



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 13807.007956/99-21  
SESSÃO DE : 02 de dezembro de 2003  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.100  
RECURSO Nº : 125.969  
RECORRENTE : MERCEARIA E LANCHES SABARÁ LTDA.  
RECORRIDA : DRJ/CURITIBA/PR

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 6, em 30/11/99, era aquele o entendimento, os pleitos protocolados até essa data estavam por ele amparados. PAF NULIDADE. Não havendo análise do pedido, anula-se a decisão de Primeira Instância, devendo outra ser proferida em seu lugar, em homenagem a duplo grau de jurisdição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar preliminar de decadência e por maioria de votos, declarar nula a decisão de Primeira Instância, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado, vencida a Conselheira Anelise Daudt Prieto, relatora. Designado para redigir o voto relativo à nulidade o Conselheiro Irineu Bianchi.

Brasília-DF, em 02 de dezembro de 2003

  
JOÃO HOLANDA COSTA  
Presidente

  
ANELISE DAUDT PRIETO  
Relatora

RECURSO Nº : 125.969  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.100  
RECORRENTE : MERCEARIA E LANCHES SABARÁ LTDA.  
RECORRIDA : DRJ/CURITIBA/PR  
RELATOR(A) : ANELISE DAUDT PRIETO  
RELATOR DESIG : IRINEU BIANCHI

## RELATÓRIO

Em 27/07/1999 a empresa supraqualificada protocolou pedido de restituição/compensação dos valores pagos no período de 10/89 a 01/91, a título de Contribuição para o Finsocial, no valor de R\$ 1.132,59.

A Delegacia da Receita Federal em São Paulo indeferiu o pedido, por entender que já transcorrera o prazo decadencial de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário até a protocolização do pedido.

A contribuinte interpôs, tempestivamente, manifestação de inconformidade à autoridade recorrida, aduzindo, em suma, que o AD 96/99 violaria o disposto no Decreto-lei nº 2.049/83, que estabeleceu o prazo prescricional de 10 anos para o Finsocial, que a decisão recorrida teria violado o disposto na Constituição Federal, ao exigir que a contribuinte guarde os seus documentos pelo prazo de 10 anos e negar o mesmo prazo para o contribuinte que recolheu impostos a maior. Transcreveu ementas de decisões do Poder Judiciário no sentido de que é de 10 anos o prazo para pleitear a restituição.


O julgado *a quo* indeferiu a solicitação, em decisão cuja ementa transcrevo a seguir:

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário  
Período de apuração: 01/09/1989 a 31/12/1990  
Ementa: FINSOCIAL. RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO.  
DECADÊNCIA. 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.  
Solicitação indeferida.”

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.969  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.100

Tempestivamente a contribuinte apresentou recurso voluntário, repetindo as razões de sua manifestação de inconformidade.

É o relatório. 

RECURSO Nº : 125.969  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.100

## VOTO

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

### DA DECISÃO DO STF E SEUS EFEITOS

O pedido de restituição/compensação traz como embasamento a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 150.764-1/PE, em 02/04/93, publicada no D. J. de 02/03/93. Daquela feita, os ministros da Corte Suprema decidiram, por unanimidade de votos, conhecer do recurso interposto pela União Federal pela letra b do permissivo constitucional. E, por uma apertada maioria de seis votos, lhe negaram provimento, declarando a inconstitucionalidade do artigo 9º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, do artigo 7º da Lei nº 7.787, de 30 de junho de 1989, do artigo 1º da Lei nº 7.894, de 24 de novembro de 1989 e do artigo 1º da Lei nº 8.147, de 28 de dezembro de 1990.

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

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

Àquele julgado não foi conferida a eficácia *erga omnes* pelo Senado Federal, que tem competência privativa para suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do STF1. Aliás, conforme consta do Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional PGFN/CRJ/Nº 3401/2002, o relator, Senador Amir Lando, justificou sua posição contrária à suspensão daqueles dispositivos alegando que:

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.969  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.100

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

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

Aliás, do Parecer da PGFN supracitado merecem ser ainda destacados, quanto às conseqüências do *decisum* da Corte Maior, os seguintes parágrafos:

“18. Concernente ao controle de constitucionalidade, ensina a doutrina que, na via de defesa, a alegação de inconstitucionalidade surge por incidente em processo judicial, sendo levantada e discutida na medida em que seja relevante para a solução do caso. O interessado, destarte, defende-se contra a aplicação de uma lei inconstitucional, mas essa norma permanece válida em relação a terceiros, contra quem continua produzindo efeitos normais<sup>4</sup>.

19. Na via de defesa, leciona Regina Ferrari<sup>5</sup>, o objeto da ação não é a constitucionalidade em si, mas uma relação jurídica que, envolvendo a aplicação de uma lei, cuja validade frente à Constituição é contestada, faz surgir a necessidade de apreciação da mesma, para enfim decidir a questão proposta.

20. O objeto da ação julgada pelo STF, por meio do RE 150.764/PE, não era a inconstitucionalidade em si, da norma que majorou a alíquota do FINSOCIAL, mas a relação jurídico-tributária daí decorrente, obrigando o contribuinte a recolher o tributo com alíquota majorada.

(...)

30. De igual autoridade é o magistério de Teori Albino Zavascki (Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional, São Paulo: Ed. RT, 2001, p. 30), ao lecionar que, no Brasil, as decisões judiciais, tomadas em casos concretos, sobre questões constitucionais,

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

RECURSO Nº : 125.969  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.100

inclusive as que dizem respeito à legitimidade dos preceitos normativos, limitam sua força vinculante às partes envolvidas no litígio. A rigor, não fazem sequer coisa julgada entre os litigantes, pois a apreciação da questão constitucional serve apenas como fundamento para o juízo de procedência ou improcedência do pedido deduzido na demanda. E a coisa julgada, sabe-se, não se estende aos fundamentos da decisão (CPC, art. 469).

31. Por essa razão, o direito brasileiro adotou a solução que determina competir privativamente ao Senado Federal suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal<sup>10</sup>.

32. Só após a suspensão da execução pelo Senado, a lei perde sua eficácia em relação a todos, isto é, *erga omnes*, não podendo mais ser aplicada. Enquanto não suspensa pelo Senado, a decisão do Supremo Tribunal Federal não constitui precedente obrigatório, já que, embora sujeita a revisão por aquele Tribunal, podem os juízes e tribunais julgar de forma diferente da propugnada, e até mesmo o Supremo pode modificar o seu modo de decidir, considerando como constitucional aquilo que já havia decidido como inconstitucional.

33. Por oportuno, antes de abordar a questão atinente ao termo inicial do prazo de decadência, cabe registrar que o Senado não conferiu eficácia *erga omnes* à decisão do Supremo, proferida no RE 150.764/PE<sup>11</sup>, que declarou a inconstitucionalidade de artigos de leis dispendo sobre a Contribuição para o FINSOCIAL.

(...)

39. A declaração de inconstitucionalidade proferida em sede de recurso extraordinário, portanto em controle difuso, enquanto não suspensa a execução da lei pelo Senado Federal, não irradia efeitos *erga omnes* nem faz coisa julgada, senão entre partes do processo no qual foi proclamada.”

Do exposto, que adoto, depreende-se que o precedente da decisão proferida pelo Egrégio Excelso não é suficiente para embasar pedido de restituição/compensação na via administrativa.

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

*pd*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.969  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.100

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

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

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

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

(...)

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

Prossegue explicando que:

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

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

<sup>3</sup>Art. 18. Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente: (...) III - à contribuição ao Fundo de Investimento Social – Finsocial, exigida das empresas exclusivamente vendedoras de mercadorias e mistas, com fundamento no art. 9º da Lei nº 7.689, de 1988, na alíquota superior a 0,5% (cinco décimos por cento), conforme Leis nº 7.787, de 30 de junho de 1989, 7.894, de 24 de novembro de 1989, e 8.147, de 28 de dezembro de 1990, acrescida do adicional de 0,1% (um décimo por cento) sobre os fatos geradores relativos ao exercício de 1988, nos termos do art. 22 do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987; (...) § 3º O disposto neste artigo não implicará restituição ex officio de quantia paga.

*ADP*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.969  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.100

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

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

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

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

Concordo com tal interpretação.

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.969  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.100

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

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

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

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

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

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

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

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

RECURSO Nº : 125.969  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.100

“4. O STJ, em inúmeros julgados relativos ao empréstimo compulsório (Decreto-lei nº 2.288/86) decidiu que, por este sujeitar-se ao lançamento por homologação *"a extinção do direito de pedir restituição só ocorrerá depois de cinco anos, contados a partir do fato gerador, acrescido de mais 05 (cinco) anos desde a data da homologação"*, e que *"O período prescricional, de 05 (cinco) anos, só teve início da publicação do acórdão do Supremo Tribunal Federal que declarou a inconstitucionalidade"* (v. Resp nº 181.335-AL). Por seu turno, o TRF da 1º Região, conforme consta do acórdão da Apelação Cível nº 96.01.36065-4-DF, trazido à colação pela COSIT, entende que *"O direito de pleitear a restituição, na espécie, nasce com a declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal em ação direta, ou, na via incidenter tantum, com a publicação da Resolução do Senado Federal suspendendo a lei declarada inconstitucional."*

5. Vê-se, pois, que se tratam de aspectos distintos, embora relacionados com o direito de o contribuinte pleitear a restituição do tributo pago indevidamente, mais especificamente com os prazos prescricionais e decadenciais relativos a esse direito. A decisão do TRF enfrentou apenas a questão do termo *a quo* do prazo decadencial, quando há decisão do STF, no controle difuso, com posterior ato resolutivo do Senado, suspendendo a execução da lei declarada inconstitucional. Já o STJ, aparentemente, cuidou de duas questões, a saber: o prazo decadencial do direito de pleitear a restituição de tributo sujeito a lançamento por homologação, cujo termo *a quo* seria a data da homologação tácita; e o prazo "prescricional" da ação respectiva, quando o tributo for declarado inconstitucional pelo STF, no exercício do controle concentrado, que só se iniciaria com a publicação do respectivo acórdão.

6. As especificidades das questões reclamam um enfrentamento individualizado, mas como o presente trabalho pretende restringir-se à questão dos efeitos da decisão declaratória de inconstitucionalidade do STF e da resolução do Senado que suspende a execução de lei declarada inconstitucional, e a relação desses atos com o prazo decadencial do direito de pleitear a restituição de tributo, cremos deva a questão do prazo decadência da restituição dos tributos sujeitos a lançamento por homologação ser tratada oportunamente.

RECURSO Nº : 125.969  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.100

7. Entretanto, não nos furtamos em antecipar que a r. decisão do STJ merece uma análise mais cautelosa, pois, conforme o voto do Ministro Garcia Vieira, no referido Resp. nº 181.335, "*Já é pacífico no STJ o entendimento de que o tributo, denominado empréstimo compulsório, está sujeito a lançamento por homologação e antes deste não há crédito tributário, e nem pagamento que o extinga*"; ou seja, adotou a tese de que o lançamento constitui o crédito tributário, e não apenas declara a sua existência, ou o formaliza, como entende a maioria avassaladora da doutrina nacional; e de que o pagamento antecipado do tributo não extingue o crédito tributário, sob condição resolutiva, como expressamente determina o art. 150, § 1º, do CTN ("*o pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento*"), e o art. 156, VII, do mesmo Código ("*Extinguem o crédito tributário: o pagamento antecipado e a homologação do lançamento, nos termos do disposto no art. 150, e seus parágrafo 1º e 4º*"). Com efeito, se as premissas que orientaram o raciocínio são equivocadas, outra sorte não poderia ter a conclusão.

(...)

8. O PARECER/PGFN/CAT/678/99 foi exarado em atendimento à provocação do Procurador Regional da Fazenda Nacional, na 4ª Região, e o trecho que diz respeito à questão em tela encontra-se vazado nos seguintes termos:

"5.3 - PRAZO DECADENCIAL PARA A REPETIÇÃO DO INDEBITO \

*5.3.1 - Já no que respeita a este tópico, há que se reconhecer razão às objeções contrapostas, pelo ilustre titular da PRFN-4ª Região, ao que preceitua o Parecer COSIT nº 58, de 1998. Com efeito, e "em verdade, o prazo decadencial conta-se a partir da extinção do crédito tributário (art. 168, I, do CTN). Marco inicial diverso é inovação que apenas à lei complementar é dado fazer (art. 146, III, b, da CRFB/88)", como está explicitado de maneira categórica, e com propriedade, no expediente daquela regional.*

*5.3.2 - A matéria, inclusive, foi objeto de recente Parecer desta Procuradoria-Geral (Parecer PGFN/CAT nº 550/99, de 12 de maio de 1999), e em caso relacionado com a contribuição dos servidores públicos federais cobrada nos meses de julho a outubro de 1994,*

AND

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

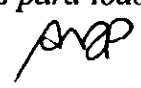
RECURSO Nº : 125.969  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.100

*com fundamento na Medida Provisória nº 560, de 26 de julho daquele ano, e nas que lhe seguiram, reeditando as referidas normas. Em julgamento de ação direta de inconstitucionalidade (ADIN nº 1.135-9/DF) o STF considerou inconstitucional aquela cobrança, por ineficácia da norma antes de decorrido o prazo de anterioridade mitigada, prevista para a espécie tributaria de que se tratava. Na Nota da Secretaria da Receita Federal encaminhada para obter manifestação desta Procuradoria-Geral, quanto aos aspectos jurídicos envolvidos (Nota COSITISOOPEISENOG nº 90/99) é formulada indagação quanto ao termo a quo do prazo decadencial, sugerindo que fosse tido, semelhantemente ao que sugere o Parecer COSIT no 58, em exame, como sendo a data da sentença do STF, que declarou a inconstitucionalidade da norma.*

*5.3.3 - O Parecer citado no tópico 5.3.2, deste, ao analisar as normas dos arts. 165 e 168, do Código Tributário Nacional, observou, com argúcia (itens 16 e 17):*

*"16. Da conjunção dos dois dispositivos do CTN, têm-se que a cobrança de tributo indevido confere, ao contribuinte, direito à restituição, e que esse direito extingue-se no prazo de cinco anos, contados "da data da extinção do crédito tributário". Ora, no caso sob exame, os créditos exigidos pela Administração Pública, extinguiram-se, em princípio, nas datas dos pagamentos ou cobranças da exação (CTN, art. 156- Extingue o crédito tributário: 1- o pagamento), que correspondem às mesmas datas de recebimento das remunerações do servidor-contribuinte em cada um dos meses de julho a outubro de 1994. Destarte, essas datas constituem-se em marcos iniciais dos respectivos prazos decadenciais (CTN. art. 168, I.)*

*17. Com efeito, não procede, nesse aspecto, o entendimento da SRF, que propugna tese distinta, no sentido de que o prazo extintivo inicia-se com o trânsito em julgado da decisão do STF. Embora seja inquestionável, como afirmado acima, o efeito ex tunc e a eficácia erga omnes da decisão declaratória, esta não tem o condão de suspender os prazos prescricionais e decadenciais previstos na legislação. Assim, ainda que pareça injusto aos menos atentos às singularidades do direito, os atos praticados sob a égide da lei inconstitucional, contra os quais não comporte revisão administrativa ou judicial, seja por inviabilidade material, seja pelo vencimento dos prazos legais, são considerados válidos para todos os efeitos."*



RECURSO Nº : 125.969  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.100

*5.3.4 - Está, assim, em plena consonância com esse entendimento a observação constante do expediente da PRFN-48 Região, quando afirma:*

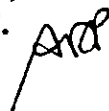
*"Ora, em verdade, o prazo decadencial conta-se a partir da extinção do crédito tributário (art. 168, I, do CTN). Marco inicial diverso é inovação que apenas à lei complementar é dado fazer (art. 146, III, b, da CRF/188)".*

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.969  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.100

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

12. Com efeito, assiste razão à COSIT, quando se preocupa com o desfecho de situação desta natureza em que a PGFN propugna por uma tese que não encontra respaldo em Tribunais Federais. Efetivamente, isto é relevante, haja vista precedentes em que este órgão se debateu contra teses encampadas por esses Tribunais e depois, por conta de repetidos insucessos, viu-se compelido a desistir de demandas judiciais, mediante autorização do Senhor Procurador-Geral. Mas também não é menos verdade que, em inúmeras outras questões, a Fazenda Nacional foi derrotada nessas mesmas Cortes de Justiça e conseguiu reverter a situação no Supremo Tribunal Federal.


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

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

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

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

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

..... 

RECURSO Nº : 125.969  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.100

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

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

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

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

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

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

16. As conseqüências desastrosas para a segurança jurídica, impostas por tal interpretação, conduzem à certeza da conveniência

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.969  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.100

de se manter a tese de que o início do prazo decadencial do direito de pleitear a restituição de tributo pago indevidamente, seja por aplicação inadequada da lei, seja por inconstitucionalidade desta, ocorre no prazo de cinco anos, contados da data da ocorrência de uma das hipóteses previstas nos incisos I a III do art. 165 do CTN, como determina o art. 168 do mesmo Código.

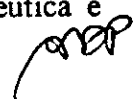
17. É necessário ressaltar, a propósito, que o princípio da segurança jurídica não se aplica apenas ao administrado; também a Administração Pública -cuja observância da lei é imperiosa, até mesmo no exercício do poder discricionário (CF, art. 37, *caput*) -, é amparada por tal princípio, sob pena de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

18. A prosperar a tese adotada pelos retrocitados Tribunais federais, será possível imaginar contribuintes reivindicando restituição cinquenta, sessenta ou até mais anos depois de pago o tributo. Isto pode parecer absurdo, mas basta que uma lei inconstitucional permaneça inatacada por alguns anos, até que um contribuinte mais atento venha argüir, em ação judicial, a sua inconstitucionalidade. Como demandas dessa natureza podem demorar vários anos, é perfeitamente plausível que se concretize a situação de, décadas depois, o Estado ter de restituir tributo pago sob lei declarada inconstitucional.

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

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

21. Essa interpretação exagerada, que conduz a mandamentos que não se comportam na lei, efetivamente afasta desta o julgador. **CARLOS MAXIMILIANO**, em seu insuperável *Hermenêutica e*



RECURSO Nº : 125.969  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.100

Aplicação do Direito, a propósito da postura hermenêutica do juiz, ensina, *in verbis*:

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

22. A nosso ver, é equivocada a afirmativa de que *"Inexiste, portanto, dispositivo legal estabelecendo a prescrição para a ação do contribuinte, para haver tributo cobrado com base em lei que considere inconstitucional"*, pois isto representa, indubitavelmente, negar vigência ao CTN, que cuidou expressamente da matéria no art. 168 c/c art. 165. Com efeito, a leitura conjugada desses dispositivos conduz à conclusão única de que o direito ao contribuinte de pleitear a restituição de tributo extingue-se após cinco anos da ocorrência de uma das hipóteses referidas nos incisos I a III do art. 165.

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

RECURSO Nº : 125.969  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.100

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

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

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

*"Tenho sustentado, e constitui entendimento pacífico no âmbito da Administração Tributária Federal, que a autoridade administrativa não tem competência para dizer da inconstitucionalidade das leis. Inúmeras, reiteradas e uniformes manifestações dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda o atestam. Assim, sendo o pedido de restituição fundado na inconstitucionalidade da lei tributária, entendo que não há direito a ser pleiteado administrativamente. Não se pode cogitar da incidência do art. 168, inciso I, do CTN. Inexistente o direito, não se pode cogitar de sua extinção.*

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

*"Na declaração de inconstitucionalidade da lei a decadência ocorre depois de cinco anos da data do trânsito em julgado da decisão do STF proferida em ação direta ou da publicação da Resolução do*

AOP

RECURSO Nº : 125.969  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.100

*Senado que suspendeu a lei com base em decisão proferida incidenter tantum pelo STF" (Restituição de Tributos, Forense, Rio de Janeiro, 1983, p. 169).*

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.969  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.100

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

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

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

(...)

33. Essa irretroatividade absoluta dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade contraria, inclusive, o entendimento adotado pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, no Recurso Extraordinário nº 57.310-PB, de 1964, que já antecipara a

ADP

RECURSO Nº : 125.969  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.100

moderação do efeito *ex tunc* da decisão que declara inconstitucional a lei, quando ressaltou as situações já alcançadas pelo prazo prescricional, *in verbis*:

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

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

(...)

41. Dessume-se, pois, que a eficácia do efeito *ex tunc* das decisões que declaram leis inconstitucionais deve ser temperada, de forma a não causar transtornos pelo desfazimento de situações jurídicas já consolidadas e, algumas vezes, irreversíveis ou de reversibilidade extremamente danosa ao Estado e à sociedade. Não se trata de questionar-se a nulidade *ab initio* da norma inconstitucional, no campo abstrato da ciência jurídica, questão aceita pela grande maioria da doutrina; mas simplesmente de reconhecer que, examinado à luz de fatos concretos, torna-se imperioso o abrandamento do efeito retroativo, para que não se provoque lesão maior do que a causada pela norma inconstitucional.

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.969  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.100

168, constituirá simples criação exegetica, desprovida de qualquer amparo jurídico ou legal.

(...)

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

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

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.969  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.100

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

(...)"

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

Observe-se ainda que, em decorrência do Parecer 1538/99 da Procuradoria, a Secretaria da Receita Federal alterou o posicionamento vazado no Parecer Normativo 58, de 27/10/1998, por meio do Ato Declaratório SRF nº 096, de 26 de novembro de 1999, publicado em 30/11/99.<sup>4</sup>

Entretanto, à vista dos motivos que exporei a seguir, entendo que, *in casu*, não deve ser declarada a decadência.

Com efeito, desde que este Colegiado passou a ter competência para julgar os pedidos de restituição da Contribuição para o Finsocial vinha me posicionando no sentido de que teria ocorrido a decadência do direito do contribuinte.

Porém, devo admitir que, a partir de uma reflexão sobre o disposto no artigo 2º, inciso XIII, da Lei nº 9.784, de 29/01/1999<sup>5</sup>, entendi ser necessário fazer uma exceção ao meu posicionamento de que o contribuinte somente faria jus à repetição/compensação dentro do prazo de cinco anos contados a partir da extinção do crédito tributário.

---

<sup>4</sup> "I - o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior que o devido, inclusive na hipótese de o pagamento ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação declaratória ou em recurso extraordinário, extingue-se após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da extinção do crédito tributário - arts. 165, I, e 168, I, da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

II - (...)"

<sup>5</sup> "Art. 2º. (...) Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: (...) XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se destina, vedada a aplicação retroativa de nova interpretação."(grifei)

RECURSO Nº : 125.969  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.100

Isto porque aquela norma, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal e que se aplica subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, dispõe que nos processos administrativos é vedada a aplicação retroativa de nova interpretação. Ou seja, não há como a administração aplicar ao contribuinte, que deu entrada ao seu pleito de restituição antes ou sob a égide do disposto no PN nº 58/98, entendimento diverso posterior, constante do AD SRF 96/99.

Ao aplicar ao caso em tela o disposto AD 96/99, o julgador agiu em desacordo com o que determina a Lei 9.784/99, dando aplicação retroativa a nova interpretação.

Vale lembrar que o disposto no CTN, artigo 106, inciso I, sobre a aplicação retroativa de lei expressamente interpretativa, diz respeito tão somente à interpretação autêntica, realizada pelo Poder Legislativo, isto é, a lei a que o dispositivo se refere é a lei *strito sensu*, não abrangendo a legislação tributária como um todo, onde estão incluídos os atos da Administração. Portanto, não se aplica aquela norma ao AD SRF nº 96/99.

Dessarte, ao pedido da contribuinte, protocolado em 27/07/99, antes da publicação do AD SRF nº 96, em 30/11/99, a Administração deveria ter dado o entendimento exarado no Parecer COSIT nº 58/99, contando o prazo de cinco anos para pleitear a restituição a partir da data da publicação da MP nº 1.110, em 31/08/95.

Portanto, mesmo estando convencida de que o entendimento exarado pelo Parecer 58/98 fere o princípio da segurança jurídica, voto por reformar a decisão recorrida para que seja afastada a decadência.

#### **DO PARECER PGFN/CRJ/Nº 3.401/2002**

Vale ainda lembrar que o Parecer PGFN/CRJ/Nº 3401/2002, já trazido à colação, foi publicado no Diário Oficial da União de 2 de janeiro deste ano, anexo ao despacho do Ministro da Fazenda, aprovando-o, *verbis*:<sup>6</sup>

<sup>6</sup> A Lei Complementar nº 73/93 estabeleceu que: "Art. 13 - A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional desempenha as atividades de consultoria e assessoramento jurídicos no âmbito do Ministério da Fazenda e seus órgãos autônomos e entes tutelados. Parágrafo único. No desempenho das atividades de consultoria e assessoramento jurídicos, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional rege-se pela presente Lei Complementar. (...) Art. 42. Os pareceres das Consultorias Jurídicas, aprovados pelo Ministro de Estado, pelo Secretário-Geral e pelos titulares das demais Secretarias da Presidência da República ou pelo Chefe do Estado-Maior das Forças Armadas, obrigam, também, os respectivos órgãos autônomos e entidades vinculadas."

ADP

RECURSO Nº : 125.969  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.100

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

Toda a fundamentação do referido Parecer restringe-se aos casos em que tenha havido decisão do Poder Judiciário favorável à Fazenda Nacional, transitada em julgado. Neste caso, não há que se falar em restituição/compensação, pois estaria sendo ferida a coisa julgada e a eficácia da sentença em favor da União.

Porém, não consta dos autos qualquer referência à existência de ação judicial relativa a esta empresa.

#### **DA NULIDADE DA DECISÃO *A QUO***

Tem sido defendido que, em casos como este, deve ser declarada a nulidade da decisão recorrida. Discordo deste ponto de vista.

Isto porque que a combinação dos artigos 59 e 60 do Decreto 70.235/72 leva à conclusão de que, afora os casos em que a decisão tenha sido proferida por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, à autoridade julgadora é vedado pronunciar a sua nulidade. E, no presente caso, em que no *decisum* não foi ferida a questão da competência, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa, eis que nele está plenamente fundamentado o ponto crucial pelo qual foi entendido que, no mérito, a contribuinte não faz jus à restituição: a decadência do seu direito.

Porém, vale ressaltar que o artigo 60 determina que “as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio”.

Então, considerando que a decisão recorrida foi reformada no que concerne à questão da decadência e principalmente tendo em vista o princípio do

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.969  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.100

duplo grau de jurisdição, entendo que os autos devem retornar à primeira instância julgadora para que esta se pronuncie em relação à matéria não abordada, ou seja, o direito à restituição/compensação.

Tal entendimento deve-se também ao fato de que os processos relativos ao Finsocial não se encontram em condições de imediato julgamento. Com efeito, normalmente falta inclusive a verificação da existência de ação judicial sobre o mesmo assunto, da atividade da empresa, do efetivo recolhimento, bem como o cálculo dos valores excedentes.

*Ex positis*, voto por reformar a decisão recorrida, afastando a decadência, e para que os autos retornem à autoridade de primeiro grau para que ela se pronuncie sobre as outras questões de mérito.

Sala das Sessões, em 02 de dezembro de 2003

  
ANELISE DAUDT PRIETO – Conselheira

RECURSO Nº : 125.969  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.100

### VOTO VENCEDOR QUANTO À DECADÊNCIA

Discordo dos argumentos expendidos pela ilustre Conselheira Relatora.

A corrente jurisprudencial dominante nos tribunais superiores está no sentido de que a extinção do crédito tributário, nos casos de lançamento por homologação, ocorre somente após decorridos os 5 (cinco) anos de que dispõe a Fazenda para a respectiva homologação, o que, na prática, alarga o prazo para pleitear a restituição para 10 (dez) anos, contados da data do efetivo pagamento do tributo.

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

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

Ora, o caráter meramente interpretativo do dispositivo em comento, é uma demonstração inequívoca de que o entendimento majoritário dos tribunais superiores acabou sendo reconhecido tacitamente pelo Executivo.

A despeito disto, no caso em exame, a contagem do prazo prescricional tem como marco inicial a publicação da Medida Provisória nº 1.110, de 31 de agosto de 1996.

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

Toda lei traz como pressuposto elementar a sua constitucionalidade. Os tributos assim exigidos não podem ser rotulados de indevidos, e enquanto a lei (ou determinado dispositivo) não for retirado do mundo jurídico, não pode o contribuinte eximir-se da obrigação respectiva.

Desta maneira, não se pode considerar inerte contribuinte que, em razão da presunção de constitucionalidade da lei, obedeceu a norma indevidamente

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.969  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.100

exigida, já que a inércia é elemento indispensável para configuração do instituto da prescrição.

Tanto isto é verdade que o direito à restituição da parte que litigou com a União Federal no processo que originou o RE nº 150.764-1/PE, nasceu apenas a partir do julgamento do mencionado recurso, que por sua vez, não produziu efeitos *erga omnes*.

Na seqüência, o Pretório Excelso cumpriu o ritual estabelecido pela Carta Magna, comunicando o julgamento ao Senado Federal. Este, por sua vez, demitiu-se do seu dever constitucional, deixando de expedir a competente Resolução para extirpar do mundo jurídico a norma inquinada de inconstitucional.

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

Inobstante isto, sucederam-se inúmeras decisões do STF no sentido de declarar inconstitucional o art. 9º da Lei nº 7.689, todas elas, no entanto, no controle difuso de constitucionalidade e, por conseguinte, produzindo reflexos apenas *inter partes*.

Finalmente, com o advento da Medida Provisória nº 1.110, de 31 de agosto de 1995, a questão ficou resolvida quando o Poder Executivo admitiu a inconstitucionalidade daquela norma, explicitando na respectiva mensagem ao Congresso Nacional:

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

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

Se é certo que a MP não refere a hipótese de restituição de tributos, também é certo que a Medida Provisória nº 1.110, em seu art. 17, § 2º dispôs que “o disposto neste artigo não implicará restituição de quantias pagas”.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.969  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.100

A partir desse momento surgiu efetivamente o direito dos contribuintes postularem perante a Administração Tributária a restituição dos valores recolhidos a maior. Isto porque, ainda que se considere a hipótese de que o § 2º acima transcrito impossibilite a pretensão, do que discordamos, ressaltamos que desde a Medida Provisória nº 1.621-36, de 10 de junho de 1998, e assim em suas sucessivas reedições, passando também pela referida MP nº 1699-40 (referida no item 19 do Parecer COSIT nº 58), até o advento da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, ficou estabelecido que o disposto não implica em restituição *ex officio* de quantia paga.

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

Ora, se a Lei diz expressamente que o que nela se dispõe não implica em restituição *ex officio*, e se não comporta recurso de ofício das decisões prolatadas em processos relativos à restituição de impostos, segue-se que a restituição pleiteada na via administrativa é de todo pertinente e, se atendidos os requisitos legais, há que ser deferida.

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, assim ementado:

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

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

**RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA.**

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.969  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.100

Dispositivos Legais: Decreto nº 2.346/1997, art. 1º; Medida Provisória nº 1. 699-40/1998, art. 18, § 2º; Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional), art. 168.

Entendo, outrossim, que mesmo após o advento do AD 96/99, o início da contagem do prazo prescricional é da publicação da MP 1.110, uma vez que naquele diploma legal, expressamente, o Sr. Presidente da República admitiu que a exigência era inconstitucional, como adrede referido.

Entendo ainda que não se aplica ao caso presente o disposto no art. 73 da lei 9.430/66, citado no voto da Conselheira Relatora, porquanto o § 3º, do art. 18, da lei de conversão da MP 1.110 – (Lei nº 10.522) dispõe sobre a restituição, vedando que a mesma se dê *ex officio* e silenciando quanto às demais formas. Logo, interpretando o diploma legal de forma harmônica, fica afastada a incidência do art. 73 retromencionado, bem como, fica evidenciada a possibilidade da restituição nas vias administrativas.

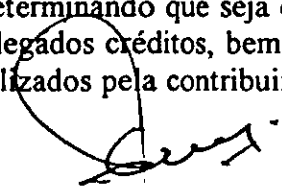
Finalmente, as restrições apontadas no Parecer PGFN/CRJ/Nº 3401/2002, aprovado no Despacho do Exmo. Sr. Ministro da Fazenda, publicado no D.O.U. de 2 de janeiro de 2003 e também invocados pela ilustre relatora, não podem obstar o reconhecimento do direito creditório do recorrente.

No caso dos autos não há qualquer notícia de que a parte interessada pleiteou a restituição perante o Poder Judiciário, sem sucesso. Logo, não é o caso de aplicar-se o aludido Parecer.

Ademais, na medida em que a Lei nº 10.522, veda apenas a restituição *ex officio*, não pode o Parecer ir além do que preconiza a lei.

Há que se dizer, também, que as conclusões do Parecer em comento, na parte que restringe o direito à restituição fora dos casos já analisados pelo Poder Judiciário, encontram-se a descoberto de qualquer motivação, sendo este um dos elementos constitutivos do Ato Administrativo.

Entendo, assim, não estar o pleito da Recorrente fulminado pela decadência, de modo que afasto a preliminar levantada pela Turma Julgadora e anulo o processo a partir da decisão recorrida, inclusive, determinando que seja examinado o seu pedido, apurando-se a existência ou não dos alegados créditos, bem como, em se apurando a existência dos mesmos, se já foram utilizados pela contribuinte e/ou se foram objeto de anterior apreciação judicial.

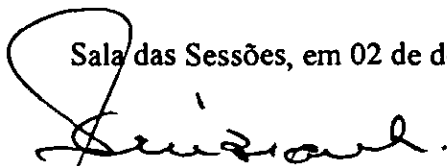


MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.969  
ACÓRDÃO Nº : 303-31.100

É como voto.

Sala das Sessões, em 02 de dezembro de 2003



IRINEU BIANCHI – Relator Designado



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 13807.007956/99-21  
Recurso nº: 125969


TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 2º do art. 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, fica o Sr. Procurador Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Terceira Câmara do Terceiro Conselho, intimado a tomar ciência do Acórdão nº 303-31100.

Brasília, 10/08/2004

  
JOÃO HOLANDA COSTA  
Presidente da Terceira Câmara

Ciente em 10 de agosto de 2004.

  
M. Cecília Barbosa  
Procuradora da Fazenda Nacional  
OAB/MA 65792