



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 13603.000542/2008-09  
**Recurso nº** 501.707 Voluntário  
**Acórdão nº** **3801-00.576 – 1ª Turma Especial**  
**Sessão de** 08 de dezembro de 2010  
**Matéria** RESTITUIÇÃO LEI 9.718  
**Recorrente** DESTILARIA ATENAS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/02/2000 a 31/10/2007

**PRAZO DECADENCIAL PARA REPETIÇÃO DE INDÉBITO - TERMO INICIAL** - O prazo decadencial para reconhecimento de direito creditório relativo a tributo pago indevidamente ou em valor maior que o devido, ainda que decorrente de norma posteriormente declarada inconstitucional pelo STF, extingue-se após o transcurso de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário, inclusive na hipótese de tributos lançados por homologação, em relação aos quais a extinção se dá no momento do pagamento.

**PIS - BASE DE CÁLCULO - ALTERAÇÃO - LEI Nº 9.718/98 - INCONSTITUCIONALIDADE PARCIAL - RESTITUIÇÃO DOS VALORES RECOLHIDOS** - Declarada a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 pelo plenário do STF, em sede de controle difuso, e tendo sido, posteriormente, reconhecida por aquele Tribunal a repercussão geral da matéria em questão e reafirmada a jurisprudência adotada, deliberando-se, inclusive, pela edição de súmula vinculante, é autorizado ao julgador administrativo deixar de aplicar o referido dispositivo, conforme dispõem os Decretos nºs 2.346/97 e 70.235/72 e o Regimento Interno do CARF, não se estendendo tal autorização, no entanto, à restituição dos valores recolhidos espontaneamente pelo contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, [por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.]

(assinado digitalmente)

Magda Cotta Cardozo

Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Arno Jerke Junior, Flávio de Castro Pontes e José Luiz Bordignon. Ausente, justificadamente, a Conselheira Andreia Dantas Lacerda Moneta.

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ-Juiz de Fora/MG, abaixo transcrito:

*“O interessado apresentou Pedido de Restituição de Cofins relativa aos anos de 2000 a 2007, referentes a pagamentos efetuados a maior, em função da inclusão de outras receitas na base de cálculo da contribuição (fls 01 e seguintes);*

*Posteriormente transmitiu a DCOMP nº 39456.40463.310108.1.3.04-1605, visando compensar os débitos nela declarados, com crédito relativo supra. Essa declaração foi selecionada para tratamento manual por meio do presente processo;*

*A DRF-Juiz de Fora/MG emitiu Despacho Decisório, no qual não reconhece o direito creditório e não homologa a compensação pleiteada, sob o argumento de extinção do direito de pleitear restituição para recolhimentos efetuados anteriormente a 31/01/2003, e legalidade da inclusão de outras receitas na base de cálculo da contribuição (fls. 26/27);*

*A empresa apresenta manifestação de inconformidade (fls. 30 e seguintes), na qual alega que:*

- para os tributos cujo lançamento é por homologação o prazo para pedido de restituição é de 10 anos (cinco mais cinco), sendo que a LC 118/05 não pode ser aplicada retroativamente, como decidido pelo STJ;*
- o parágrafo 1º do artigo 3º da Lei 9.718/1998 é inconstitucional, como decidido pelo STF.”*

Analisando o litígio, a DRJ-Juiz de Fora/MG indeferiu a solicitação do contribuinte (fls. 65 a 68), conforme ementas abaixo transcritas:

*DECADÊNCIA. O direito de pleitear restituição extingue-se em 05 anos conforme artigo 168 - CTN.*

*CONSTITUCIONALIDADE DE LEI. Não cabe ao julgador administrativo apreciar a matéria do ponto de vista constitucional.*

Às fls. 71 a 98 consta recurso voluntário apresentado tempestivamente, no qual a empresa traz as seguintes alegações, em resumo:

- *Relativamente à decadência parcial do pedido, a LC 118/05 não é aplicável retroativamente, pois não é apenas de caráter interpretativo, mas efetivamente restringiu o direito do contribuinte;*
- *A referida norma altera um quadro normativo anterior, devendo ser tratada como lei nova, com eficácia prospectiva, não podendo se voltar para fatos passados;*
- *O seu artigo 4º é parcialmente inconstitucional, no ponto em que ordena sua aplicação retroativa;*
- *Tendo a norma criado direito novo, impõe-se a observância do lapso de 120 dias para sua aplicabilidade, entrando em vigor somente em junho de 2005;*
- *Assim, o prazo prescricional para repetição do indébito de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, cujos fatos geradores tenham ocorrido antes da LC 118/05, será de 10 anos, conforme entendimento jurisprudencial;*
- *Quanto ao mérito, tem-se que a Lei nº 9.718/98 é inconstitucional e, quanto à ampliação da base de cálculo e alíquota da Cofins, é contrária à disposição de lei superior, em ofensa ao princípio da hierarquia das leis e da vontade do legislador complementar;*
- *Assim, não cabe a tributação de outras receitas não incluídas no conceito de faturamento;*
- *Sobre os valores requeridos deve ser acrescida atualização, com base na taxa Selic, conforme jurisprudência administrativa citada.*

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Magda Cotta Cardozo, Relator

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

### • DO PRAZO DECADENCIAL PARA REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO

A recorrente alega que o prazo decadencial aplicável ao presente caso é de dez anos, citando jurisprudência judicial e administrativa.

Relativamente a tal questão, preliminar de mérito, faz-se necessário analisar a contagem do prazo para que o sujeito passivo possa pleitear a restituição de valores

indevidamente recolhidos, ou recolhidos em valor superior ao devido. Ou seja, é fundamental a correta identificação do termo inicial de contagem do prazo decadencial do direito ao reconhecimento do crédito.

Cumpra-se destacar que correto é o entendimento manifestado na decisão atacada, ao interpretar que o termo inicial para a contagem do prazo previsto no artigo 168, inciso I, do CTN, é a data do pagamento do tributo ou contribuição. Diz o citado dispositivo legal:

*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 art. 165, da data da extinção do crédito tributário;*

.....

O caso em tela inclui-se na hipótese contida no artigo 165, inciso I, do CTN, qual seja: pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável. Desta forma, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial para repetição do indébito é a data da extinção do crédito tributário, conforme o previsto no artigo 168, inciso I, do CTN.

No entanto, no caso de tributo ou contribuição sujeito a lançamento por homologação, no qual se enquadra a Cofins, existem dois entendimentos referentes à data que deve ser admitida como a da extinção do crédito tributário, quais sejam: a data do pagamento antecipado e a data da homologação do referido pagamento, nos termos do artigo 150, §§ 1º e 4º do CTN. Assim, é necessário esclarecer em que data deve-se considerar extinto o crédito tributário. A solução está contida de forma suficientemente clara no § 1º do artigo 150 do CTN:

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.*

.....

Para melhor compreender o significado destes dispositivos, cita-se a lúcida lição de ALBERTO XAVIER:

*“... a condição resolutiva permite a eficácia imediata do ato jurídico, ao contrário da condição suspensiva, que opera o diferimento dessa eficácia. Dispõe o artigo 119 do Código Civil que “se for resolutiva a condição, enquanto esta se não realizar, vigorará o ato jurídico, podendo exercer-se desde o momento deste o direito por ele estabelecido; mas, manifestada a condição, para todos os efeitos, se extingue o direito a que ela se opõe”. Ora, sendo a eficácia do pagamento efetuado pelo*

*contribuinte imediata, imediato é o seu efeito liberatório, imediato é o efeito extintivo, imediata é a extinção definitiva do crédito. O que na figura da condição resolutiva sucede é que a eficácia entretanto produzida pode ser destruída com efeitos retroativos se a condição se implementar.” (Do Lançamento, Teoria Geral do Ato e do Processo Tributário”, Editora Forense, 1998, pag. 98/99).”*

Portanto, o pagamento já extingue o crédito tributário, ainda que sob o mesmo esteja pendente a condição resolutória da ulterior homologação tácita ou expressa.

O artigo 127 do Código Civil dispõe que condição resolutória é a condição que subordina a ineficácia do ato jurídico a evento futuro e incerto, pois, enquanto aquela condição não se realizar, vigorará o ato jurídico, podendo ser exercido, desde o momento deste, o direito por ele estabelecido. Entretanto, verificada a condição, para todos os efeitos, extingue-se o ato a que ela se opõe.

Tal entendimento é expressamente adotado pelo CTN, nos termos do artigo 117, abaixo transcrito. Por conseguinte, mesmo nos tributos e contribuições lançados por homologação, o pagamento antecipado do contribuinte está apto a produzir todos os efeitos que a ele são próprios, pois não está subordinado à condição suspensiva, mas sim à condição resolutiva.

*Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:*

*I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;*

*II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.*

Sendo assim, o pagamento antecipado já extingue o crédito, embora, por se tratar de atividade de iniciativa do contribuinte, sem prévia manifestação do Fisco, submeta-se a condição resolutória, que consiste em homologação posterior. Se o Fisco não constatar nenhuma irregularidade ligada ao pagamento, irá apenas confirmá-lo, preservando os efeitos que ele já vinha produzindo.

Adotando-se a tese diversa, segundo a qual o pagamento antecipado do contribuinte só produziria efeitos após a homologação (tácita ou expressa), não se poderia admitir a repetição do indébito por pagamento indevido antes de implementada essa condição resolutória, o que seria um contra-senso. Assim, a homologação apenas torna definitiva a extinção do crédito tributário no sentido de impedir a atividade revisional do Fisco.

Fica claro, portanto, que o pagamento antecipado já produz o efeito de extinguir o crédito tributário, admitindo de imediato, desde que verificada uma das hipóteses legais, a repetição do indébito. Se o contribuinte pode, de pronto, exercer o seu direito de repetir o pagamento indevido, é lógico concluir que o termo inicial do prazo decadencial para pleitear a restituição se dê com o pagamento antecipado.

Em suma, interpretando-se de forma integrada os artigos 150, 156, 165 e 168 do CTN, conclui-se que o direito de pleitear restituição de tributos pagos indevidamente ou em

valor maior que o devido decai em cinco anos, contados da extinção do crédito tributário, e, no caso dos tributos e contribuições sujeitos a lançamento por homologação, considera-se extinto o crédito tributário – e, portanto, iniciado o prazo decadencial – com o pagamento antecipado, que já produz todos os efeitos que lhe são próprios, uma vez que submetido a condição resolutória. A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, manifestando-se sobre o assunto, emitiu o Parecer PGFN/CAT nº 1.538, de 18 de outubro de 1999, posicionando-se nos seguintes termos:

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

*II – os prazos decadenciais e prescricionais em direito tributário constituem-se em matéria de lei complementar, conforme determina o art. 150, III, “b” 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;”*

Posteriormente, considerando o teor do Parecer acima transcrito, o Secretário da Receita Federal expediu o Ato Declaratório nº 96, de 26 de novembro de 1999:

*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 nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).*

.....

O pagamento antecipado, portanto, extingue o crédito tributário e é esta a data do termo inicial de contagem do prazo de cinco anos para se fulminar o direito ao reconhecimento do crédito. Verifica-se que o presente pedido foi protocolado em 31/01/2008 (fls. 01-v). Desta forma, já havia decorrido mais de cinco anos dos pagamentos relativos à Cofins efetuados até 30/01/2003, extinguindo-se o direito ao indébito a eles correspondente.

Sobre o prazo decadencial em análise, a Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005, soterrou definitivamente a questão, estabelecendo, em seus artigos 3º e 4º:

*Art. 3º. Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.*

*Art. 4º. Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.*

O artigo 4º acima transcrito é claro ao determinar a aplicação retroativa do artigo anterior, tendo em vista seu evidente caráter interpretativo, vindo apenas ratificar o entendimento demonstrado no presente voto.

Quanto às disposições contidas na Lei Complementar nº 118/2005, resta observar que não há nos presentes autos qualquer notícia relativa à existência de ação judicial com o mesmo objeto em nome da requerente. Além disso, vê-se que a retroatividade da norma está expressa no artigo 4º da própria Lei Complementar, não sendo possível ao julgador administrativo deixar de aplicar tal entendimento, ainda que alegada eventual inconstitucionalidade do dispositivo, o que aqui não se cogita, conforme dispõem o artigo 49 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes e a Súmula nº 2 do CARF, cabendo observar, ainda, as disposições contidas no Decreto nº 2.346/97, as quais não se verificam no presente caso.

Por todo o exposto, conclui-se pela decadência do direito pleiteado pelo contribuinte relativamente a todos os pagamentos anteriores a 31/01/2003.

• DA INCONSTITUCIONALIDADE PARCIAL DA LEI Nº 9.718/98

No mérito, o contribuinte alega a inconstitucionalidade parcial da Lei nº 9.718/98, relativamente à tributação de outras receitas, não incluídas no conceito de faturamento e, ainda, no caso da Cofins, à majoração da alíquota.

Assim, relativamente à parcela do direito creditório pleiteado não atingida pela decadência, faz-se necessário analisar a questão da mencionada inconstitucionalidade.

Sobre a base de cálculo da Cofins, dispõe a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, que:

*Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.*

(...)

Posteriormente, a definição da referida base de cálculo foi alterada pela Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, nos seguintes termos:

*Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com*

*base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.*

*Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.*

*§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.*

*(...)*

Como se vê, a Lei nº 9.718/98 alterou a base de cálculo da Cofins, nela incluindo, além das receitas provenientes da venda de mercadorias e da prestação de serviços, também as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, em sua totalidade, com as exclusões nela previstas.

Assim, a norma aplicável à apuração da Cofins em todos os períodos objeto do pedido – Lei nº 9.718/98 – previa a tributação da totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme acima transcrito. Dessa forma, a tributação dos valores referentes às receitas financeiras somente passou a ter fundamento legal a partir da edição daquela Lei, nos termos de seu artigo 3º.

No entanto, no julgamento dos RE nºs 390.840, 346.084, 358.273 e 357.950, o STF considerou inconstitucional a alteração trazida pelo § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, relativamente à definição da base de cálculo das contribuições, mantendo-se, portanto, para este fim, o texto das normas anteriormente aplicáveis (no caso da Cofins, a Lei Complementar nº 70/91). Abaixo, transcrevem-se as respectivas ementas:

*CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE – ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente.*

*TRIBUTÁRIO – INSTITUTOS – EXPRESSÕES E VOCÁBULOS – SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários.*

*CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PIS – RECEITA BRUTA – NOÇÃO – INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas*

*jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada. (Grifou-se)*

Sobre tal questão, aquele Tribunal manifestou-se no seguinte sentido:

*O Tribunal resolveu questão de ordem no sentido de reconhecer a existência de repercussão geral da questão constitucional, reafirmar a jurisprudência da Corte acerca da inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, que ampliou a base de cálculo da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, e negar provimento a recurso extraordinário interposto pela União. Vencido, parcialmente, o Min. Marco Aurélio, que entendia ser necessária a inclusão do processo em pauta. Em seguida, o Tribunal, por maioria, aprovou proposta do Min. Cezar Peluso, relator, para edição de súmula vinculante sobre o tema, e cujo teor será deliberado nas próximas sessões. Vencido, também nesse ponto, o Min. Marco Aurélio, que se manifestava no sentido da necessidade de encaminhar a proposta à Comissão de Jurisprudência. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello, a Senhora Ministra Ellen Gracie e, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Plenário, 10.09.2008. (Grifou-se)*

*DJE nº 119, divulgado em 26/06/2009*

*Leading case: RE 585.235-QO, Min. Cezar Peluso.*

Acerca da aplicação, no âmbito administrativo, das decisões proferidas pelo Poder Judiciário, dispõe o Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, que:

*Art. 4º Ficam o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que:*

*I - não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados;*

*II - não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União;*

*III - sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;*

*IV - sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal.*

*Parágrafo único. Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. (Grifou-se)*

No mesmo sentido, estabelece o artigo 62 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, que:

*“Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

*Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

***I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou***

*(...)(Grifou-se)*

Também o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que rege o procedimento administrativo fiscal no âmbito da RFB, recentemente alterado pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, determina que:

*Art. 26-A.* *No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

*(...)*

*§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

***I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;***

*(...)(Grifou-se)*

Analisando-se as decisões acima transcritas, proferidas pelo plenário do STF, conclui-se, sem a menor dúvida, que o entendimento fixado no julgamento dos RE nºs 390.840, 346.084, 358.273 e 357.950, relativamente à inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo das contribuições (PIS e Cofins) definido pelo § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, encontra-se pacificado naquela Corte, reconhecendo o Tribunal tratar-se de matéria de repercussão geral, e reafirmando expressamente a jurisprudência acerca da questão, deliberando-se, inclusive, pela edição de súmula vinculante. O entendimento manifestado pelo STF autoriza, inclusive, a sua adoção pelos tribunais inferiores, retratando-se ou declarando prejudicados os recursos pendentes relativos à mesma matéria, nos termos da Lei nº 11.418, de 19 de dezembro de 2006.

Desta forma, entendo não mais haver dúvida em relação à definitividade do entendimento da Corte Suprema acerca do tema, independentemente de súmula vinculante, cuja edição, aliás, é questão apenas de tempo. Em consequência, resta atingido o objetivo pretendido no texto das normas acima transcritas, ou seja, a não aplicação, pelo julgador administrativo, de dispositivo legal declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do STF, resguardando a Fazenda Nacional de futuros prejuízos quando da fase de execução fiscal do crédito tributário.

Destaque-se, ainda, que a não aplicação da norma declarada inconstitucional nada mais é do que a efetivação do princípio da legalidade, basilar no âmbito administrativo e tributário, não se podendo admitir a manutenção de exigência fiscal fundada em dispositivo sabidamente inconstitucional. Assim, não é possível ao julgador administrativo a aplicação de norma declarada inconstitucional, conforme determinam os dispositivos legais acima transcritos.

Observe-se, por fim, que, em consonância com o entendimento pacificado no âmbito do Poder Judiciário, foi editada a já citada Lei nº 11.941/2009, revogando expressamente o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98:

Art. 79. Ficam revogados:

(...)

XII – o § 1o do art. 3o da Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998;

(...)

No entanto, todo o relatado acima não autoriza a restituição ao contribuinte das quantias por ele recolhidas com base na norma declarada inconstitucional, como se verá.

A rigor, a situação necessária ao reconhecimento de direito creditório ao contribuinte, decorrente de norma declarada, no todo ou em parte, inconstitucional pelo STF exige que a respectiva decisão alcance o requerente, seja por meio de ação específica, no caso de a declaração ter sido proferida no controle difuso, seja por meio de ADIn, no caso de controle concentrado, por meio da qual todos os contribuintes seriam beneficiados, exceto na hipótese de eventual modulação aplicada pelo Tribunal restringindo a eficácia da decisão.

No caso da primeira hipótese, haveria, ainda, a possibilidade da edição de resolução pelo Senado, por meio da qual a decisão proferida em controle difuso passaria a ter eficácia estendida a todos os contribuintes.

No caso em análise não se verifica nenhuma das condições exigidas para o reconhecimento do direito creditório pleiteado, uma vez que a recorrente não é detentora de provimento judicial reconhecendo a inconstitucionalidade em questão, nem tampouco foi editada Resolução pelo Senado, sendo que a referida declaração foi proferida em sede de controle difuso, não se estendendo seus efeitos, portanto, a todos os contribuintes, mas apenas àqueles que figuram no pólo ativo das respectivas ações.

Ressalte-se que a declaração de repercussão geral é regra processual, caracterizando tão-somente a definitividade da decisão exigida pela norma administrativa para a não aplicação da lei declarada inconstitucional, uma vez que o assunto em tela não mais irá à discussão no Plenário do STF, sendo adotada a mesma decisão já pacificada no âmbito daquele Tribunal para todos os processos em andamento. Desta forma, tal decisão se estenderá a todos os contribuintes que possuem processo relativo à mesma matéria, ainda não definitivamente

julgado, e não a todos os contribuintes em geral, não se confundindo os efeitos de tal instituto, por certo, com o efeito *erga omnes* decorrente da decisão em controle concentrado.

Sendo assim, a única opção para o reconhecimento do direito pleiteado seria eventual autorização para tanto decorrente de norma administrativa, o que também não se verifica no presente caso, conforme se verá adiante.

Como se vê pelos textos legais acima transcritos, o Decreto nº 2.346/97 determina que o julgador administrativo afaste a aplicação de lei ou ato normativo declarado inconstitucional pelo STF, quando da apreciação de impugnação ou recurso interpostos pelo contribuinte contra a constituição do crédito tributário. Desta forma, claro está que a norma se refere especificamente à situação de constituição de crédito tributário, ou seja, lançamento, contra o qual se insurge o contribuinte. Estando pendente de apreciação a manifestação do contribuinte, deve o julgador excluir o crédito decorrente da aplicação da norma inconstitucional, ou seja, não aplicá-la, deixando esta de incidir sobre o fato relatado na autuação.

Portanto, o Decreto nº 2.346/97 não se aplica ao presente caso, uma vez que aqui não se está a afastar a aplicação da norma inconstitucional, o que ocorreria apenas na hipótese de lançamento, correspondendo à sua não incidência sobre o fato apurado. No presente caso, a norma já foi aplicada no passado sobre o fato impositivo – receitas financeiras e outras receitas auferidas pelo recorrente –, não sendo possível ao julgador deixar de aplicá-la, visto que tal ato já foi praticado pelo próprio contribuinte. O afastamento da norma pela autoridade administrativa está diretamente vinculado ao ato de ofício praticado para sua aplicação (exigência do tributo), destacando-se, ainda, que, nos termos da norma, tal afastamento somente é possível na hipótese de impugnação ou recurso ainda não julgados, não se aplicando àqueles já definitivamente julgados, para os quais não mais seria possível aplicar tal exceção.

Assim, conclui-se que o Decreto nº 2.346/97 autoriza o afastamento da norma inconstitucional apenas na hipótese de lançamento contra o qual foram interpostos impugnação ou recurso voluntário, pendentes de apreciação pela autoridade administrativa à época da declaração de inconstitucionalidade, não se estendendo aos casos em que a norma já havia sido aplicada àquela época, seja pelo recolhimento espontâneo efetuado pelo contribuinte, seja pela exigência formalizada de ofício e confirmada por decisão administrativa definitiva.

Também o Regimento Interno do CARF e o Decreto nº 70.235/72 autorizam o julgador administrativo a afastar a aplicação de lei que já tenha sido declarada inconstitucional por decisão definitiva plenária do STF, cabendo aqui as mesmas considerações feitas relativamente às disposições do Decreto nº 2.346/97.

Como demonstrado acima, as normas administrativas transcritas não autorizam a restituição de valores recolhidos espontaneamente pelo contribuinte, relativos ao § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98.

Por todo o acima exposto, conclui-se que, não se verificando a existência de provimento judicial específico favorável ao contribuinte, não havendo decisão judicial que alcance a todos os contribuintes, não havendo resolução editada pelo Senado e não havendo norma administrativa que autorize o reconhecimento do direito creditório ora pleiteado, não há como autorizar a restituição/compensação pretendida.

Processo nº 13603.000542/2008-09  
Acórdão n.º **3801-00.576**

**S3-TE01**  
Fl. 125

---

Em decorrência, voto por negar provimento ao recurso voluntário, nos seguintes termos:

- Considerar alcançado pela decadência o direito pleiteado, relativamente aos recolhimentos efetuados anteriormente a 31/01/2003;
- Considerar, no mérito, incabível o reconhecimento do direito pleiteado, relativamente aos recolhimentos efetuados a partir de 31/01/2003, pelos fundamentos acima expostos.

(assinado digitalmente)

Magda Cotta Cardozo