, neste caso, a data da publicação da Medida Provisória nº 1.110/95 (31.08.1995).  
**Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
ORBID S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.** Discordam do relator, quanto à fundamentação, os demais conselheiros. Designado o Conselheiro Serafim Fernandes Corrêa para redigir a declaração de voto com a fundamentação vencedora.

Sala das Sessões, em 20 de março de 2002.

*Josefa Maria Coelho Marques*

Josefa Maria Coelho Marques

**Presidente**

*[Assinatura]*  
José Roberto Vieira

**Relator**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Adriene Maria de Miranda (Suplente), Serafim Fernandes Corrêa, Gilberto Cassuli, José Roberto Vieira, Antônio Mário de Abreu Pinto e Sérgio Gomes Velloso.

Iao/cf



Processo nº : 11040.001494/96-79

Recurso nº : 116.124

Acórdão nº : 201-76.013

Recorrente : **ORBID S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO**

## RELATÓRIO

O sujeito passivo apresentou, em 05.12.96, pedido/comunicação de que adotara procedimentos de compensação de pagamentos a maior de FINSOCIAL e de PIS com débitos posteriores de COFINS e do mesmo PIS, respectivamente (fl. 01).

O Despacho Decisório da Delegacia da Receita Federal em Pelotas/RS, de 09.12.96 (fls. 13 a 15), indeferiu a compensação pleiteada, alegando que a existência de créditos de PIS dependeria de reconhecimento judicial da inconstitucionalidade no caso, e que não se tratavam de tributos ou contribuições da mesma espécie e destinação constitucional; cientificando-se o sujeito passivo por Aviso de Recebimento de 12.12.96 (fl. 17, verso).

A contribuinte manifestou sua inconformidade com tal despacho por instrumento apresentado em 13.01.97, corrigindo o entendimento da DRF em Pelotas/RS de que a compensação seria de PIS com COFINS, e alegando diferença entre a compensação do Código Tributário Nacional (artigo 170) e a da Lei nº 8.383/91 (artigo 66) (fls. 18 a 25).

A decisão de primeira instância, da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre/RS, datada de 09.08.2000, depois de haver determinado diligência (fls. 34 e 35), tomou conhecimento da impugnação para indeferir a compensação relativa ao PIS comunicada, pela inexistência dos indébitos alegados, e para reconhecer a compensação do FINSOCIAL com a COFINS comunicada, determinando o recálculo pela DRF em Pelotas/RS, em virtude da decadência dos indébitos de setembro de 1989 a agosto de 1991, permanecendo os posteriores, até março de 1992 (fls. 94 a 103).

Cientificado da decisão monocrática por Aviso de Recebimento de 12.09.2000 (fl. 105), o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário para este Conselho em 13.10.2000 (fls. 106 e 107), dizendo reiterar as razões expendidas por ocasião da manifestação de inconformidade e invocando o entendimento do STJ quanto ao prazo que chamou de prescricional para tributos sujeitos ao lançamento por homologação tendo a DRJ em Porto Alegre/RS encaminhado o processo, com o mencionado recurso, em 16.11.2000, a este Conselho (fl. 109).

É o relatório.



Processo nº : 11040.001494/96-79  
Recurso nº : 116.124  
Acórdão nº : 201-76.013

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR JOSÉ ROBERTO VIEIRA

Principie-se por excluir da consideração qualquer questionamento relativo à compensação de indébitos de PIS com débitos de PIS, pois, indeferida pela autoridade de primeira instância, tal indeferimento não foi objeto de protesto expresso no recurso voluntário, onde o sujeito passivo se limitou a questionar a alegação de decadência relativa à compensação de FINSOCIAL com a COFINS. Ficou, portanto, a discussão, restrita aos indébitos de FINSOCIAL.

Trata-se, no caso, 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 do pedido/comunicação da 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, do CTN.

As autoridades administrativas que apreciaram o caso formularam o seguinte raciocínio: desde que o pagamento extinga o crédito tributário (artigo 156, I do CTN), 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**, ambos do CTN. 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,*



Processo nº : 11040.001494/96-79  
Recurso nº : 116.124  
Acórdão nº : 201-76.013

*que chega ao término com o expediente da homologação, enquanto o segundo opera esse efeito por força da sua própria juridicidade, independentemente de qualquer ato ou fato posterior”.*<sup>1</sup>

De fato, no pagamento em sentido estrito (artigo 156, I, do CTN) 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) do CTN deparamos com a existência de um procedimento, uma série de pelo menos dois atos, em que só com a superveniência do último deles, a homologação, é que surge a aptidão para gerar aquele mesmo efeito de extinção do crédito tributário. Por essa razão é que o referido 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.*”<sup>2</sup> 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<sup>3</sup>. Mais direto, 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...*”<sup>4</sup>

Eis que o pagamento antecipado, no bojo do lançamento por homologação, “*...nada extingue*”,<sup>5</sup> porque anterior ao lançamento, que só se opera com a homologação, a teor do texto expresso do referido 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<sup>6</sup>. E embora PAULO DE BARROS questione o falar-se em extinção provisória do pagamento antecipado e extinção definitiva da homologação<sup>7</sup>, é nada menos que SOUTO MAIOR BORGES quem falará em extinção condicionada do primeiro e incondicionada ou definitiva da segunda<sup>8</sup>.

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> Repetição do Indébito Tributário: Delineamentos de uma Teoria, São Paulo, Max Limonad, 2000, p. 247.

<sup>3</sup> Lançamento Tributário, 2ª ed., São Paulo, Malheiros, 1999, p. 377 e 380.

<sup>4</sup> **Liminares e Depósitos Antes do Lançamento por Homologação – Decadência e Prescrição**, São Paulo, Dialética, 2000, p. 54.

<sup>5</sup> SACHA CALMON, **Liminares...**, *op. cit.*, p. 53 e 29.

<sup>6</sup> ESTEVÃO HORVATH, **Lançamento Tributário e “Autolancamento”**, São Paulo, Dialética, 1997, p. 109-110.

<sup>7</sup> Extinção..., *op. cit.*, p. 228.

<sup>8</sup> Lançamento..., *op. cit.*, p. 387, 388 e 392.



Processo nº : 11040.001494/96-79  
Recurso nº : 116.124  
Acórdão nº : 201-76.013

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, ambos do CTN. 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<sup>9</sup>, SACHA CALMON NAVARRO COELHO<sup>10</sup>, MARCELO FORTES DE CERQUEIRA<sup>11</sup>, GABRIEL LACERDA TROIANELLI<sup>12</sup> 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<sup>13</sup>.

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*"<sup>14</sup>. Diversas outras decisões da mesma corte são referidas por ALBERTO XAVIER<sup>15</sup>.

Assim também pensamos, infelizmente em desacordo com EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI<sup>16</sup> e com ALBERTO XAVIER<sup>17</sup>, mas solidamente escudados no largo apoio doutrinário e jurisprudencial acima referido.

<sup>9</sup> Extinção..., *op. cit.*, p. 232-233.

<sup>10</sup> Liminares..., *op. cit.*, p. 43.

<sup>11</sup> Repetição..., *op. cit.*, p. 365-366.

<sup>12</sup> 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.

<sup>13</sup> Repetição..., *op. cit.*, p. 21 e 20.

<sup>14</sup> 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.

<sup>15</sup> *Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*, 2ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1998, p. 96.

<sup>16</sup> *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*, São Paulo, Max Limonad, 2000, p. 266-270.

<sup>17</sup> *Do Lançamento...*, *op. cit.*, p. 98-100.



Processo nº : 11040.001494/96-79  
Recurso nº : 116.124  
Acórdão nº : 201-76.013

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, do CTN); e invocam o disposto no § 1º do referido 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 d’olhos na boa doutrina evidenciará o elevado número de **problemas residentes no comando do referido artigo 150, § 1º, e a infelicidade a toda prova do legislador ao enunciá-lo**. Começemos 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 mencionado artigo 150, “*caput*”.<sup>18</sup> Sigamos pela objeção de ALCIDES JORGE COSTA, para quem “*...não faz sentido... ao cuidar do lançamento por homologação, pôr condição onde inexistente negócio jurídico*”, porque “*...condição é modalidade de negócio jurídico e, portanto, inaplicável ao ato jurídico material...*” do pagamento<sup>19</sup>. 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<sup>20</sup>. 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)*”.<sup>21</sup>

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

<sup>18</sup> *Liminares...*, op. cit., p. 50-51.

<sup>19</sup> *Da Extinção das Obrigações Tributárias*, São Paulo, 1991, Tese (Concurso para Professor Titular) – USP, p. 95.

<sup>20</sup> *Liminares...*, op. cit., p. 54.

<sup>21</sup> *Direito Tributário Brasileiro*, 4ª ed., São Paulo, Saraiva, 1999, p. 348.



Processo nº : 11040.001494/96-79  
Recurso nº : 116.124  
Acórdão nº : 201-76.013

esquecimento do nítido e incontestável mandamento do referido artigo 142: "*Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento...*".

Quanto à natureza do prazo de repetição do **indébito** do mencionado 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 inexistente exercício de função jurisdicional*", inexistente ação e sua perda, logo inexistente prescrição!<sup>22</sup>. Daí optarmos por encarar o prazo do referido artigo 168 como **decadencial, quando relativo à via administrativa, e como prescricional, quando concernente à via judicial**; na esteira do autor mencionado<sup>23</sup> e de EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI<sup>24</sup>.

Parecem-nos tão claros e insofismáveis os dispositivos legais pertinentes no sentido em que interpretamos acima o prazo do citado 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*"<sup>25</sup>.

Há ainda uma outra questão a ser enfrentada no presente caso. Trata-se da **inconstitucionalidade que teria motivado o 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 Federal, 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<sup>26</sup> e com JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES<sup>27</sup>, identificando em tais sentenças a **eficácia constitutiva negativa**, que impede que as normas declaradas inconstitucionais sigam produzindo efeitos.

<sup>22</sup> Repetição..., *op. cit.*, p. 359, nota 612, e p. 362.

<sup>23</sup> *Ibidem*, *op. cit.*, p. 362 e 364.

<sup>24</sup> Decadência..., *op. cit.*, p. 100 e 253.

<sup>25</sup> Extinção..., *op. cit.*, p. 233.

<sup>26</sup> Comentários à Constituição de 1946, v. V, São Paulo, Max Limonad, 1953, p. 293 et seq.

<sup>27</sup> Lançamento..., *op. cit.*, p. 195.



Processo nº : 11040.001494/96-79  
Recurso nº : 116.124  
Acórdão nº : 201-76.013

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 mencionado artigo 168, II, que também determina um novo prazo para a restituição do indébito.

Esse novo prazo constitui, na explicação de ALBERTO XAVIER<sup>28</sup>, consequência 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 hoje nele previsto.

Conquanto haja quem se posicione contra tal prazo, como EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI<sup>29</sup>, é grande o seu amparo doutrinário: HUGO DE BRITO MACHADO<sup>30</sup>, ALBERTO XAVIER<sup>31</sup>, RICARDO LOBO TORRES<sup>32</sup>, MARCELO FORTES DE CERQUEIRA<sup>33</sup>, 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...*”<sup>34</sup>. 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*”<sup>35</sup>.

A dúvida que se põe, no caso vertente, é 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?

<sup>28</sup> Do Lançamento..., *op. cit.*, p. 97.

<sup>29</sup> Decadência..., *op. cit.*, p. 270-271 e 276.

<sup>30</sup> Repetição..., *op. cit.*, p. 21.

<sup>31</sup> Do Lançamento..., *op. cit.*, p. 97.

<sup>32</sup> Restituição dos Tributos, Rio de Janeiro, Forense, 1983, p. 109.

<sup>33</sup> Repetição..., *op. cit.*, p. 330-334.

<sup>34</sup> 1º Conselho de Contribuintes - 8ª Câmara – Acórdão nº 108-06283 – rel. JOSÉ HENRIQUE LONGO – Sessão de 08.11.2000.

<sup>35</sup> STJ, Emb. Div. Resp. 43.995-5/RS, rel. Min. CESAR ASFOR ROCHA – *Apud* EURICO M. D. DE SANTI, Decadência..., *op. cit.*, p. 270-271.



Processo nº : 11040.001494/96-79  
Recurso nº : 116.124  
Acórdão nº : 201-76.013

Só prevalecerá o segundo prazo quando a declaração de inconstitucionalidade venha, como já frisamos acima, a reforçar o direito do contribuinte 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 é o que ocorre neste caso, pois o FINSOCIAL que se alega ter sido pago a maior é relativo aos períodos de apuração de setembro de 1989 a março de 1992 (fls. 39 e 41-44), correspondendo a fatos jurídicos tributários de cujo termo inicial ainda não haviam transcorrido dez anos quando foi protocolada a comunicação, em 05.12.96, o que só viria a ocorrer em setembro de 1999. Já em relação ao outro prazo, da publicação da decisão que declarou a inconstitucionalidade, em abril de 1993, não se havia esgotado ainda o prazo de cinco anos antes da data do protocolo da comunicação, o que só viria a ocorrer em abril de 1998. Eis que, no caso, este segundo termo inicial reduz o prazo do contribuinte para a repetição do indébito. Fiquemos, pois, com o primeiro prazo decadencial, porque mais favorável ao direito de repetição do sujeito passivo, mas registremos aqui o risco, embora ausente neste caso, de eventualmente serem excedidos 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*"<sup>36</sup>. 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*".<sup>37</sup> Situações essas que EURICO DE SANTI aceita, desde que recebam os efeitos da coisa julgada, do ato jurídico perfeito e do direito adquirido<sup>38</sup>. Esses os cuidados a serem tomados com a eficácia retrooperante das decisões pela inconstitucionalidade.

No caso em tela, tal decisão não poderia, por exemplo, retroagir para prejudicar o direito adquirido do sujeito passivo ao prazo de repetição vinculado ao lançamento por homologação, reduzindo-o.

Eis que, no caso, o pedido de restituição do indébito foi efetuado antes do advento do termo final de ambos os prazos de decadência tomados em consideração.

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**

<sup>36</sup> República e Constituição, São Paulo, RT, 1985, p. 154.

<sup>37</sup> A Declaração de Inconstitucionalidade e a Restituição de Tributos, Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, Dialética, nº 8, maio 1996, p. 99-100.

<sup>38</sup> Decadência..., op. cit., p. 273, nota 386.



**Processo nº :** 11040.001494/96-79  
**Recurso nº :** 116.124  
**Acórdão nº :** 201-76.013

**pleitear a restituição**, recomendando, no particular, 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 do FINSOCIAL.

É o nosso voto.

Sala das Sessões, em 20 de março de 2002.

  
JOSÉ ROBERTO VIEIRA 



Processo nº : 11040.001494/96-79  
Recurso nº : 116.124  
Acórdão nº : 201-76.013

## DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO SERAFIM FERNANDES CORRÊA.

Versa o litígio sobre o termo inicial para o contribuinte pleitear restituição de valores recolhidos a maior a título de FINSOCIAL.

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.

Com todo o respeito por aqueles que entendem de forma diferente, filio-me a 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.*

*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*



Processo nº : 11040.001494/96-79  
Recurso nº : 116.124  
Acórdão nº : 201-76.013

*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. § 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, 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 à título de Finsocial, pens*

*SM*

*peris*  
*17*



Processo nº : 11040.001494/96-79  
Recurso nº : 116.124  
Acórdão nº : 201-76.013

*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 0,1% (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) 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 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*



Processo nº : 11040.001494/96-79  
Recurso nº : 116.124  
Acórdão nº : 201-76.013

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.

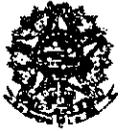
4. O controle difuso - também conhecido por via de exceção, controle indireto, controle em concreto ou controle incidental (incidenter tantum) - ocorre quando vários ou todos os órgãos judiciais são competentes para declarar a inconstitucionalidade de lei ou norma.

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, 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)



Processo nº : 11040.001494/96-79  
Recurso nº : 116.124  
Acórdão nº : 201-76.013

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 mesmo 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 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) enquanto outros (como José Afonso

15



Processo nº : 11040.001494/96-79  
Recurso nº : 116.124  
Acórdão nº : 201-76.013

*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 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/nº437/1998 tornou sem efeito o Parecer PGFN nº 1.185/1995, concluído que "o*

*for*

*16*



Processo nº : 11040.001494/96-79  
Recurso nº : 116.124  
Acórdão nº : 201-76.013

*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".*

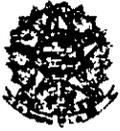
*11.1 Em outras palavras, no controle de constitucionalidade difuso, com a publicação do Decreto nº 2.346/1997, os efeitos da Resolução do Senado foram equiparados aos da ADIn.*

*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,*



Processo nº : 11040.001494/96-79  
Recurso nº : 116.124  
Acórdão nº : 201-76.013

contudo, uma exceção à 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 LX (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



Processo nº : 11040.001494/96-79  
Recurso nº : 116.124  
Acórdão nº : 201-76.013

*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 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 procede-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*



Processo nº : 11040.001494/96-79  
Recurso nº : 116.124  
Acórdão nº : 201-76.013

*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 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



Processo nº : 11040.001494/96-79  
Recurso nº : 116.124  
Acórdão nº : 201-76.013

*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).*

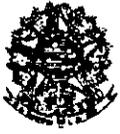
26.1 *Quanto à declaração de inconstitucionalidade da lei por meio de ADIn, o termo inicial para a contagem do prazo de decadência é a data do trânsito em julgado da decisão do STF.*

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*
- b) *da MP nº 1.110/1995, para os casos dos incisos I, VII e VIII*

*SM*

*[Assinatura]*



Processo nº : 11040.001494/96-79  
Recurso nº : 116.124  
Acórdão nº : 201-76.013

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, fundamentando 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 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 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



Processo nº : 11040.001494/96-79  
Recurso nº : 116.124  
Acórdão nº : 201-76.013

*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 prazo) idêntico*

*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;*



Processo nº : 11040.001494/96-79  
Recurso nº : 116.124  
Acórdão nº : 201-76.013

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;



Processo nº : 11040.001494/96-79  
Recurso nº : 116.124  
Acórdão nº : 201-76.013

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"

Como afirmei anteriormente, filio-me ao mesmo entendimento esposado pelo Parecer transcrito, por entender que antes da Medida Provisória nº 1.110/95, de 31.08.95 o contribuinte estava impedido de exercer o seu direito por força dos Decretos nºs 73.529/74 ( arts. 1º e 2º ) e 2.346/97 ( art. 1º e parágrafos ), a seguir transcritos:

**DECRETO Nº 73.529, DE 21 DE JANEIRO DE 1974.**

*Dispõe sobre a alteração da orientação administrativa em virtude de decisões judiciais e dá outras providências.*

**O PRESIDENTE DA REPÚBLICA**, usando da atribuição que lhe confere o artigo 81, item III, da Constituição,

**DECRETA:**



Processo nº : 11040.001494/96-79  
Recurso nº : 116.124  
Acórdão nº : 201-76.013

**Art 1º É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ou ordinatório.**

**Art 2º Observados os requisitos legais e regulamentares, as decisões judiciais a que se refere o artigo 1º produzirão seus efeitos apenas em relação às partes que integraram o processo judicial e com estrita observância do conteúdo dos julgados.**

**Art 3º A orientação administrativa firmada ou autorizada pelo Presidente da República somente será suscetível de revisão mediante proposta de Ministro de Estado ou de dirigente de órgãos integrantes da Presidência da República.**

**Parágrafo único.** No caso de entidades da administração indireta, a proposta será do Ministro de Estado a que estiverem vinculadas.

**Art 4º Este Decreto entrará em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário.**

Brasília, 21 de janeiro de 1974; 153º da Independência e 86º da República.

**EMÍLIO G. MÉDICI**  
Alfredo Buzaid

#### **DECRETO Nº 2.346, DE 10 DE OUTUBRO DE 1997.**

Consolida normas de procedimentos a serem observadas pela Administração Pública Federal em razão de decisões judiciais, regulamenta os dispositivos legais que menciona, e dá outras providências.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, incisos IV e VI, da Constituição, e tendo em vista o disposto nos arts. 131 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, alterada pela Medida Provisória nº 1.523-12, de 25 de setembro de 1997, 77 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e 1º a 4º da Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997,

**DECRETA:**

#### **CAPÍTULO I**

#### **DAS DISPOSIÇÕES GERAIS**

**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**

  
26



Processo nº : 11040.001494/96-79  
Recurso nº : 116.124  
Acórdão nº : 201-76.013

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

§ 3º O Presidente da República, mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida em caso concreto.

O direito do contribuinte somente nasceu com a Medida Provisória nº 1.110/95, de 31.08.95. Sendo assim, quando do protocolo do pedido em 05.12.96 o contribuinte estava dentro do prazo para pleitear o seu direito.

Aliás, a jurisprudência das três Câmaras do 2º Conselho de Contribuintes é mansa e pacífica sobre a matéria como se vê dos acórdãos, a seguir transcritos:

**Número do Recurso: 116689**

**Câmara: PRIMEIRA CÂMARA**

**Número do Processo: 10835.000481/99-25**

**Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO**

**Matéria: RESTITUIÇÃO/COMP FINSOCIAL**

**Recorrente: AKIYAMA MANSOUR & CIA. LTDA**

**Recorrida/Interessado: DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP**

**Data da Sessão: 21/06/2001 09:00:00**

**Relator: José Roberto Vieira**

**Decisão: ACÓRDÃO 201-74944**

**Resultado: DPU - DADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE**

**Texto da Decisão:** Por unanimidade de votos, deu-se provimento ao recurso. O conselheiro Serafim Fernandes Corrêa votou pelas conclusões e apresenta declaração de voto, pois provê o recurso por fundamentos diversos do relator. Comungam desse pensamento os demais conselheiros.

**Ementa:** FINSOCIAL - PRAZO PARA A REPETIÇÃO DO INDÉBITO. Tratando-se de hipótese em que o pagamento indevido encontra amparo na declaração de inconstitucionalidade do Supremo



Processo nº : 11040.001494/96-79  
Recurso nº : 116.124  
Acórdão nº : 201-76.013

Tribunal Federal, no exercício do seu controle difuso, quanto às majorações de alíquotas dessa contribuição, conta-se tal prazo da data em que o sujeito passivo teve o seu direito reconhecido pela administração tributária, neste caso, a data da publicação da Medida Provisória nº 1.110/95 (31.08.1995).

**Número do Recurso: 117558**

**Câmara: SEGUNDA CÂMARA**

**Número do Processo: 10835.001443/99-71**

**Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO**

**Matéria: RESTITUIÇÃO/COMP PIS**

**Recorrente: GRÁFICA E EDITORA RANCHARIA LTDA**

**Recorrida/Interessado: DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP**

**Data da Sessão: 20/03/2002 09:00:00**

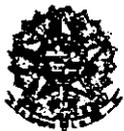
**Relator: Antônio Carlos Bueno Ribeiro**

**Decisão: ACÓRDÃO 202-13668**

**Resultado: PPU - DADO PROVIMENTO PARCIAL POR UNANIMIDADE**

**Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, deu-se provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do relator.**

**Ementa: RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO DE INDÉBITO - DECADÊNCIA. O prazo para pleitear a restituição e/ou compensação de tributos pagos indevidamente é sempre de 05 (cinco)anos, distinguindo-se o início de sua contagem em razão da forma em que se exterioriza o indébito. Se o indébito exsurge da iniciativa unilateral do sujeito passivo, calcado em situação fática não litigiosa, o prazo para pleitear a restituição ou a compensação tem início a partir da data do pagamento que se considera indevido (extinção do crédito tributário). Todavia, se o indébito se exterioriza no contexto de solução jurídica conflituosa, o prazo para desconstituir a indevida incidência só pode ter início com a decisão definitiva da controvérsia, como acontece nas soluções jurídicas ordenadas com eficácia *erga omnes*, pela edição de resolução do Senado Federal para expurgar do sistema norma declarada inconstitucional, ou na situação em que é editada Medida Provisória ou mesmo ato administrativo para reconhecer a impertinência de exação tributária anteriormente exigida PIS**



Processo nº : 11040.001494/96-79  
Recurso nº : 116.124  
Acórdão nº : 201-76.013

SEMESTRALIDADE. Os indébitos oriundos de recolhidos efetuados nos moldes dos Decretos-Leis nº 2.445/88 e 2.449/88, declarados inconstitucionais pelo STF, tendo em vista a jurisprudência consolidada do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, bem como, no âmbito administrativo, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, deverão ser calculados considerando que a base de cálculo do PIS, até a edição da Medida Provisória nº 1.212/95, é o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem correção monetária. CORREÇÃO MONETÁRIA. A atualização monetária, até 31/12/95, dos valores recolhidos indevidamente, deve ser efetuada com base nos índices constantes da tabela anexa à Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR nº 8, de 27/06/97, devendo incidir a Taxa SELIC a partir de 01/01/96, nos termos do art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95. Recurso provido em parte.

**Número do Recurso: 115934**

**Câmara: TERCEIRA CÂMARA**

**Número do Processo: 10660.000638/00-77**

**Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO**

**Matéria: RESTITUIÇÃO/COMP FINSOCIAL**

**Recorrente: MAROIL LTDA**

**Recorrida/Interessado: DRJ-JUIZ DE FORA/MG**

**Data da Sessão: 24/01/2002 12:00:00**

**Relator: Francisco de Sales Ribeiro Queiroz**

**Decisão: ACÓRDÃO 203-07953**

**Resultado: DPU - DADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE**

**Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, deu-se provimento ao recurso.**

**Ementa: FINSOCIAL - RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO DE INDÉBITO - CONTAGEM DO PRAZO DE DECADÊNCIA - INTELIGÊNCIA DO ART. 168 DO CTN - O prazo para pleitear a restituição ou compensação de tributos pagos indevidamente é sempre de 05(cinco) anos, distinguindo-se o início de sua contagem, em razão da forma em que se exterioriza o indébito. Se o indébito exsurge da iniciativa unilateral do sujeito passivo, calcado em situação fática não litigiosa, o prazo para pleitear a restituição ou a compensação tem início a partir da data do**

29

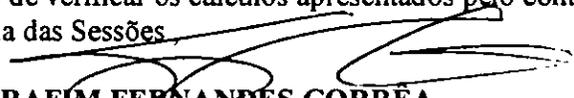


**Processo nº :** 11040.001494/96-79  
**Recurso nº :** 116.124  
**Acórdão nº :** 201-76.013

pagamento que se considera indevido (extinção do crédito tributário). Todavia, se o indébito se exterioriza no contexto de solução jurídica conflituosa, o prazo para desconstituir a indevida incidência só pode ter início com a decisão definitiva da controvérsia, como acontece nas soluções jurídicas ordenadas com eficácia erga omnes, pela edição de resolução do Senado Federal para expurgar do sistema norma declarada inconstitucional, ou na situação em que é editada Medida Provisória ou mesmo ato administrativo para reconhecer a impertinência de exação tributária anteriormente exigida. (Precedente: Acórdão nº 108-05.791, Sessão de 13/07/99). Recurso provido.

Isto posto, voto no sentido de dar provimento ao recurso, ressalvado o direito da Fazenda Nacional de verificar os cálculos apresentados pelo contribuinte.

Sala das Sessões

  
**SERAFIM FERNANDES CORRÊA**

Conselheiro Relator