



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

Processo nº 13603.000477/2002-18
Recurso nº 137.785 Voluntário
Matéria FINSOCIAL - RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO
Acórdão nº 303-35.524
Sessão de 9 de julho de 2008
Recorrente DISTRIBUIDORA OTIL LTDA
Recorrida DRJ-BELO HORIZONTE/MG

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

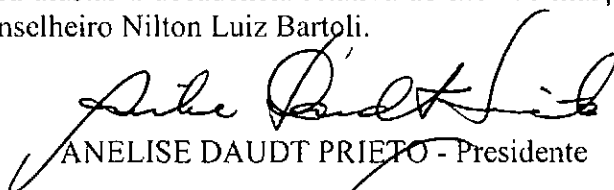
Período de apuração: 01/01/1991 a 31/03/1992

**FINSOCIAL- PEDIDO DE
RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO - POSSIBILIDADE DE
EXAME POR ESTE CONSELHO -
INCONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA PELO
SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - PRESCRIÇÃO DO
DIREITO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO - INÍCIO
DA CONTAGEM DE PRAZO - MEDIDA PROVISÓRIA Nº
1.110/95, PUBLICADA EM 31/08/95.**

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO

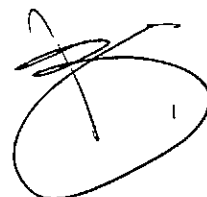
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da terceira câmara do terceiro conselho de contribuintes, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do redator. Vencido o Conselheiro Heroldes Bahr Neto, Relator, que deu provimento parcial para afastar a decadência relativa ao mês de março de 1992. Designado para redigir o voto o Conselheiro Nilton Luiz Bartoli.


ANELISE DAUDT PRIETO - Presidente


NILTON LUIZ BARTOLI - Redator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nanci Gama, Luis Marcelo Guerra de Castro, Vanessa Albuquerque Valente, Celso Lopes Pereira Neto e Tarásio Campelo Borges.



Relatório

Trata o presente feito de Pedido de Compensação/Restituição do remanescente do Fundo de Investimento Social – FINSOCIAL, no montante de R\$ 118.327,67, referente aos períodos de apuração de janeiro/1991 a março/1992, cumulado com débitos da Confins.

A Delegacia da Receita Federal em Contagem (MG), por meio de Despacho Decisório nº. 329, de 28 de abril de 2006, posicionou-se pelo indeferimento do pedido de restituição formulado pela Contribuinte, por ser ele intempestivo, face a decadência do direito à restituição do tributo, conforme o art. 165, I e no art. 168, I do CTN.

Em sua Manifestação de Inconformidade, a Contribuinte suscitou os seguintes pontos:

Primeiramente, cumpre observar que a Recorrente não pleiteou "restituição", mas "compensação" de tributos pagos indevidamente;

Acredita-se que a confusão tenha se iniciado a partir da protocolização do pedido de compensação, pois por exigência da própria Receita Federal (talvez para atender normas administrativas internas), o pedido de compensação recebe primeiramente uma capa onde se lê "Pedido de Restituição", para somente depois anexar o requerimento preparado e assinado pela Recorrente, onde traz todo o embasamento jurídico de seu direito à compensação dos tributos pagos indevidamente;

Declarada a inconstitucionalidade das majorações das alíquotas do Finsocial excedentes a 0,6% em 1988 (Decreto Lei nº. 2.397/87, art. 22, parágrafo 5º) e a 0,5% a partir de 1989 até a Lei Complementar nº. 79, de 1991, os recolhimentos efetivados pela parte autora pelas alíquotas majoradas são indevidos e podem ser compensados com valores devidos com o próprio Finsocial ou com a Confins, instituída para suceder-lo e, sem dívida contribuição da mesma espécie;

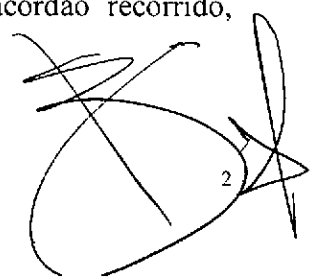
Sustenta que o caso da Contribuinte encontra amparo legal no art. 66, da Lei 8.383, de 30.12.91, bem como no Decreto 2.138, de 29 de janeiro de 1997;

Aduz sobre o equívoco da aplicação os institutos da prescrição e decadência, ao presente caso;

Ao final, requer que seja o recurso julgado totalmente procedente, a fim de que seja homologado o pedido de compensação efetuado, a título de valores recolhidos indevidamente com o Finsocial.

Sobreveio decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte (MG), que julgou, por unanimidade de votos, improcedente a Manifestação de Inconformidade da Contribuinte, mantendo o indeferimento do pedido de restituição/compensação. Cite-se os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido, consubstanciados na ementa abaixo transcrita:

Assunto: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES.



Período de apuração: 01/01/1991 a 31/03/1992

Ementa: FINSOCIAL.

O prazo prescricional para pleitear a restituição/compensação extingue-se em cinco anos, contados do pagamento/extinção do crédito tributário.

Solicitação Indeferida¹

Inconformada com a decisão nos autos de processo administrativo em cotejo, apresentou a Recorrente, tempestivamente, o presente recurso voluntário (fls. 89/118). Na oportunidade, reiterou os argumentos colacionados na MI, pugnando que o Órgão Julgador se digne a refazer os cálculos do auditor fiscal, acrescentando a sua defesa os seguintes pontos:

Quanto ao prazo para compensação do Finsocial, sustenta que a jurisprudência do STJ consagrou que o prazo para reaver importâncias, em que digam respeito a tributos lançados por homologação (art. 150 do CTN), é de 10 anos (prazo prescricional), ou seja, 05 anos para a Fazenda efetuar a homologação do lançamento (§ 4º) prazo decadencial, mais 05 anos (prazo prescricional) do direito do contribuinte para haver tributo pago a maior e/ou indevidamente (168, I, do CTN);

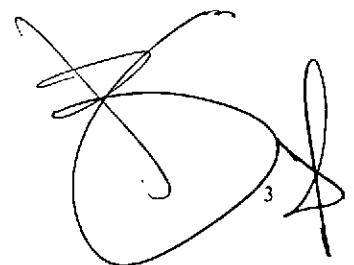
O art. 9º, do Decreto-Lei nº. 2.049/83, dispõe que a prescrição para a cobrança e, "mutatis mutandi", da mesma forma, para a pretensão de repetição/compensação, da Contribuição Social FINSOCIAL é de 10 anos;

Todos os recolhimentos feitos pelos contribuintes desde a edição da Lei nº. 7.787 a título de contribuição ao FINSOCIAL, até abril/92, data de sua extinção, foram excessivos;

Dada a manifesta inconstitucionalidade da exação em tela, os contribuintes que estejam encontrando obstáculos em compensar o Finsocial recolhido a maior, podem propor ação judicial, visando a confirmação de seu direito em ver declarada a existência de seu crédito perante a União Federal, decorrente dos recolhimentos efetuados após a vigência da Constituição Federal de 1988 e, conseqüentemente, para obter a declaração judicial da existência da relação jurídica que o autorize a proceder a compensação de créditos tributários seus com créditos líquidos e certos da União (impostos administrados pela Receita Federal), em face do reconhecimento da inconstitucionalidade das majorações de alíquota provocadas pelas leis ordinárias, após a vigência da Constituição Federal de 1988, ou seja, das exigências acima do 0,5%;

Conclui que o direito material não se extinguiu pelo tempo, e que também foram corretamente aplicadas as normas legais vigentes, assim, cabível perfeitamente a compensação, devendo, portanto, ser o presente recurso provido, permitindo assim a homologação do pedido

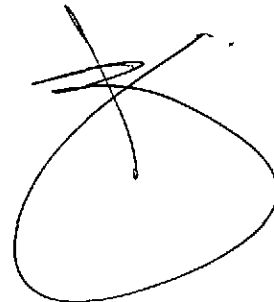
¹ Acórdão DRJ/BHE 02-12.226, de 30 de outubro de 2006 (fls. 77/82).



de compensação feito pela empresa, dos valores recolhidos de Finsocial.

Foram os autos encaminhados a esse Terceiro Conselho de Contribuintes para análise e parecer.

É o relatório.

A large, stylized handwritten signature in black ink, consisting of a large loop and several intersecting strokes.

Voto Vencido

Conselheiro HEROLDES BAHR NETO, Relator

Satisfeitos estão os requisitos viabilizadores de admissibilidade deste recurso, razão pela qual deve ser ele conhecido por tempestivo.

Trata o presente feito de Manifestação de Inconformidade do sujeito passivo em face da D. Fiscalização Federal, consubstanciada no pedido de compensação/restituição da contribuição para o Fundo de Investimento Social – FINSOCIAL, relativa aos períodos de apuração de janeiro/1991 a março/1992, resultante de valores recolhidos indevidamente, a título da mesma contribuição, à alíquota superior a 0,5%.

No presente caso, infere-se que a questão central da lide cinge-se à decadência do crédito fiscal em relação à compensação efetuada no período de 01/91 a 03/92, a qual resultou julgamento procedente pela Turma Julgadora de 1ª instância se resumido, que concluiu pela decadência do direito de restituição/compensação dos valores recolhidos pelo Contribuinte, mantendo a exigência do crédito fiscal.

Argumenta a Colenda 1ª Turma de Julgamento, em síntese, que:

No que tange ao pedido de restituição, pressuposto da compensação, pelo exame dos arts. 165, I e 168, I do Código Tributário Nacional, constata-se que o direito de o sujeito passivo pleitear a restituição total ou parcial de tributo ou contribuição pago indevidamente ou a maior que o devido, em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias matérias do fato gerador efetivamente ocorrido, extingue-se com o decurso do prazo de 5 anos, contados da data da extinção do crédito tributário.

Acrescenta a DRJ que:

Embora o Finsocial não tivesse natureza de imposto, nem de taxa, era um tributo, da espécie contribuição social, com todas as características apontadas no art. 3º do CTN. Sendo assim, sujeita-se às normas gerais de direito tributário, principalmente no que se refere a prazos de decadência e prescrição.

Mesmo que assim não fosse, deve ficar registrado que o prazo prescricional para pleito de restituição, no caso do Finsocial era contado a partir do pagamento dito a maior ou indevido, nos exatos termos do art. 78 do Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social (ROCSS), aprovado pelo Decreto nº. 356, de 07/12/1991 (à época aplicável ao Finsocial nos termos do art. 28, inciso I, do mesmo regulamento) ...

(...)

O Finsocial é contribuição sujeita a lançamento por homologação, pois cabe ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem

5

prévio exame da autoridade administrativa. Assim, cumpre esclarecer em que data deve-se considerar extinto o crédito tributário, no caso do lançamento por homologação. A solução parece estar contida de forma suficientemente clara no § 1º do artigo 150 do CTN, precitado.

(...)

Não são passíveis de restituição os valores recolhidos que tiverem sido alcançados pelo prazo prescricional de cinco anos, contados a partir do pagamento indevido (Ato Declaratório SRF nº. 96, de 26 de novembro de 1999). Por conseguinte, transcorreu o prazo prescricional de cinco anos entre a formulação do pedido de restituição/compensação, em 14/03/2002, e os pagamentos efetuados anteriores a 14/03/1997, conforme previsto no CTN, art. 165, inc. I, c/c o art. 168, inc. I.

A Recorrente, por sua vez, refuta o Acórdão recorrido, suscitando em sua defesa:

Embora o ponto de vista da Receita Federal seja outro, muito se tem discutido, quanto ao prazo para efetuar a compensação dos valores recolhidos indevidamente a título de Finsocial, instituído pelo Decreto-Lei nº. 1.940/82, pelas alíquotas indevidamente majoradas a partir da Lei nº. 7.787/89.

Consagrou-se, no entanto no Superior Tribunal de Justiça, a jurisprudência de que o prazo para reaver importâncias, em que digam respeito a tributos lançados por homologação (art. 150, do CTN), é de 10 (dez) anos (prazo prescricional), ou seja, 05 (cinco) anos para a Fazenda efetuar a homologação do lançamento (§ 4º) (prazo decadencial), mais 05 (cinco) anos (prazo prescricional) do direito do contribuinte para haver tributo pago a maior e/ou indevidamente (168, I, do CTN).

Quanto ao Finsocial, o art. 9º, do Decreto-Lei nº. 2.049/83, dispõe que a prescrição para a cobrança e, "mutatis mutandi", da mesma forma, para a pretensão da repetição/compensação, da Contribuição Social Finsocial é de 10 anos.

In casu, melhor sorte não assiste à Recorrente, senão vejamos.

O pagamento antecipado e feito sob a condição resolutória de ser ou não homologado, tácita ou expressamente, pelo Fisco, nos moldes do art. 150, I, do CTN, e, outrossim, apenas a homologação é que consuma a extinção do crédito tributário, conforme os ditames previstos no art. 156, VII, do mencionado diploma legal.

Com efeito, no caso da homologação tácita, a mesma ocorre 05 anos após o recolhimento antecipado dos valores indevidos e é a partir daí que começa a correr o prazo prescricional de 5 anos, previsto no art. 168, I, do CTN, ensejando, destarte, o lapso temporal entre o pagamento do tributo e o direito de reaver sua compensação.

A contribuição para o Fundo de Investimento Social – Finsocial foi instituída pelo Decreto-lei nº. 1.940, de 25 de maio de 1982, destinada a custear investimentos de caráter

assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação, e amparo ao pequeno agricultor. Referido

O Decreto-lei nº. 2.049, de 01 de agosto de 1983, por sua vez, dispôs sobre as contribuições para o Finsocial, sua cobrança, fiscalização, processo administrativo e de consulta, entre outras providências.

Pois bem, o Regulamento da Contribuição para o Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL foi aprovado pelo Decreto no 92.698, de 21 de maio de 1986. Referido Decreto regulamentador, ao tratar do processo de restituição e ressarcimento do Finsocial, estabeleceu, em seu art. 122, que *"o direito de pleitear a restituição da contribuição extingue-se com o decurso do prazo de dez anos ..."*. Contudo, com o advento da Constituição Federal de 1988, o dispositivo legal acima citado passou a não ter mais eficácia, uma vez que não foi recepcionado por aquela Carta. Senão vejamos.

Reza o art. 149 da CF/88, *in verbis*:

"Art. 149. Compete exclusivamente a União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, 150, I e III, e sem prejuízo do disposto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo."

Assim, ao tratar das contribuições supracitadas, a Carta Magna apenas fez alusão aos artigos 146, inciso III, 150, incisos I e III e 195, § 6º, todos de seu próprio texto.

Nesta esteira, determina o art. 146, III, da CF: *"cabe a lei complementar... estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre ... (b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários ..."*. (grifei)

De igual modo, os incisos I e III do art. 150, assim determinam, *verbis*:

"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

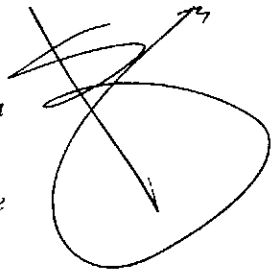
(...)

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou."

Finalmente, o art. 195, § 6º, dispõe que:



“ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(...)

§ 6º. As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b.”

Com base nos dispositivos legais supra, conclui-se que, com o advento da Constituição Federal de 1988, apenas a lei complementar e o Código Tributário Nacional – CTN, que igualmente tem este status, podem estabelecer normas gerais sobre prescrição e decadência tributárias, inclusive em relação as contribuições sociais.

Neste diapasão, passaram àquelas contribuições a se submeter às normas gerais em matéria de legislação tributária, notadamente as que tratam da prescrição e da decadência.

A mais, ressalte-se que os dispositivos legais transcritos afastam qualquer dúvida quanto ao prazo para que o sujeito passivo proceda ao pleito de restituição/compensação do tributo recolhido a maior.

Impende registrar que, no caso em cotejo, verifica-se que os recolhimentos indevidos foram efetuados entre janeiro/91 a março/92, antes, portanto da entrada em vigor da LC 118/05, de 09.06.2005, que estabeleceu como termo inicial da prescrição a data do recolhimento do tributo considerado indevido (art. 3º), inclusive para recolhimentos anteriores à sua vigência (ao art. 4º, segunda parte).

Oportuno frisar, também, que, com o advento da Medida Provisória nº 1.110, de 31 de agosto de 1995, a exigência da contribuição para o Finsocial em percentual superior a 0,5% passou a ser indevida.

De fato, somente a partir da publicação da MP 1.110/95 é que efetivamente originou-se o direito de o Contribuinte postular perante a Administração Fazendária a restituição dos valores recolhidos a maior a título de Finsocial.

Outrossim, o marco inicial para o prazo de restituição fixado a partir da MP 1.110/95, teve respaldo oficial através do Parecer COSIT nº. 58, de 27 de outubro de 1998, expedido pelo Coordenador Geral do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal, o qual autoriza aos delegados e aos inspetores daquele órgão a restituir e a deferir a compensação de tributo pago indevidamente por força da declaração de inconstitucionalidade total ou parcial da lei pelo STF, desde que referida declaração de inconstitucionalidade tenha sido proferida na via direta; ou, se na via indireta: 1. quando ocorrer a suspensão da execução da lei ou do ato normativo pelo Senado; ou 2. quando o Secretário da Receita Federal editar ato específico, no uso da autorização prevista no Decreto no 2.346/1997, art. 4º; ou ainda, 3. nas hipóteses elencadas na MP no 1.699-40/1998, art. 18; a) 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, cujo termo inicial é a data do trânsito em julgado da

decisão do STF, seja no do controle difuso, cujo 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.

Acresça-se, ainda, que segundo o Parecer em comento, 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).

Feitas essas considerações, conclui-se do citado Parecer, que os valores indevidamente recolhidos à título de contribuição social Finsocial poderão ser restituídos, dentro do prazo de 5 (cinco) anos contados da data da extinção do crédito tributário, com fulcro nos arts. 165, I, e 168, I, do Código Tributário Nacional.

Oportuno mencionar que, os processos protocolados antes de 30/11/99 e julgados, seguiram a orientação do referenciado Parecer, inclusive, inclua-se a esse rol os pleitos que, embora protocolados, não foram julgados, sob pena de se estabelecer tratamento desigual entre contribuintes.

Neste contexto, é o posicionamento deste Conselho de Contribuintes:

Finsocial. Restituição. Decadência. O direito à restituição de indébitos decai em cinco anos. Nas restituições de valores recolhidos para o Finsocial mediante o uso de alíquotas superiores a 0,5%, o dies a quo para aferição da decadência é 31 de agosto de 1995, data da publicação da Medida Provisória 1.110, expedida em 30 de agosto de 1995. Processo administrativo fiscal. Julgamento em duas instâncias. É direito do contribuinte submeter o exame da matéria litigiosa às duas instâncias administrativas. Forçosa é a devolução dos autos para apreciação do mérito pelo órgão julgador a quo quando superadas, no órgão julgador ad quem, prejudiciais que fundamentavam o julgamento de primeira instância. Recurso não conhecido nas razões de mérito, devolvidas ao órgão julgador a quo para correção de instância. (Acórdão nº. 303-32149, Rel. Cons. Zenaldo Loibman, 3ª Câmara 3º Conselho de Contribuintes, Sessão de 16/06/2005). (Grifo)

FINSOCIAL. RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. DECADÊNCIA. Por meio do Parecer COSIT nº 58, de 27/10/98, foi vazado o entendimento de que, no caso da Contribuição para o Finsocial, o termo a quo para o pedido de restituição do valor pago com alíquota superior a 0,5% seria a data da edição da MP nº 1.110, em 31/05/95. Portanto, tendo em vista que até a publicação do Ato Declaratório SRF nº 96, em 30/11/99, era aquele o entendimento, os pleitos protocolados até essa data estavam por ele amparados. (Acórdão nº. 303-32041, Rel. Cons. Anelise Daudt Prieto, 3ª Câmara 3º Conselho de Contribuintes, Sessão de 19/05/2005). (Grifo)

Finsocial. Restituição. Decadência. O direito à restituição de indébitos decai em cinco anos. Nas restituições de valores recolhidos para o Finsocial mediante o uso de alíquotas superiores a 0,5%, o dia a quo para aferição da decadência é 31 de agosto de 1995, data da publicação da Medida Provisória 1.110, expedida em 30 de agosto de 1995. Processo administrativo fiscal. Julgamento em duas instâncias. (Acórdão nº. 303-34024, Rel. Cons. Tarásio Campelo Borges, 3ª Câmara 3º Conselho de Contribuintes, Sessão de 24/01/2007). (Grifo)

Com efeito, acerca da temática da decadência, compartilham desse entendimento os Julgadores em esfera administrativa, como é o caso deste Conselho que, para efetiva extinção do crédito tributário, hipótese albergada pelo art. 156, VII, do CTN, para fins de início do cômputo do prazo decadencial, dispensável a homologação do pedido de compensação do indébito, bastando a extinção do crédito tributário mediante pagamento antecipado do tributo, com base na MP 1.110/95.

No que concerne ao prazo de 10 anos suscitado pelo Recorrente, é, igualmente, o entendimento desse Conselho que o mesmo diz respeito tão somente à decadência do direito de constituir o crédito tributário, o que diverge do direito de pleitear a restituição do pagamento indevido.

De igual modo, outra tese que também não é admitida nessa seara administrativa, conforme outrora consignado, é a de que o lapso de dez anos do direito de pleitear a restituição do débito com o Fisco, para o caso de lançamento por homologação, tem como termo inicial não o pagamento antecipado e sim o momento da homologação expressa ou tácita do pagamento, sob a alegação de que a extinção do crédito só se realizaria com a posterior homologação do pagamento.

Pois bem, se a tese dos dez anos se fundamenta no fato de que a extinção do crédito tributário pressupõe a homologação do pedido formulado pelo sujeito passivo, esse mesmo direito de pleitear o débito do Fisco só surgiria ao final do prazo da respectiva homologação tácita, de modo que, ficaria o contribuinte impedido de pleitear a restituição antes do prazo de cinco anos para homologação, tendo que aguardar a extinção do crédito pela homologação. Por essa razão, não subsiste respaldo a essa tese.

Porquanto, coaduno do entendimento dos nobres julgadores desse Conselho de Contribuintes, no sentido de que o prazo para proceder à restituição do indébito em pauta é de cinco anos contados da data da extinção do crédito tributário.

Diante das razões expostas, voto por **CONHECER** do recurso, e no mérito, voto para que seja **NEGADO O RECURSO**, mantendo-se a decisão *a quo* no que toca à decadência suscitada pela C. Câmara de Julgamento, conforme lançado retro.

Sala das Sessões, em 9 de julho de 2008

HEROLDES BAHR NETO - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro NILTON LUIZ BARTOLI, Redator

Presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário, por conter matéria de competência desta Eg. Terceira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

O pedido de restituição/compensação formulado (fl. 01) pelo recorrente tem fundamento na inconstitucionalidade das normas que majoraram a alíquota do FINSOCIAL, declarada pelo Colendo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 150.764-PE ocorrido em 16.12.1992, tendo o acórdão sido publicado em 2.3.1993, e cuja decisão transitou em julgado em 4.5.1993.

A controvérsia trazida aos autos cinge-se à ocorrência (ou não) da decadência (prescrição) do direito do recorrente de pleitear a restituição dos valores que pagou a mais em razão do aumento reputado inconstitucional.

De início, julgo conveniente nos debruçarmos sobre os institutos da decadência e prescrição.

Embora ainda haja alguma controvérsia acerca dos elementos que diferenciam a decadência da prescrição, o certo é que ambos os institutos foram introduzidos há muito no direito pátrio objetivando disciplinar as relações jurídicas no tempo.

Com efeito, a falta de um termo final para o exercício de um direito poderia desestabilizar as relações sociais, ao deixar indefinidas certas situações, gerando insegurança jurídica.

Bem por isso o legislador houve por estabelecer regras para o exercício de direitos, delimitando sua extensão no tempo e seus termos inicial e final.

No que toca ao início do prazo prescricional para o exercício de um direito, é de lógica elementar ser o *dies a quo* aquele em que o direito passou a ser exercitável.

Afinal, não prescreve o direito que ainda não nasceu.

Essa foi a linha adotada pelo legislador no Código Civil de 1916, recentemente revogado. Assim dispunha o seu artigo 177, verbis:

“Art. 177. *As ações pessoais prescrevem, ordinariamente, em 20 (vinte) anos, as reais em 10 (dez), entre presentes, e entre ausentes, em 15 (quinze), contados da data em que poderiam ter sido propostas.”*

(grifos nossos)

O novo Código Civil, da lavra de ninguém menos do que o aclamado jurista e filósofo Miguel Reale, adotando a mesma lógica, dispõe que:

"Art. 189. Violado o direito, nasce para o titular a pretensão, a qual se extingue, pela prescrição, nos prazos a que aludem os arts. 205 e 206." (destaques acrescentados)

Nesse diapasão, o precioso magistério de Paulo Pimenta²

"A pretensão, na lição inesgotável de Pontes de Miranda, é a posição subjetiva de poder exigir de outrem alguma prestação positiva ou negativa³, ou seja, é a faculdade de exigir o cumprimento de uma prestação, seja a de dar, fazer, ou de não fazer.

Além disso, o dispositivo inovador consagra expressamente o princípio da action nata – cuja existência era admitida com tranquilidade pela doutrina civilista na vigência do Código de 1916 –, por força do qual o prazo de prescrição começa fluir no momento em que ocorre a violação do direito material.

Vale dizer, o prazo prescricional surge no momento da ocorrência de determinado fato que modifica uma determinada situação jurídica, tornando-a desconforme com o sistema jurídico. Nem sempre esse fato corresponde a um ato do devedor, podendo ser praticado, também, por terceiros, pode consistir num evento imprevisível (caso fortuito ou força maior), ou até mesmo ser decorrente de provimento jurisdicional que atribua nova qualificação, jurídica a um determinado evento."

Na seara tributária, o termo *a quo* do prazo prescricional do direito do contribuinte de repetir o que pagou indevidamente possui algumas singularidades.

De início, há que se perquirir a natureza do pagamento indevido, que comumente ocorre em uma de três modalidades.

No primeiro caso, o contribuinte paga espontaneamente tributo que não devia ou além do que devia.

No segundo caso, o contribuinte sofre cobrança indevida ou maior do que a devida.

No terceiro caso, o contribuinte paga tributo **que era devido à época do pagamento**, e que posteriormente, por força de um fato que modifica a situação jurídica então vigente, **torna-se indevido**.

Nos dois primeiros casos, o pagamento sempre foi indevido, daí porque o prazo prescricional para o contribuinte reaver o indébito tem início na data do próprio pagamento (CTN, art. 168, I), malgrado a redação imprópria do inciso I, já que não há se falar em crédito tributário a ser extinto quando o pagamento é integralmente indevido.

Já na terceira hipótese, a situação é diametralmente distinta. O que foi pago pelo contribuinte era efetivamente devido à época do pagamento. Não havia, naquele instante, o

² *A Restituição dos Tributos Inconstitucionais, o Novo Código Civil e a Jurisprudência do STF e do STJ*, in Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 91, Editora Dialética, 2003, p. 90/91.

³ Tratado de Direito Privado, t. 5, atual. Por Vislon Rodrigues, Campinas, Bookseller, 2000, p. 503.

caráter indevido no recolhimento efetuado, que só viria a adquirir essa feição após o advento de uma inovação na realidade jurídica em vigor.

Na esteira do que já foi declinado acerca da prescrição e decadência, a violação do direito que faz nascer à pretensão, *in casu*, a do contribuinte, só ocorre quando o pagamento que era devido se torna indevido.

Decisões recentes e seguidas das mais altas Cortes do país, judiciais e administrativas, arrimadas na melhor doutrina, vêm elencando três ocorrências que têm o condão de tornar, *a posteriori*, indevido o pagamento até então tido como devido. São elas: (i) declaração de inconstitucionalidade de norma tributária proferida pelo Supremo Tribunal Federal em ações de controle concentrado de constitucionalidade, como as ADIn's, de efeito *erga omnes*; (ii) declaração incidental de inconstitucionalidade de norma tributária proferida pelo Supremo Tribunal Federal em ações de controle difuso de constitucionalidade, irradiando efeitos *erga omnes* a partir da publicação de resolução do Senado Federal que suspenda a execução da lei declarada inconstitucional; e (iii) lei ou ato administrativo que reconheça, implícita ou expressamente, o caráter indevido da exação.

O que há de comum nesses três casos é a modificação da ordem jurídico-tributária após o pagamento do tributo.

Como não é difícil de intuir, somente após se tornar indevido é que surge para o contribuinte o correspondente direito de reaver aquilo que pagou.

No tocante às hipóteses "i" e "ii" acima citadas, é pacífico o entendimento de que a declaração de inconstitucionalidade de uma norma tributária produz efeitos *ex tunc*, tornando inválidos os atos praticados sob sua vigência.

Eventual exceção a essa regra só poderia ocorrer se viesse expressamente consignada na declaração de inconstitucionalidade da norma, para que, por exemplo, emanasse somente efeitos *ex nunc*. Não havendo ressalva, a inconstitucionalidade da norma retroage ao momento em que entrou no ordenamento jurídico.

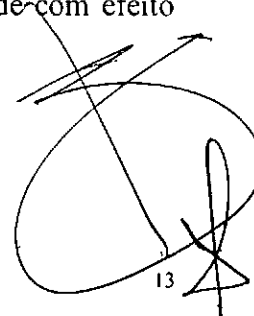
Assim, tributos declarados inconstitucionais conferem ao contribuinte, a partir da indigitada declaração de inconstitucionalidade, o direito de repetir o que foi pago indevidamente.

O Colendo Superior Tribunal de Justiça, arauto máximo na uniformização da aplicação do direito federal, vem decidindo reiteradamente que, no caso de tributo declarado inconstitucional, o prazo para repetição do que foi pago indevidamente só se inicia com o trânsito em julgado do acórdão do Supremo Tribunal Federal que declarou a inconstitucionalidade da exação.

Tal entendimento vem sendo sufragado, inclusive, nos casos relativos ao FINSOCIAL, onde, como se sabe, não houve declaração de inconstitucionalidade com efeito *erga omnes*.

Nesse sentido, decisão recente proferida por aquela Corte:

AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. COMPENSAÇÃO.
FINSOCIAL. PRESCRIÇÃO. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.



CONTAGEM A PARTIR DO TRÂNSITO EM JULGADO DA DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. PROVIMENTO NEGADO

(...)

A declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal não elide a presunção de constitucionalidade das normas, razão pela qual não estava o contribuinte obrigado a suscitar a sua inconstitucionalidade sem o pronunciamento da Excelsa Corte, cabendo-lhe, pelo contrário, o dever de cumprir a determinação nela contida.

A tese que fixa como termo a quo para a repetição do indébito o reconhecimento da inconstitucionalidade da lei que instituiu o tributo deverá prevalecer, pois não é justo ou razoável permitir que o contribuinte, até então desconhecedor da inconstitucionalidade da exação recolhida, seja lesado pelo Fisco.

Ainda que não previsto expressamente em lei que o prazo prescricional/decadencial para restituição de tributos declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal é contado após cinco anos do trânsito em julgado daquela decisão, a interpretação sistemática do ordenamento jurídico pátrio leva a essa conclusão.

Cabível a restituição do indébito contra a Fazenda, sendo o prazo de decadência/prescrição de cinco anos para pleitear a devolução, contado do trânsito em julgado da decisão do Supremo Tribunal Federal que declarou inconstitucional o suposto tributo.

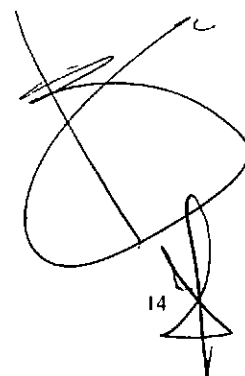
Agravo regimental a que se nega provimento.

(STJ-2ª Turma, AGRESP nº 414.130-MG, rel. Min. Franciulli Netto, j. 3.9.2002, negaram provimento. v.u., DJU 19.5.2003, p. 184)

Com efeito, mesmo nos casos onde a declaração de inconstitucionalidade tenha ocorrido em sede incidental, o contribuinte passa a ter ciência da lesão a seu direito.

E na esteira no que já dissemos antes, a contagem do prazo de prescrição somente pode ter início a partir de uma lesão a um direito. Isso porque, se não há lesão, não há utilidade no ato do sujeito de direito tomar alguma medida. A extinção de direito de que se trata, pelo decurso de prazo fixado em lei, atinge a faculdade conferida ao sujeito ativo para exigir a eficácia do objeto do direito subjetivo. O decurso do prazo convalida esta lesão, como na lição de SANTIAGO DANTAS, desde que se entenda adequadamente o direito de ação como o de agir manifestando exigibilidade ou pretensão dirigida à obtenção da eficácia substantiva do objeto do direito:

“Tenho eu um direito subjetivo e podem passar os anos sem que o tempo tenha a mínima influência sobre o meu direito. Mais eis que, de repente, o meu direito entra em lesão, isto é, o dever jurídico que a ele corresponde não se cumpre: dá-se a lesão do direito. Nasce da lesão do direito o dever de ressarcir e, para mim, o direito de propor uma ação para obter ressarcimento. Se, porém, deixo que passe o tempo sem fazer valer o meu direito de ação, o que acontece? A lesão do direito se cura, convalida, a situação antijurídica torna-se jurídica; o direito anistia a lesão anterior e já não se pode mais pretender que eu



14

*faça valer nenhuma ação. Esta é a conceituação da prescrição que mais nos defende de dificuldades da matéria."*⁴

SANTIAGO DANTAS esclarece que "**a prescrição conta-se sempre da data em que se verificou a lesão**", pois, na verdade, só com esta surge a denominada "actio nata", que sustenta o direito à reparação. Assim sendo, indaga-se: quando se verifica a lesão de um direito pelo recolhimento de um tributo posteriormente declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, ainda que em controle incidental? Estará tal lesão configurada na data em que recolhido o tributo, muito embora a norma, à época do pagamento, ainda detivesse a presunção de inconstitucionalidade?

As lições dos mestres MARCO AURÉLIO GRECO e HELENILSON CUNHA PONTES em obra integralmente dedicada ao tema em apreço, merecem ser destacadas:

"O exercício de um direito, submetido a prazo prescricional, pressupõe a violação deste direito, apto a configurar a 'actio nata', isto é, o momento de caracterização da lesão de um direito. Câmara Leal lembra que não basta que o direito tenha existência atual e possa ser exercido por seu titular, é necessário, para admissibilidade da ação, que esse direito sofra alguma violação que deva ser por ela removida. É da violação, portanto, que nasce a ação. E a prescrição começa a correr desde que a ação teve o nascimento, isto é, desde a data em que a violação se verificou.

*Com base nestes pressupostos doutrinários, pode-se concluir que antes da pronúncia (ou da extensão) da inconstitucionalidade da lei tributária, o contribuinte não possui efetivamente um 'direito a uma prestação', apto a gerar contra si um prazo prescricional que o fulmine pela sua inércia. Não pode haver inércia a ser fulminada pela prescrição se não há direito exercitável, isto é, se não há 'actio nata'."*⁵

Alguns dirão: mas com o recolhimento "indevido" (ainda que apenas em cumprimento de lei com presunção de constitucionalidade), surge para o contribuinte o direito de suscitar a declaração de inconstitucionalidade da norma e cumulativamente pleitear a restituição do recolhido. Mais ainda, dirão que o prazo é o previsto nos artigos 165 a 168 do CTN, defendendo ser esta a interpretação mais adequada com o princípio da segurança jurídica, que demanda a imutabilidade de situações que perduram ao longo do tempo, ainda que irregulares.

Os mesmos autores da obra já citada prontamente refutam esta argumentação, afirmando que: a) os artigos que tratam de restituição no CTN não prevêm a hipótese de declaração de inconstitucionalidade da norma; e b) o princípio da segurança jurídica deve ser temperado por outro que, fulcrado na presunção de constitucionalidade das leis editadas, demanda a imediata aplicação das normas editadas pelos Poderes competentes, sob pena de disfunção sistêmica.

Relevante transcrever os excertos nos quais os brilhantes juristas demonstram o acima destacado. Primeiro a questão dos prazos do CTN:

⁴ Programa de Direito Civil, Editora Forense, 3ª Edição, 2001, p. 345.

⁵ Inconstitucionalidade da Lei Tributária – Repetição do Indébito, Editora Dialética, 2002, p. 48.

"Nas hipóteses contempladas no artigo 165 do CTN, como a qualificação jurídica a ser aferida é aquela que resulta da legislação aplicável (fundamento imediato da exigência), a simples realização de um pagamento que não esteja plenamente de acordo com tal disciplina, reúne condições que fazem nascer para o contribuinte o direito de obter a restituição do que indevidamente pagou.

Ou seja, nestes casos, existe uma qualificação certa (a da lei) e uma conduta que dela se distancia (espontaneamente, por erro de identificação etc.). Andou bem o CTN quando atrelou a tais eventos os prazos que correm contra o contribuinte e fixou os respectivos termos iniciais na data da extinção do crédito (artigo 168, I) ou na data em que se tornar definitiva a decisão que reformar a decisão condenatória (artigo 168, II).

*Em suma, nas hipóteses reguladas pelo CTN, a qualificação jurídica é certa e está definida antes da ocorrência do evento concreto. E, pela estrita razão de que o evento não se enquadra adequadamente na qualificação jurídica preexistente, é que o contribuinte tem direito à restituição do indevido. O indevido, nestes casos, é aferido mediante cotejo entre um fato e a respectiva previsão normativa, sendo que o fato é posterior a esta."*⁶

Agora a matéria dos princípios (vale dizer o confronto entre a segurança jurídica e a segurança sistêmica pelo respeito à presunção de constitucionalidade das leis), na página 74:

"Nesse passo, estamos perante duas posições.

De um lado, os que sustentam que o prazo prescricional se inicia com o pagamento feito (com base nas normas do CTN) e que, passados cinco anos, não cabe mais pedido de repetição de indébito, ainda que, após esse prazo, sobrevenha decisão judicial reconhecendo a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo.

De outro lado, a nossa posição, no sentido de que, tendo havido inequívoca decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a inconstitucionalidade de uma norma tributária, o contribuinte, no prazo de 5 (cinco) anos pode ingressar com ação de repetição de indébito, mesmo que o pagamento tenha sido efetuado há mais de cinco anos da propositura da ação, pleiteando a repetição de todo o tributo pago com fundamento na lei declarada inconstitucional.

Entendem os primeiros que sua posição deve prevalecer, pois assegura a segurança e a estabilidade das relações.

Entendemos nós, porém, que a posição que sustentamos é a que melhor resguarda tais valores e, mais do que isso, é a que preserva o ordenamento jurídico e sua eficácia.

Com efeito, se a contagem do prazo de prescrição tiver por termo inicial a data do pagamento feito (inclusive pagamento

⁶ Ob. Cit., p. 50.

antecipado nos termos do artigo 150 do CTN), esta é melhor forma para induzir os contribuintes a questionarem toda e qualquer exigência antes de completado o prazo de cinco anos. Ou seja, ela produz o efeito contrário à busca de segurança e estabilidade pois, a priori, tudo seria questionável e mais, deveria ser efetivamente questionado (por mais absurdo que pudesse parecer naquele momento), como medida de cautela para evitar o perecimento do seu direito de pleitear judicialmente a restituição.

Em suma, contar a prescrição a partir da data do pagamento feito (inclusive pagamento antecipado nos termos do artigo 150 do CTN) é negar o valor segurança, pois elimina a presunção de constitucionalidade da lei (que tem função estabilizadora das relações sociais e jurídicas), além de provocar desconfiança no ordenamento e induzir seu descumprimento, no sentido de que os contribuintes são levados a impugnar tudo, pois tudo precisa ser questionado para evitar a prescrição.

Não se pode deixar de mencionar, também, que discutir quanto a prazo de prescrição por inconstitucionalidade da lei ou ato normativo é defender a mais paradoxal das posições pois, num contexto de relacionamento sadio entre Fisco e contribuinte, se o Plenário do Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade de uma lei e, por consequência admitiu ter havido pagamento indevido, seria de se esperar que o Fisco tomasse imediatamente a iniciativa e, ex officio, devolvesse o que recebeu indevidamente aos que foram atingidos pela exigência."

A jurisprudência do Poder Judiciário, fundada nos mesmos princípios, vem por consolidar o entendimento de que somente se conta o prazo para a repetição do indébito quando se afasta da norma a presunção de constitucionalidade, através de pronúncia de invalidade por inconstitucionalidade, ainda que no controle difuso. Nos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 43995/RS, o Eminentíssimo Ministro CÉSAR ASFOR ROCHA, do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, assim se pronunciou, citando HUGO DE BRITO MACHADO:

"Ocorre que a presunção de constitucionalidade das leis não permite que se afirme a existência do direito à restituição do indébito, antes de declarada a inconstitucionalidade da lei em que se fundou a cobrança do tributo.

É certo que o contribuinte pode promover a ação de restituição, pedindo seja incidentalmente declarada a inconstitucionalidade. Tal ação, todavia, é diversa daquela que tem o contribuinte, diante da declaração, pelo STF, da inconstitucionalidade da lei em que se fundou a cobrança do tributo. Na primeira, o contribuinte enfrenta, como questão prejudicial, a questão da inconstitucionalidade. Na segunda, essa questão encontra-se previamente resolvida.

Não é razoável considerar-se que ocorreu inércia do contribuinte que não quis enfrentar a questão da constitucionalidade. Ele aceitou a lei, fundado na presunção de constitucionalidade desta.

Uma vez declarada a inconstitucionalidade, surge, então, para o contribuinte, o direito à repetição, afastada que está aquela presunção."

Importantíssimo anotar que, no caso apreciado pelo Egrégio STJ, tratava-se de decisão plenária do STF, que afastava, por vício de inconstitucionalidade, a exigência do empréstimo compulsório sobre a aquisição de combustíveis, conforme RE 121.336. Exatamente como no caso da cota do IBC.

Além disso, na data em que concluído o julgamento em destaque, não havia sido editada qualquer resolução senatorial.

Pode-se também mencionar o acerto da decisão alcançada pelo mesmo Tribunal no REsp 200909/RS, aliás, como se faz acontecer nos pronunciamentos do Eminentíssimo Ministro JOSÉ DELGADO:

"Tributário. Prescrição. Repetição de Indébito. Lei Inconstitucional.

Atende ao princípio da ética tributária e o de não se permitir a apropriação indevida, pelo Fisco, de valores recolhidos a título de tributo, por ter sido declarada inconstitucional a lei que o exige, considerar-se o início do prazo prescricional de indébito a partir da data em que o colendo Supremo Tribunal Federal declarou a referida ofensa à Carta Magna."

E para quebrantar quaisquer resistências, o Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, no RE 136.883-RJ, indicando o precedente no RE 121.336, declarou que o direito à repetição surge com a decisão que declara a inconstitucionalidade. Assim a ementa:

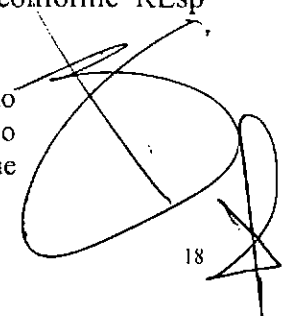
"Empréstimo compulsório (Decreto-Lei nº 2.288/86, art. 10): incidência na aquisição de automóveis, com resgate em quotas do Fundo Nacional de Desenvolvimento: inconstitucionalidade não apenas da sua cobrança no ano da lei que a criou, mas também da sua própria instituição, já declarada pelo Supremo Tribunal Federal (RE 121.336, Plenário, 11-10-90, Pertence): direito do contribuinte à repetição do indébito, independentemente do exercício em que se deu o pagamento indevido."

Do voto de S. Exa. extrai-se passagem decisiva:

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

Pelas lições que se pode absorver do aresto, é que o Superior Tribunal de Justiça, como não poderia deixar de ser, continua a se manifestar pela contagem da prescrição a partir da declaração de inconstitucionalidade em sessão plenária do STF, conforme REsp 217195/PB:

"A iterativa jurisprudência desta Corte consagrou entendimento no sentido de que o prazo prescricional quinquenal das ações de repetição de indébito tributário inicia-se com a publicação da decisão do STF que



declarou a inconstitucionalidade da exação (11.10.90)". (a referência de data é a do RE 121.336).

De qualquer forma, há ainda a terceira modalidade de fato jurídico apto a tornar indevida uma determinada exação, deflagrando nesse instante o direito à sua repetição.

Trata-se de manifestação inequívoca da própria Administração, através de lei ou ato administrativo, que reconhece expressa ou tacitamente a inconstitucionalidade de um determinado tributo. Esse reconhecimento pode se exteriorizar de diferentes formas, como na dispensa da cobrança ou pagamento do tributo, na dispensa da constituição do crédito tributário a ele referente, na revogação total ou parcial na norma tributária inconstitucional, dentre outras.

A partir da edição desse ato, o contribuinte passa a ter ciência indubitável da ocorrência da violação de seu direito, dando início à fluência do prazo prescricional para que pleiteie a devolução do que pagou indevidamente.

É mais uma vez a regra encampada pelo direito pátrio atinente à prescrição, segundo a qual o prazo prescricional só tem início no dia em que o exercício do direito passou a ser possível.

Feitas essas considerações gerais, aplicáveis a qualquer tributo reputado inconstitucional, cumpre analisarmos o que se verificou com o FINSOCIAL.

O paradigma na matéria foi o acórdão proferido pelo plenário do Supremo Tribunal Federal no julgamento do recurso extraordinário nº 150.764-PE, de relatoria do eminente Ministro Marco Aurélio, que considerou inconstitucionais os sucessivos aumentos na alíquota desse tributo, veiculados pelo artigo 9º da Lei 7.689/88, artigo 7º da Lei 7.787/89, artigo 1º da Lei 7.894/89, e artigo 1º da Lei 8.147/90.

Como se tratou de decisão incidental, proferida em controle difuso de constitucionalidade, a Corte Suprema remeteu o julgado ao Senado Federal, para que fossem tomadas as providências no sentido de se suspender a eficácia das normas declaradas inconstitucionais.

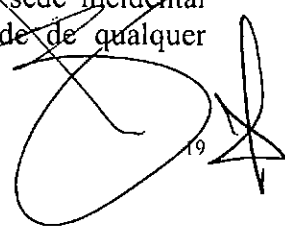
Contrariando seu mister constitucional, aquele órgão legislativo não editou a resolução correspondente.

Indigitada omissão se configura inconstitucional no entender deste relator.

Com efeito, o órgão incumbido pela Carta Magna de promover o controle de constitucionalidade das normas **já em vigor** é exclusivamente o Supremo Tribunal Federal (CF, art. 102, I "a" e III "a", "b" e "c").

Somente **antes** de ingressarem no ordenamento jurídico é que os projetos de lei sofrem controle de constitucionalidade das respectivas Casas Legislativas por onde tramitam, através das Comissões de Constituição e Justiça.

Por conta disso, a declaração de inconstitucionalidade de uma determinada norma, quer em sede de controle concentrado (efeito *erga omnes*) quer em sede incidental (efeito entre as partes), proferida pelo Supremo Tribunal Federal prescinde de qualquer referendo, de qualquer órgão, para produzir efeitos.



O Senado Federal não é instância revisional de decisão de inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal.

A eficácia da norma inconstitucional já foi invalidada pelo STF. À Corte Suprema, porém, não cabe inovar no campo legislativo, competência privativa do Congresso Nacional (CF, art. 44).

A resolução do Senado Federal (CF, art. 52, X) tem como missão unicamente retirar do ordenamento jurídico o que já foi declarado inválido. É ato vinculado, não cabendo àquele órgão legislativo questionar as razões que conduziram à declaração de inconstitucionalidade.

Bem por isso, o entendimento externado pelo senador Amir Lando, quando da recusa em editar a resolução senatorial decorrente no julgamento da inconstitucionalidade do FINSOCIAL, reproduzido no Parecer PGFN/CRJ/Nº 3401/2002 é absolutamente inconstitucional, sobre ser fundado em argumentos meta-jurídicos que não têm o condão de "revisar" o mérito de decisão proferida pela Corte Suprema.

De fato, a prevalecer o entendimento do cioso Senador, um projeto de lei aprovado por apertada maioria no Congresso Nacional não poderia ser convertido em lei; de igual forma, um projeto de lei, legitimamente aprovado pelo Congresso Nacional e sancionado pelo Presidente da República, não se tornaria lei por trazer "profunda repercussão na vida econômica do País".

Juristas de escola têm considerado atualmente a previsão de edição de resolução do Senado Federal visando suspender a eficácia de normas já declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal como herança histórica e ultrapassada, incompatível com o moderno sistema de controle da constitucionalidade de normas.

Com efeito, devemos ter presente que o instituto de conferir ao Senado o poder discricionário de estender efeitos *erga omnes* às declarações de inconstitucionalidade em controle incidental sofreu, após a Carta de 1988, críticas pela sua ineficiência diante do modelo de controle abstrato adotado, pois irracional que de um mesmo Plenário surjam decisões com efeitos distintos, quando tomadas com fulcro na inconstitucionalidade de certa norma.

Nesse sentido, o precioso magistério do jurista e Ministro do STF GILMAR FERREIRA MENDES, que bem definiu a inconsistência do instituto:

"A amplitude conferida ao controle abstrato de normas e a possibilidade de que se suspenda, liminarmente, a eficácia de leis ou atos normativos, com eficácia geral, contribuíram, certamente, para que se quebrantasse a crença na própria justificativa desse instituto, que se inspirava diretamente numa concepção de separação de Poderes --- hoje necessária e inevitavelmente ultrapassada. Se o Supremo Tribunal Federal pode, em ação direta de inconstitucionalidade, suspender, liminarmente, a eficácia de uma lei, até mesmo de uma Emenda Constitucional, por que haveria a declaração de inconstitucionalidade, proferida no controle incidental, valer tão-somente para as partes?

A única resposta plausível indica que o instituto da suspensão pelo Senado de execução da lei declarada inconstitucional pelo Supremo assenta-se hoje em razão de índole exclusivamente histórica.

Deve-se observar, outrossim, que o instituto da suspensão da execução da lei pelo Senado mostra-se inadequado para assegurar eficácia geral ou efeito vinculante às decisões do Supremo Tribunal que não declaram a inconstitucionalidade de uma lei, limitando-se a fixar a orientação constitucionalmente adequada ou correta. Isto se verifica quando o Supremo Tribunal afirma que dada disposição há de ser interpretada desta ou daquela forma, superando, assim, entendimento adotado pelos Tribunais ordinários ou pela própria Administração. A decisão do Supremo Tribunal não tem efeito vinculante, valendo nos estritos limites da relação processual subjetiva. Como não se cuida de declaração de inconstitucionalidade de lei, não há que se cogitar aqui de qualquer intervenção do Senado, restando o tema aberto para inúmeras controvérsias.

Situação semelhante ocorre quando o Supremo Tribunal Federal adota uma interpretação conforme à Constituição, restringindo o significado de uma dada expressão literal ou colmatando uma lacuna contida no regramento ordinário. Aqui o Supremo Tribunal não afirma propriamente a ilegitimidade da lei, limitando-se a ressaltar que uma dada interpretação é compatível com a Constituição, ou, ainda que, para ser considerada constitucional, determinada norma necessita de um complemento (lacuna aberta) ou restrição (lacuna oculta – redução teleológica). Todos esses casos de decisão com base em uma interpretação conforme à Constituição não podem ter a sua eficácia ampliada com o recurso ao instituto da suspensão de execução da lei pelo Senado Federal.

Finalmente, mencionem-se os casos de declaração de inconstitucionalidade parcial sem redução de texto, nos quais se explicitam que de um dado significado normativo é inconstitucional sem que a expressão literal sofra qualquer alteração.

Também nessas hipóteses, a suspensão de execução da lei ou ato normativo pelo Senado revela-se problemática, porque não se cuida de afastar a incidência de disposições do ato impugnado, mas tão-somente de um de seus significados normativos.

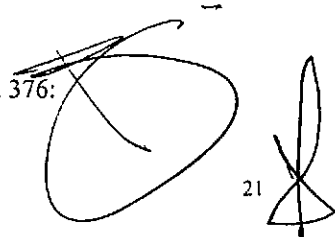
Todas essas razões demonstram a inadequação, o caráter obsoleto mesmo, do instituto de suspensão de execução pelo Senado no atual estágio do nosso sistema de controle de constitucionalidade."⁷

No caso do FINSOCIAL, entretanto, não se faz necessário perquirir se a declaração incidental de sua inconstitucionalidade teria ou não deflagrado o prazo prescricional para a sua repetição.

Em 31.8.1995 foi editada a Medida Provisória nº 1.110, de 30.8.1995, que, após sucessivas reedições, foi convertida na Lei nº 10.522, de 19.7.2002.

Entre outras providências, a Medida Provisória dispensou a Fazenda Nacional de constituir créditos, inscrever na Dívida Ativa, ajuizar execução fiscal, bem como autorizou a

⁷ *Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade*, Celso Bastos Editor, 1998, p. 376:



cancelar o lançamento e a inscrição relativamente a tributos e contribuições julgados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, ou ilegais, em última instância, pelo Superior Tribunal de Justiça (artigo 17).

No rol do citado artigo encontrava-se a contribuição ao FINSOCIAL (inciso III).

Ao dispensar a constituição de créditos, a inscrição na Dívida Ativa, o ajuizamento de execução fiscal, cancelando o lançamento e a inscrição relativos ao que foi exigido a título de FINSOCIAL na alíquota acima de 0,5%, com fundamento nas Leis 7.689/88, 7.787/89, 7.894/89 e 8.147/90, **a Medida Provisória reconheceu expressamente a declaração de inconstitucionalidade das citadas normas proferida pelo STF no julgamento do RE nº 150.764-PE.**

E não se diga que o fato de a majoração das alíquotas do FINSOCIAL estar no rol do artigo 17 não significa necessariamente o reconhecimento de sua inconstitucionalidade, já que todos os demais tributos elencados no artigo 17 já tinham, ao tempo da edição da MP, sido declarados inconstitucionais, inclusive com efeito *erga omnes*.

É o caso da Contribuição instituída pelo artigo 8º da Lei 7.689/88 (art. 17, I), suspensa pela Resolução nº 11 do Senado Federal, de 4.4.95; do Empréstimo Compulsório, instituído pelo Decreto-lei 2.288/86 (at. 17, II), suspenso pela Resolução nº 50 do Senado Federal, de 9.10.95; o IPMF, criado pela Lei Complementar nº 77/93 (art. 17, IV), declarado inconstitucional em parte pelo STF na ADIN 939-DF, acórdão publicado em 18.3.94.

Estando o FINSOCIAL em tão boa companhia, é inegável que a Fazenda Nacional, quando da edição da indigitada MP, reconheceu expressamente a sua inconstitucionalidade ao arrolá-lo ao lado de outros tributos já reconhecidamente inconstitucionais, conferindo-lhe igual tratamento (dispensa de constituição de crédito, inscrição, etc.).

Da mesma forma, não procede o argumento segundo o qual a Medida Provisória 1.110/95 teria se restringido unicamente aos créditos ainda não extintos, nada dispondo sobre aquilo que foi pago indevidamente.

Ora, como foi visto, ao reconhecer a inconstitucionalidade do FINSOCIAL, dispensando a Administração Tributária de procedimentos arrecadatórios nesse particular, a Fazenda Nacional admitiu a violação do direito do contribuinte, marco inicial do prazo prescricional para que este pleiteie sua restituição.

Nesse sentido, respaldado pela doutrina de Ricardo Lobo Torres, ensina com sua habitual propriedade Gabriel Lacerda Troianelli⁸:

"Há que se considerar, entretanto, que nem a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade, nem a resolução do Senado Federal suspensiva de ato normativo declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, que a Jurisprudência do Superior Tribunal de justiça vem hoje, pacificamente, admitindo como sendo causas de fluências de novo

⁸ *Lei Interpretativa e Prescrição do Direito de Repetir: Novo Prazo para a Contribuição ao PIS*, in Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 71, Editora Dialética, 2001, p. 73.

prazo para pleitear a compensação ou restituição de tributo indevidamente pago, encontram-se previstos na legislação como tais.

A jurisprudência, na verdade, teve como fundamento não a lei, mas a doutrina, que, especialmente após as lições de Ricardo Lobo Torres⁹, vem defendendo a existência de causas supervenientes de abertura de prazo para o contribuinte reaver tributo indevidamente pago, entre as quais a decisão do Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado e a resolução do Senado Federal, hoje pacificamente admitidas pelos Tribunais.

Mas não são apenas estas as duas causas supervenientes admitidas pela Doutrina, como bem demonstra Ricardo Lobo Torres, nos trechos a seguir transcritos:

À restituição do indébito a causa superveniente apresenta o esquema que pode ser desdobrado em vários procedimentos ou atos distintos: (...); 2º) um ato intermediário que transforma em ilegal o pagamento até então legal, e que pode ser proferido em ação judicial (decretação de nulidade e da ineficácia do negócio jurídico; declaração de inconstitucionalidade da lei em ação direta), em resolução do Senado Federal (que suspende a execução da lei declarada inconstitucional incidenter pelo STF), em lei de natureza interpretativa ou em ato ou procedimento administrativo (...).

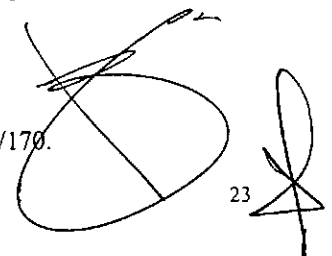
(...)

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. Até aquela data o contribuinte só poderia exercitar o seu direito se, concomitantemente, postulasse a declaração judicial de inconstitucionalidade. Esse, entretanto, seria outro tipo de processo de restituição, sujeito às regras do CTN, como vimos no Título II, inconfundível com o que decorre de uma decretação de inconstitucionalidade com eficácia erga omnes. Na hipótese de que se cuida já existe a prejudicialidade da questão da inconstitucionalidade. Logo, a partir da data em que se adquiriu eficácia erga omnes a declaração é que se contará o prazo da decadência. Nem haverá justificativa para restringir o direito do contribuinte, contando o prazo a partir do pagamento (legal e devido), pois serviria de estímulo à multiplicação de repetitórias dirigidas, concomitantemente, contra a constitucionalidade da lei.

O mesmo argumento e a mesmíssima conclusão se impõe para os casos de lei interpretativa. Também aí, a nosso ver o prazo de decadência se intenciona da data da publicação da lei que incorporou, em texto formal, os julgados”.

No mesmo sentido, é copiosa a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais e Conselho de Contribuintes:

⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Restituição dos Tributos*. Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 167/170.



Número do Recurso: 119471

Câmara: SEGUNDA CÂMARA

Número do Processo: 10183.002651/99-73

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: RESTITUIÇÃO/COMP PIS

Recorrente: ELÉTRICA CUIABANA LTDA

Recorrida/Interessado: DRJ-CAMPO GRANDE/MS

Data da Sessão: 05/12/2002 08:00:00

Relator: Antônio Carlos Bueno Ribeiro

Decisão: ACÓRDÃO 202-14475

Resultado: NPQ – NEGADO PROVIMENTO POR QUALIDADE

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos: I) Acolheu-se a preliminar para afastar decadência; II) no mérito: a) por unanimidade de votos, deu-se provimento parcial ao recurso, quanto à semestralidade; e b) pelo voto de qualidade, negou-se provimento ao recurso, quanto aos expurgos inflacionários. Vencidos os Conselheiros Eduardo da Rocha Schmidt, Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Ementa: NORMAS PROCESSUAIS - RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO DE INDÉBITO - DECADÊNCIA. 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 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.**

1.1.1 Decadência – Pedido de Restituição – Termo Inicial

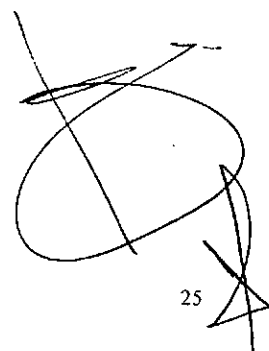
Em caso de conflito quanto à legalidade da exação tributária, o termo inicial para contagem do prazo decadencial do direito de pleitear a restituição de tributo pago indevidamente inicia-se:

b) da Resolução do Senado que confere efeito erga omnes à decisão proferida inter partes em processo que reconhece inconstitucionalidade de tributo;

c) **da publicação de ato administrativo que reconhece caráter indevido de exação tributária.**

(CSRF-1ª Turma, Acórdão nº CSRF/01-03.491, rel. Cons. Wilfrido Augusto Marques, j. 17.9.2001, DOU 30.10.2002, p. 62); (CSRF-1ª Turma, Acórdão nº CSRF/01-03.239, rel. Cons. Wilfrido Augusto Marques, j. 19.3.2001, DOU 2.10.2001, p. 19)

Número do Recurso: **128622**
Câmara: **SEXTA CÂMARA**
Número do Processo: **13678.000008/99-41**
Tipo do Recurso: **VOLUNTÁRIO**
Matéria: **ILL**
Recorrente: **CIA. AGRO PASTORIL DO RIO GRANDE**
Recorrida/Interessado: **DRJ-JUIZ DE FORA/MG**
Data da Sessão: **11/07/2002 00:00:00**
Relator: **Wilfrido Augusto Marques**
Decisão: **Acórdão 106-12786**
Resultado: **OUTROS – OUTROS**



25

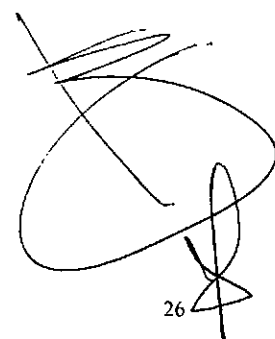
Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, AFASTAR a decadência do direito de pedir da recorrente e DETERMINAR a remessa dos autos à repartição de origem para apreciação do mérito.

Ementa: DECADÊNCIA - PEDIDO DE RESTITUIÇÃO - TERMO INICIAL - Em caso de conflito quanto à inconstitucionalidade da exação tributária, o termo inicial para contagem do prazo decadencial do direito de pleitear a restituição de tributo pago indevidamente inicia-se: a) da publicação do acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal em ADIN; b) da Resolução do Senado que confere efeito erga omnes à decisão proferida inter partes em processo que reconhece inconstitucionalidade de tributo; c) **da publicação de ato administrativo que reconhece caráter indevido de exação tributária.**

Decadência afastada.

Merece ainda ser transcrito o voto proferido no Acórdão CSRF/01-03.225, de 19.03.2001, de relatoria do preclaro Conselheiro Antonio de Freitas Dutra, Presidente da 2.ª Câmara do 1.º Conselho de Contribuintes:

"Em que momento houve a extinção do crédito tributário? A resposta mais óbvia seria – no mês que o imposto passou a indevido As regras definidas pelos artigos 165 e 168 da Lei nº 5.172 de 25/10/66 – Código Tributário Nacional, pelas características próprias do caso em pauta, não podem ser literalmente aplicadas não há como aplicar a regra inserida no inciso I do art. 168 do CTN que o direito de pleitear a restituição é de cinco anos da extinção do crédito tributário. Primeiro, porque na época era incabível qualquer pedido de restituição uma vez que, até então, esta espécie de rendimento era considerada tributável, tanto na esfera administrativa como na judiciária. Segundo, em nome do princípio de segurança jurídica não se pode admitir a hipótese de que a contagem para o exercício de um direito TENHA INÍCIO antes da data de sua AQUISIÇÃO. Como é que o contribuinte poderia pedir RESTITUIÇÃO daquilo que legalmente foi retido e recolhido? O contribuinte só adquire o direito de requerer a devolução daquele imposto, que num dado momento foi considerado indevido, por um novo ato legal ou decisão judicial transitada em julgado. No caso aqui enfocado, aplica-se a norma inserida no inciso I do art. 165 do Código Tributário Nacional No momento que o pagamento do imposto foi considerado indevido, cabe à administração por dever de ofício, devolvê-lo. A regra é a administração devolver o que sabe que não lhe pertence, a exceção é o contribuinte ter que requerê-la e, neste

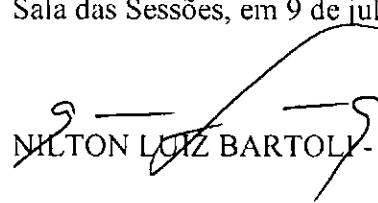


caso, só poderia fazê-lo a partir do momento que adquiriu o direito de pedir a devolução..... "

Diante do exposto, tendo o prazo prescricional (decadencial para alguns) se iniciado na data da publicação da MP nº. 1.110/95, qual seja, 31/08/95, é intempestivo o pedido de restituição/compensação formulado pelo Contribuinte, já que proposto em 14 de março de 2002, de forma que nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Sala das Sessões, em 9 de julho de 2008


NILTON LUIZ BARTOLI - Redator

