



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 11610.002031/00-15  
SESSÃO DE : 14 de abril de 2004  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.364  
RECURSO Nº : 126.599  
RECORRENTE : CASA DE COUROS ROMEU LTDA.  
RECORRIDA : DRJ/SÃO PAULO/SP

FINSOCIAL – PEDIDO DE RECONHECIMENTO DE DIREITO CREDITÓRIO SOBRE RECOLHIMENTOS DA CONTRIBUIÇÃO – O direito de pleitear o reconhecimento de crédito com o conseqüente pedido de restituição/compensação, perante a autoridade administrativa, de tributo pago em virtude de lei que se tenha por inconstitucional, somente nasce com a declaração de inconstitucionalidade pelo STF, em ação direta, ou com a suspensão, pelo Senado Federal, da lei declarada inconstitucional, na via indireta. Inexistindo Resolução do Senado Federal, o Parecer COSIT nº 58, de 27/10/98, vazou entendimento de que o termo *a quo* para o pedido de restituição começa a contar da data da edição da Medida Provisória nº 1.110, de 30/08/95. Desta forma, considerado que até 30/11/99 esse era o entendimento da SRF, todos os pedidos protocolados até tal data, estão, no mínimo, albergados por ele.

No caso, o pedido ocorreu em data de 30 de agosto de 2000 quando ainda existia o direito de o contribuinte de pleitear a restituição.

Rejeitada a arguição de decadência. Devolva-se o processo à repartição fiscal competente para o julgamento das demais questões de mérito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, rejeitar a arguição de decadência e devolver o processo à Repartição de Origem para apreciar as demais questões, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Anelise Daudt Prieto, relatora, e Zenaldo Loibman. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro João Holanda Costa.

Brasília-DF, em 14 de abril de 2004

  
JOÃO HOLANDA COSTA  
Presidente e Relator Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: PAULO DE ASSIS, NILTON LUIZ BARTOLI, Nanci GAMA e LISA MARINI VIEIRA FERREIRA DOS SANTOS (Suplente). Esteve Presente a Procuradora da Fazenda Nacional ANDREA KARLA FERRAZ.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.599  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.364  
RECORRENTE : CASA DE COUROS ROMEU LTDA.  
RECORRIDA : DRJ/SÃO PAULO/SP  
RELATORA : ANELISE DAUDT PRIETO  
RELATOR DESIG. : JOÃO HOLANDA COSTA

RELATÓRIO

Adoto o relatório do julgado recorrido:

“Trata o presente processo de pedido de restituição/compensação formulado pelo contribuinte acima identificado, protocolizado em 30/08/2000, no qual este pretende reaver valores recolhidos a título de contribuições para o Finsocial, no período de set/1990 a abr/1992, relativos ao aumento de alíquota da contribuição em tela, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

2. Mediante o Despacho Decisório de fls. 30/31, a autoridade competente da Delegacia da Receita Federal em São Paulo indeferiu o pleito, apoiada no Ato Declaratório nº 96/1999, sob o fundamento de que já havia transcorrido o prazo prescricional (cinco anos) definido no art. 168, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25/10/1966.

3. Inconformado com o indeferimento do seu pedido, o contribuinte ingressou com a manifestação de inconformidade de fls. 34 a 44, cujo teor é sintetizado a seguir.

3.1 Argumenta que os Decretos-Leis n.ºs 2.049/83 e 92.698/86, que disciplinaram as normas relativas ao Finsocial, estabeleceram o prazo prescricional de 10 (dez) anos, contados a partir de cada recolhimento indevido ou a maior, para o contribuinte pleitear a sua restituição, donde conclui que há legitimidade em pleitear a restituição ou a compensação do excesso de tributo cobrado no último decênio.

3.2 Observa que, mesmo diante da legislação específica do Finsocial, o fisco não reconheceu o seu pedido sob a argumentação de que o prazo prescricional seria de 5 (cinco) anos, considerando isoladamente o disposto no art. 168 do Código Tributário Nacional – CTN.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.599  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.364

3.2. Alega que mesmo que a questão seja olhada sob o prisma do CTN a argumentação utilizada pelo fisco não tem sustentação jurídica, legal ou jurisprudencial. Acrescenta que o Finsocial é um tributo sujeito ao lançamento por homologação e a Fazenda Pública tem o prazo de 5 (cinco) anos para homologar expressa ou tacitamente o crédito tributário, manifestando-se quanto a eventuais incorreções. Assim, esgotado tal prazo, conforme o prescrito no art. 150, § 4º, do CTN, estará extinto o crédito.

3.4. Salaria que, com efeito, o contribuinte tem prazo de 5 (cinco) anos para pleitear a restituição, contados da data da extinção do crédito, de acordo com o art. 168 do CTN.

3.5 Conclui que a extinção do crédito tributário prevista no art. 168, I, do CTN, está condicionada à homologação expressa ou tácita do pagamento conforme o art. 156, VII, do CTN, e não ao próprio pagamento que é considerado como mera antecipação, logo, após o prazo de 5 (cinco) anos para a homologação, que é quando se dará por extinto o crédito tributário, é que se iniciará a contagem dos 5 (cinco) anos para se pleitear a restituição, perfazendo um total de 10 (dez) anos.

3.6 Transcreve, ainda, vários julgados das esferas administrativas e judiciais que, a seu ver, confirmam esse entendimento.

4. Finalizando, requer a reformulação da decisão proferida por motivo da mais lúdima justiça.”

A decisão *a quo* foi por indeferir a solicitação e trouxe a seguinte ementa:

“Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Período de apuração: 01/08/1990 a 31/03/1992

Ementa: FINSOCIAL. REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO.

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,

ADP

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.599  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.364

extingue-se após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da extinção do crédito tributário.”

Tempestivamente a contribuinte apresentou recurso voluntário, insistindo na tese de prazo de 10 anos a partir do pagamento para a solicitação da restituição do indébito em pauta.

É o relatório. *Ad*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.599  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.364

VOTO VENCEDOR

Cuida-se de decidir se o contribuinte, no caso deste processo, tem direito à restituição do valor pago a maior de contribuição ao Finsocial, além do valor calculado à alíquota de 0,5% (meio por cento) prevista no Decreto-lei nº 1.940/89, no período apontado pelo recorrente na sua petição. A majoração de alíquota, que fora determinada pelas Leis 7.787/89, 7.894/89 e 8.147/90, fora declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal quando do RE 150.764-PE, cuja decisão ocorreu em 16/12/1992.

O fundamento para a administração tributária indeferir o pedido de restituição foi que decaíra o direito de a empresa pleitear a restituição, dado que o pedido foi feito após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, a partir da extinção do crédito tributário com o pagamento feito.

Transcrevo, a propósito, largos trechos do bem elaborado voto da lavra do eminente Conselheiro Dr. Irineu Bianchi, que inegavelmente, tratou desta matéria de forma abrangente, trazendo solução estritamente jurídica:

*“Estando presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso.*

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

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

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

*A corrente jurisprudencial dominante nos tribunais superiores fixou-se no sentido de que a extinção do crédito tributário, nos*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.599  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.364

*casos de lançamento por homologação é de 10 (dez) anos, podendo ser sintetizada na seguinte ementa:*

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

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

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

*Ora, a introdução no CTN de dispositivo legal dotado de mero caráter interpretativo, representa o reconhecimento inequívoco por parte do Poder Executivo da linha de entendimento majoritário dos tribunais superiores, pretendendo justamente com a alteração legal emprestar-lhe entendimento contrário.*

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

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

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

*É o caso dos autos. Ocorreu a declaração de inconstitucionalidade do Finsocial pago a maior em relação ao aumento de alíquotas,*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.599  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.364

*veiculada pela Lei nº 7.689/88, declarada inconstitucional pelo STF, consoante o Acórdão RE nº 150.7864-1/PE, DJU de 02/04/93.*

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

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

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

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

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

*Os argumentos do relator da matéria, Senador Almir Lando atentam contra a independência dos Poderes, porquanto, o que qualifica o julgamento não é o resultado obtido na votação (que in casu deu-se por seis votos contra cinco) mas o que se decidiu. Seria o mesmo que o STF retirar do mundo jurídico uma lei que fosse aprovada no Congresso Nacional por maioria simples.*

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.599  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.364

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

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

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

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

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

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

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

*Outrossim, o marco inicial para o prazo de restituição fixado a partir da MP 1.110/95, teve respaldo oficial através do Parecer*

RECURSO Nº : 126.599  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.364

*Cosit nº 58, de 27 de outubro de 1998. Analisando dito Parecer, fica claro que tal ato abordou o assunto de forma a não deixar dúvidas, razão pela qual transcrevo o seu inteiro teor, adotando-o como fundamentos do presente voto:*

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário.*

*Ementa: RESOLUÇÃO DO SENADO. EFEITOS.*

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

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

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

*RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA.*

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

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

*RELATÓRIO*

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.599  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.364

*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 a título de Finsocial, pelas empresas vendedoras de mercadorias e mistas no que excederam a 0,5% (meio por cento), com fundamento na Lei nº 7.689/1988, art. 9º e conforme Leis nºs 7.787/1989 e 8.147/1990, acrescidos do adicional de 0,1% (zero vírgula um por cento) sobre os fatos geradores relativos ao exercício de 1988, nos termos do Decreto-lei 2.397/1987, art. 22, podem ser restituídos a pedido dos interessados, de acordo com o disposto na Medida Provisória nº 1.621-36/1988, art. 18, § 2º? Em caso afirmativo, qual o prazo decadencial para o pedido de restituição?*

*e) Na ação judicial o contribuinte não cumula pedido de restituição, sendo a mesma restrita ao pedido de declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-leis nºs 2.445/1988 e 2.449/1988 e do direito ao pagamento do PIS pela Lei Complementar nº 7/1970. Para que seja afastada a decadência, deve o autor cumular com a ação o pedido de restituição do indébito?*

*f) Considerando a IN SRF nº 21/1997, art. 17, § 1º, com as alterações da IN SRF nº 73/1997, que admite a desistência da execução de título judicial, perante o Poder Judiciário, para pleitear a restituição/compensação na esfera administrativa, qual deve ser o prazo decadencial (cinco ou dez anos) e o termo inicial para a contagem desse prazo (o ajuizamento da ação ou da data do pedido na via administrativa)? Há que se falar em prazo prescricional ("prazo para pedir")? O ato de desistência,*

RECURSO Nº : 126.599  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.364

*por parte do contribuinte, não implicaria, expressamente, renúncia de direito já conquistado pelo autor, vez que o CTN não prevê a data do ajuizamento da ação para contagem do prazo decadencial, o que justificaria o autor a prosseguir na execução, por ser mais vantajoso?*

#### *FUNDAMENTOS LEGAIS*

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

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

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.599  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.364

*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 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 da Silva:*

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

*8. Quanto aos efeitos, no plano temporal, ainda com relação ao controle difuso, a doutrina não é pacífica, entendendo alguns que seriam ex tunc (como Celso Bastos, Gilmar Ferreira Mendes)*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.599  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.364

*enquanto outros (como José Afonso da Silva) defendem a teoria de que os efeitos seriam ex nunc (impediriam a continuidade dos atos para o futuro, mas não desconstituíria, por si só, os atos jurídicos perfeitos e acabados e as situações definitivamente constituídas).*

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

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

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

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

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

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

*11. O citado Parecer PGFN/CAT/nº 437/1998 tornou sem efeito o Parecer PGFN nº 1.185/1995, 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".*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.599  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.364

*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.*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.599  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.364

*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, a dar mais clareza e precisão à norma, pois os contribuintes já faziam jus à restituição antes disso; não criou fato novo, situação nova, razão pela qual não há que se falar em lei nova.*

*18. Logo, os delegados/inspetores da Receita Federal também estão autorizados a proceder a 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*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.599  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.364

*processo (a União e o contribuinte que ajuizou a ação), não haveria, a princípio, que se cogitar de indébito tributário neste caso.*

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

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.599  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.364

*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 Secretaria 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*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.599  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.364

*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, a resposta à quinta pergunta. Havendo pedido administrativo de restituição do PIS, fundamentado em decisão judicial específica, que reconhece a inconstitucionalidade dos Decretos-leis nºs 2.445/1988 e 2.44/1988 e declara o direito do contribuinte de recolher 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 verifica 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*

RECURSO Nº : 126.599  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.364

*administrados pela 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*
- 2. quando o Secretário da Receita Federal editar ato específico, no uso da autorização prevista no Decreto nº 2.346/1997, art.*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.599  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.364

*4º; ou ainda, 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, contado 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,*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.599  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.364

*de valor a que já tem direito (a desistência se dá na fase de execução do título judicial).*

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

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

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

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

*Entendo ainda que não se aplica ao caso presente o disposto no art. 73 da lei 9.430/66, porquanto o § 3º, do art. 18, da lei de conversão*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.599  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.364

*da MP 1.110 – (Lei nº 10.522) que lhe é posterior, dispõe sobre a restituição, vedando que a mesma se dê ex officio e silenciando quanto às demais formas, enquanto que o art. 27 veda o recurso oficial das decisões administrativas que concedam a restituição.*

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

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

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

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

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

*Há que se dizer também que as conclusões do Parecer em comento, na parte que restringe o direito à restituição fora dos casos já*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.599  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.364

*analisados pelo Poder Judiciário, encontram-se a descoberto de qualquer motivação, o que o torna inválido neste particular, porquanto a motivação é elemento obrigatório na constituição de qualquer Ato Administrativo.*

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

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

*In casu*, o pedido ocorreu na data de 10 de setembro de 1997, logo, dentro do prazo prescricional.

Entendo, por via de consequência, não estar o pleito da Recorrente fulminado pela decadência, de modo que afasto a preliminar levantada pela Turma Julgadora.

Deverá ser o processo encaminhado à repartição fiscal competente para que se digne julgar as demais questões de mérito.

Pelo exposto, voto para dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 14 de abril de 2004

  
JOÃO HOLANDA COSTA – Relator

RECURSO Nº : 126.599  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.364

### VOTO VENCIDO

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

#### DA DECISÃO DO STF E SEUS EFEITOS

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

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

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

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

“É incontestável, pois, que a suspensão da eficácia desses artigos de leis pelo Senado Federal, operando *erga omnes*, trará profunda repercussão na vida econômica do País, notadamente em momento

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

RECURSO Nº : 126.599  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.364

de acentuada crise do Tesouro Nacional e de conjugação de esforços no sentido da recuperação da economia nacional. Ademais, a decisão declaratória de inconstitucionalidade do STF, no presente caso, embora configurada em maioria absoluta nos precisos termos do art. 97 da Lei Maior, ocorreu pelo voto de seis de seus membros contra cinco, demonstrando, com isso, que o entendimento sobre a questão não é pacífico”<sup>2</sup>.

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

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

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

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

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

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

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

<sup>3</sup> Art. 18. Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente: (...) III - à contribuição ao Fundo de Investimento Social – Finsocial, exigida das empresas exclusivamente vendedoras de mercadorias e mistas, com fundamento no art. 9º da Lei nº 7.689, de 1988, na alíquota superior a 0,5% (cinco décimos por cento), conforme Leis nº 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; (...) § 3º O disposto neste artigo não implicará restituição ex officio de quantia paga.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.599  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.364

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

Prossegue explicando que:

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

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

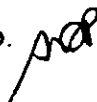
16. A terceira alteração, ocorrida em 10/06/1998 (MP nº 1.621-36), acrescentou ao § 2º a expressão "*ex officio*". Essa mudança, numa primeira leitura, poderia levar ao entendimento de que, só a partir de então, poderia ser procedida a restituição, quando requerida pelo contribuinte; antes disso, o interessado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

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

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

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

Concordo com tal interpretação.



RECURSO Nº : 126.599  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.364

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

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

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

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

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

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

Além disso, o referido artigo 122 não foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, pois o art. 149 da Carta Magna remeteu as contribuições sociais ao art. 146, inciso III, ficando, assim, sujeitas às normas gerais em matéria de legislação tributária, inclusive decadência e prescrição.

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

No que concerne ao prazo de 10 anos previsto na Lei nº 8.212/91, artigo 45, inciso I, lembro que o mesmo diz respeito tão somente à decadência do direito de constituir o crédito tributário, o que é bem diverso do direito de pleitear a restituição do pagamento indevido. Note-se que o próprio CTN, que regula os institutos da decadência e prescrição, trata de formas bem diferenciadas o direito de constituir o crédito e o direito de pleitear a sua restituição.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.599  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.364

A outra tese de dez anos do direito de o contribuinte pleitear a restituição do débito com o Fisco, para o caso de lançamento por homologação, traz como fundamento que o termo inicial não seria o “pagamento antecipado” e sim o momento da homologação expressa ou tácita do pagamento, sob a alegação de que a realização do crédito só se realizaria com a posterior homologação do pagamento. Como normalmente a extinção do crédito se realiza com a homologação tácita, que ocorre cinco anos após o fato gerador (CTN, 150, par. 4º), contar-se-ia estes cinco anos e mais cinco a partir da data da extinção.

Eurico Marcos Diniz de Santi<sup>4</sup> rebate aquela posição de forma muito lúcida, conforme transcrevo a seguir:

“Não podemos aceitar esta tese, primeiro porque pagamento antecipado não significa pagamento provisório à espera de seus efeitos, mas pagamento efetivo, realizado antes e independentemente de ato de lançamento.

Segundo, porque se interpretou o “sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento de forma equivocada, Mesmo desconsiderando a crítica de ALCIDES JORGE COSTA<sup>5</sup>, para quem “não faz sentido (...), ao cuidar do lançamento por homologação, pôr condição onde inexistente negócio jurídico”, pois “condição é modalidade de negócio jurídico e, portanto, inaplicável ao ato jurídico material” do pagamento, não se pode aceitar condição resolutiva como se fosse necessariamente uma condição suspensiva que retarda o efeito do pagamento para a data da homologação.<sup>6</sup>

A condição resolutiva não impede a plena eficácia do pagamento e, portanto, não descaracteriza a extinção do crédito no átimo do pagamento. Assim sendo, enquanto a homologação não se realiza, vigora com plena eficácia o pagamento, <sup>7</sup>a partir do qual podem

---

<sup>4</sup> Decadência e Prescrição em Direito Tributário. Max Limonad: São Paulo, 2.000. pp. 268/270.

<sup>5</sup> “Da extinção das obrigações tributárias. p. 95. Também é esta a argumentação de SACHA CALMON NAVARRO COELHO, Curso de direito tributário brasileiro, p. 699.”

<sup>6</sup> “LUCIANO AMARO aponta a impropriedade técnica de o CTN dirigir a *homologação* como condição resolutiva: “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 restaria 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*, p. 344.”

<sup>7</sup> “Nesse sentido, Min. DEMÓCRITO REINALDO, ao relatar os embargos de divergência em Resp nº 48.113-7/PR, averbou: “O lançamento, no caso, constitui mero ato declaratório de situação

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.599  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.364

exercer-se os direitos advindos desse ato, mas dentro dos prazos prescricionais.

Se o fundamento jurídico da tese dos dez anos é que a extinção do crédito tributário pressupõe a homologação, o direito de pleitear o débito do Fisco só surgiria ao final do prazo de homologação tácita, de modo que, se o contribuinte ficaria impedido de pleitear a restituição antes do prazo de cinco anos para homologação, tendo que aguardar a extinção do crédito pela homologação.”

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

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

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

“9. Por primeiro, abre-se um parêntese, para observar, como já o fizera o PARECER PGFN/CAT/Nº 550/99, que o Decreto nº 2.346, de 10.10.97, cujas regras vinculam toda a Administração Pública Federal, determina que decisões da espécie, proferidas pelo STF, só alcançam os atos que ainda sejam passíveis de revisão:

---

preexistente, preconstituída. E a homologação ficta (ou expressa) como instrumento declaratório, tem efeito retro-operatne, ou, em outras palavras: tem efeitos *ex tunc*, alcança o ato do pagamento, declarando a sua eficácia, no momento em que a realizou”. Também julgou assim SÉRGIO NOJIRI: “Verifica-se, pois, que a extinção do crédito tributário se opera no momento do efetivo recolhimento do tributo, ainda que este tenha sido exigido ilegalmente. Neste sentido, o direito de pleitear a restituição está sujeito ao prazo de cinco anos (art. 168, CTN), a contar da data da extinção do crédito tributário, que é o da data do pagamento indevido. Contudo, por estar esse pagamento sob condição resolutória, seus efeitos se darão somente a partir do lançamento tributário (que no caso em apreço é ficto), nos termo do art. 150, § 4º (...). A meu ver, e este é o ponto crucial da questão, os efeitos deste lançamento ficto operam-se *ex tunc*. A homologação apenas reconhece o pagamento havido, declarando, com efeitos retroativos, a extinção do crédito tributário. Portanto, o prazo de restituição é de 5 anos, a contar do efetivo pagamento espontâneo do tributo indevido ou a maior”, (Sentença, Autos nº 96.0902460-2, Sorocaba, 2ª Vara da Justiça Federal, p. 9).

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.599  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.364

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

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

10. Esse mandamento aplica-se, inclusive, aos casos em que a inconstitucionalidade da lei seja proferida, *incidenter tantum*, pelo STF e haja suspensão de sua execução por ato do Senado Federal, por força do que dispõe o § 2º do mesmo art. 1º. Destarte, ainda que não se concorde com a linha doutrinária adotada pelo ato do Chefe do Poder Executivo, não há como afastar-se de duas assertivas inexoráveis: uma, que, para a administração pública federal, a decisão do STF declaratória de inconstitucionalidade é dotada de efeito *ex tunc*; outra, que tal efeito só será pleno se o ato praticado pela Administração Pública ou pelo administrado, com base nessa norma, ainda for suscetível de revisão administrativa ou judicial.

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

12. Com efeito, assiste razão à COSIT, quando se preocupa com o desfecho de situação desta natureza em que a PGFN propugna por uma tese que não encontra respaldo em Tribunais Federais. Efetivamente, isto é relevante, haja vista precedentes em que este órgão se debateu contra teses encampadas por esses Tribunais e depois, por conta de repetidos insucessos, viu-se compelido a desistir

ADP

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.599  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.364

de demandas judiciais, mediante autorização do Senhor Procurador-Geral. Mas também não é menos verdade que, em inúmeras outras questões, a Fazenda Nacional foi derrotada nessas mesmas Cortes de Justiça e conseguiu reverter a situação no Supremo Tribunal Federal.

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

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

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

*II- erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;*

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

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

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

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

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

*AOP*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.599  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.364

posteriormente declarada inconstitucional, porque as relações que se concretizaram sob sua égide só poderão ser desfeitas se não houver expirado o prazo para a revisão.

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

*"... A interpretação conjunta dos artigos 168 e 169, do Código Tributário Nacional, demonstra que tais dispositivos não se referem a esse tipo de ação. O art. 168 diz respeito ao pedido de restituição formulado perante a autoridade administrativa. E o art. 169 diz respeito à ação para anular a decisão administrativa denegatória do pedido de restituição. Inexiste, portanto, dispositivo legal estabelecendo a prescrição para a ação do contribuinte, para haver tributo cobrado com base em lei que considere inconstitucional. "*

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

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

18. A prosperar a tese adotada pelos retrocitados Tribunais federais, será possível imaginar contribuintes reivindicando restituição cinquenta, sessenta ou até mais anos depois de pago o tributo. Isto pode parecer absurdo, mas basta que uma lei inconstitucional permaneça inatacada por alguns anos, até que um contribuinte mais atento venha argüir, em ação judicial, a sua inconstitucionalidade.

ADP

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.599  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.364

Como demandas dessa natureza podem demorar vários anos, é perfeitamente plausível que se concretize a situação de, décadas depois, o Estado ter de restituir tributo pago sob lei declarada inconstitucional.

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

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

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

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

22. A nosso ver, é equivocada a afirmativa de que *"Inexiste, portanto, dispositivo legal estabelecendo a prescrição para a ação do contribuinte, para haver tributo cobrado com base em lei que considere inconstitucional"*, pois isto representa, indubitavelmente, negar vigência ao CTN, que cuidou expressamente da matéria no art. 168 c/c art. 165. Com efeito, a leitura conjugada desses dispositivos

*ATA*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.599  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.364

conduz à conclusão única de que o direito ao contribuinte de pleitear a restituição de tributo extingue-se após cinco anos da ocorrência de uma das hipóteses referidas nos incisos I a III do art. 165.

23. A Constituição, em seu art. 146, III, "b", estabelece que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre "prescrição e decadência" tributárias; portanto, a norma legal a ser observada nesta matéria é o CTN - cuja recepção pela Carta de 1988, com status de lei complementar, é pacífica na doutrina e na jurisprudência -, que fixou, indistintamente, o prazo de cinco anos para a decadência do direito de pedir restituição de tributo indevido, independentemente da razão ou da situação em que se deu pagamento. Se o legislador infraconstitucional, a quem compete dispor sobre a matéria, não diferenciou os prazos decadenciais, em função de o pagamento ser indevido por erro na aplicação da norma impositiva ou por inconstitucionalidade desta, ao intérprete é negado fazer tal diferença, por simples exercício de hermenêutica.

24. **ALIOMAR BALEEIRO**, do alto de sua sapiência, já consignara que a restituição do tributo rege-se pelo CTN, independentemente da razão pela qual o pagamento se tornou indevido, "*seja inconstitucionalidade, seja ilegalidade do tributo*", e que "*Os tributos resultantes de inconstitucionalidade, ou de ato ilegal e arbitrário, são os casos mais frequentes de aplicação do inciso I, do art. 165*" (in Dir. Trib. Bras. 10ª ed., rev. e atual, 1991, Forense, pag. 563).

25. Ora, se existe norma legal disposta sobre a matéria, não tem cabimento o juiz negar-lhe vigência para, assumindo indevidamente a função legislativa, atribuir-se o papel de legislador positivo. As respeitáveis decisões dos retrocitados Tribunais federais, portanto, carecem de amparo jurídico, porque desconhecem a existência do mandamento legal para com isto desrespeitá-lo em sua inteireza.

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

*"Tenho sustentado, e constitui entendimento pacífico no âmbito da Administração Tributária Federal, que a autoridade administrativa não tem competência para dizer da inconstitucionalidade das leis.*

*AND*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.599  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.364

*Inúmeras, reiteradas e uniformes manifestações dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda o atestam. Assim, sendo o pedido de restituição fundado na inconstitucionalidade da lei tributária, entendo que não há direito a ser pleiteado administrativamente. Não se pode cogitar da incidência do art. 168, inciso I, do CTN. Inexistente o direito, não se pode cogitar de sua extinção.*

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

*"Na declaração de inconstitucionalidade da lei a decadência ocorre depois de cinco anos da data do trânsito em julgado da decisão do STF proferida em ação direta ou da publicação da Resolução do Senado que suspendeu a lei com base em decisão proferida incidenter tantum pelo STF" (Restituição de Tributos, Forense, Rio de Janeiro, 1983, p. 169).*

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

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

*AND*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.599  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.364

em lei declarada inconstitucional, já que o CTN não regeria matéria, seria imperioso admitir que ela (a Administração) não poderia restituir o tributo. O contribuinte teria, impreterivelmente, de intentar a ação judicial para pleitear o seu direito.

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

29. Também inexistente, no direito positivo brasileiro, disposição expressa que atribua às decisões do STF, proferidas em ADIn, ou às resoluções do Senado, o efeito de desfazer situações jurídicas ou fáticas que se realizaram, inteiramente, sob a égide da lei inconstitucional, cujos direitos de pleitear ou de ação tenham seus prazos, decadenciais ou prescricionais, já extintos, nos termos da legislação aplicável. Existe apenas, como já se disse nos itens 5 a 8, o Decreto nº 2.346/97, que, pelo menos no âmbito da administração pública federal, atenua o efeito *ex tunc* de tais decisões ou resoluções, ao impor a preservação de atos insuscetíveis de revisão administrativa ou judicial.

30. A linha interpretativa do STJ contraria, portanto, um dos princípios fundamentais do estado de direito, plenamente consagrado na Constituição da República, que é o da segurança jurídica. Com efeito, permitir sejam revistas situações jurídicas plenamente consolidadas durante a vigência de lei posteriormente declarada inconstitucional, mesmo após decorridos os prazos decadenciais ou prescricionais, é estabelecer o caos na sociedade. Sim, porque a tese teria de ser aplicada a todos indistintamente, e isto significa dizer, por exemplo, que um contrato celebrado entre particulares, sob a égide de uma lei inconstitucional, possa ser desconstituído ou anulado a qualquer tempo, se a lei sob a qual se amparou for declarada inconstitucional, ainda que decorrido o prazo extintivo do direito, estabelecido na legislação civil.

AND

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.599  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.364

31. Outra situação absurda ocorreria quando uma lei que concedesse isenção fosse declarada inconstitucional. Neste caso, ainda que decorrido um século do fato gerador, a Administração poderá formalizar o crédito tributário e exigir do contribuinte o correspondente pagamento. Isto, indubitavelmente, jogaria por terra o princípio da segurança jurídica e submeteria o contribuinte isento à inadmissível situação de nunca saber se aquele benefício é definitivo ou se, a qualquer tempo, poderá a Administração vir em seu encalço, para exigir o tributo, se a lei que lhe exonerou do ônus for declarada inconstitucional.

(...)

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

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

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

(...)

41. Dessume-se, pois, que a eficácia do efeito *ex tunc* das decisões que declaram leis inconstitucionais deve ser temperada, de forma a não causar transtornos pelo desfazimento de situações jurídicas já consolidadas e, algumas vezes, irreversíveis ou de reversibilidade

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.599  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.364

extremamente danosa ao Estado e à sociedade. Não se trata de questionar-se a nulidade *ab initio* da norma inconstitucional, no campo abstrato da ciência jurídica, questão aceita pela grande maioria da doutrina; mas simplesmente de reconhecer que, examinado à luz de fatos concretos, torna-se imperioso o abrandamento do efeito retroativo, para que não se provoque lesão maior do que a causada pela norma inconstitucional.

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

(...)

44. O interessante, também, no raciocínio que serve de fundamento à decisão dos Tribunais é que, por ele, o ato administrativo que exige ou recebe tributo indevido de forma contrária à lei, torna-se inatacável após decorrido o prazo estabelecido no CTN, enquanto o ato praticado sob a égide de lei inconstitucional não se consolida nunca, ainda que decorram décadas da sua prática, pois, se a qualquer tempo for declarada a inconstitucionalidade da norma, ressurgirá incólume o direito do contribuinte. Ora isto, efetivamente, não condiz com o Direito, que não patrocina relações que se perpetuam no tempo.

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

46. Por todo o exposto, são estas as conclusões do presente trabalho:

I -o entendimento de que termo *a quo* do prazo decadencial do direito de restituição de tributo pago indevidamente, com base em lei

AND

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.599  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.364

declarada inconstitucional pelo STF, seria a data de publicação do respectivo acórdão, no controle concentrado, e da resolução do Senado, no controle difuso, contraria o princípio da segurança jurídica, por aplicar o efeito *ex tunc*, de maneira absoluta, sem atenuar a sua eficácia, de forma a não desfazer situações jurídicas que, pela legislação regente, não sejam mais passíveis de revisão administrativa ou judicial;

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

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

(...)"

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

A questão da decadência deve ser interpretada à luz do que consta do CTN, com *status* de lei complementar, conforme exigido pela Carta Magna para o caso das normas relativas à decadência.

Observe-se ainda que, em decorrência do Parecer 1538/99 da Procuradoria, a Secretaria da Receita Federal alterou o posicionamento vazado no Parecer Normativo 58, de 27/10/1998, por meio do Ato Declaratório SRF nº 096, de 26 de novembro de 1999, publicado em 30/11/99.<sup>8</sup>

<sup>8</sup> "I - o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior que o devido, inclusive na hipótese de o pagamento ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação declaratória ou em recurso extraordinário, extingue-se após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da extinção do crédito tributário - arts. 165, I, e 168, I, da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

II - (...)"

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.599  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.364

Portanto, como a recorrente deu entrada no seu pedido de restituição/compensação em 30/08/2000 e este se refere a créditos tributários extintos de 1990 a 1992, voto por declarar a decadência do seu direito, negando provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 14 de abril de 2004

  
ANELISE DAUDT PRIETO - Relatora



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

Processo n.º: 11610.002031/00-15  
Recurso n.º 126.599

**TERMO DE INTIMAÇÃO**

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 2º do artigo 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, fica o Sr. Procurador Representante da Fazenda Nacional junto à Terceira Câmara, intimado a tomar ciência da Acórdão n.º 303-31.364

Brasília - DF 10 de maio de 2004

  
João Holanda Costa  
Presidente da Terceira Câmara

Ciente em: 13/05/04

*União Interpõe Recurso  
Especial  
Audência*