



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
TERCEIRA TURMA


Processo nº : 13818.000126/99-52  
Recurso nº : 303-127314  
Matéria : FINSOCIAL - RESTITUIÇÃO  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Recorrida : 3ª CÂMARA DO 3º CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Interessada : AUTO LAR TINTAS LTDA  
Sessão de : 09 de agosto de 2005  
Acórdão nº : CSRF/03-04.550

FINSOCIAL – Pedido de Restituição/Compensação - Possibilidade de Exame - Inconstitucionalidade reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal – Prescrição do direito de Restituição/Compensação – Inadmissibilidade - *dies a quo* – edição de Ato Normativo que dispensa a constituição de crédito tributário - Duplo Grau de Jurisdição.

Recurso especial negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela recorrente

ACORDAM os Membros da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencida a Conselheira Anelise Daudt Prieto (Relatora) que deu provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Nilton Luiz Bartoli.

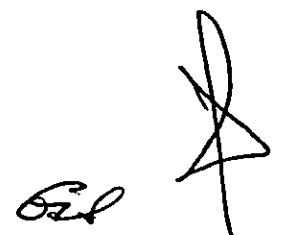
  
MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

  
NILTON LUIZ BARTOLI  
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 01 MAR 2006

Processo nº : 13818.000126/99-52  
Acórdão nº : CSRF/03-04.550

Participaram ainda do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: OTACÍLIO DANTAS CARTAXO, CARLOS HENRIQUE KLASER, MÉRCIA HELENA TRAJANO D'AMORIM (Substituta convocada), PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES, NILTON LUIZ BARTOLI e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

Handwritten signatures in black ink, including a small signature and a larger, more stylized signature.

Processo nº : 13818.000126/99-52  
Acórdão nº : CSRF/03-04.550  
Recurso nº : 303-127314  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Interessada : AUTO LAR TINTAS LTDA

## RELATÓRIO

Trata o presente de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional com fundamento no artigo, 5º, inciso II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em face de julgamento que, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário para afastar a decadência do pedido de restituição da Contribuição para o Finsocial e determinou a devolução do processo à DRJ para julgamento dos demais questões de mérito.

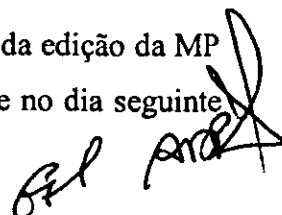
Aduz a douta Procuradoria existir divergência entre o julgado em tela e o Acórdão 302-35782, de 15/10/2003, que traz o entendimento de que o direito de pleitear a restituição do Finsocial extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário.

Socorre-se do disposto no CTN, artigos 165 e 168, inciso I, bem como da interpretação dada pelo Ato Declaratório SRF nº 96/1999, que teria caráter vinculante para a Administração Tributária a partir de sua publicação, conforme previsto nos artigos 100, I e 103, II, do CTN, sob pena de responsabilidade funcional.

Alega que a constitucionalidade ou ilegalidade da norma somente poderia ser apreciada pelo Poder Judiciário, não cabendo a sua discussão na esfera administrativa.

Acrescenta que a aplicação dos dispositivos do CTN já citados conjugada com o fato de o mesmo Código, em seu artigo 156, inciso I, estabelecer que o pagamento é modalidade de extinção do crédito tributário, leva à conclusão de que o pleito não poderia ter sido deferido.

Afirma ainda que não há nada a justificar a adoção da data da edição da MP nº 1.110/95 como termo inicial para contagem do prazo em tela. Isto porque no dia seguinte



Processo nº : 13818.000126/99-52  
Acórdão nº : CSRF/03-04.550

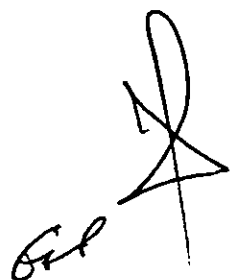
ao do recolhimento do tributo o contribuinte já poderia ter buscado a tutela do Poder Judiciário para pleitear a restituição dos valores, não tendo que aguardar a decisão da Suprema Corte para tal fim, já que no Brasil é também admitido o controle constitucional difuso, que se caracteriza pela permissão a todo e qualquer juiz ou tribunal de realizar, no caso concreto, a análise sobre a compatibilidade do ordenamento jurídico com a Constituição Federal.

Concluindo, requer a cassação do acórdão recorrido.

O Ilustre Presidente da Câmara recorrida entendeu estarem presentes os pressupostos de admissibilidade e deu seguimento ao recurso especial.

Intimada em 20/10/2004, a empresa apresentou as contra-razões de fls. 231/237 em 04/11/2004, defendendo que o termo inicial do prazo em questão seria a data da edição da MP nº 1.110/95.

É o relatório.



Processo nº : 13818.000126/99-52  
Acórdão nº : CSRF/03-04.550

## VOTO VENCIDO

Conselheira ANELISE DAUDT PRIETO, Relatora

Conheço do recurso, com base nos mesmos fundamentos adotados pelo Ilustre Presidente da Câmara recorrida.

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

Importa, para o presente caso, ser abordado o disposto na Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, art. 18, inciso III e parágrafo 3º.<sup>1</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.”

<sup>1</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 nos 7.787, de 30 de junho de 1989, 7.894, de 24 de novembro de 1989, e 8.147, de 28 de dezembro de 1990, acrescida do adicional de 0,1% (um décimo por cento) sobre os fatos geradores relativos ao exercício de 1988, nos termos do art. 22 do Decreto-Lei no 2.397, de 21 de dezembro de 1987; (...) § 3º O disposto neste artigo não implicará restituição *ex officio* de quantia paga.

Processo nº : 13818.000126/99-52  
Acórdão nº : CSRF/03-04.550

Prossegue explicando que:

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

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

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

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

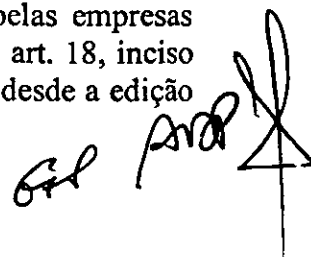
17. Entretanto, conforme consta da Exposição de Motivos que acompanhou a proposta de alteração, o disposto no § 2º "consiste em norma a ser observada pela Administração Tributária, pois esta não pode proceder *ex officio*, até por impossibilidade material e insuficiência de informações, eventual restituição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

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

Concordo com tal interpretação.

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

“d) os valores pagos indevidamente a título de Finsocial pelas empresas vendedoras de mercadorias e mistas - MP nº 1.699-40/1998, art. 18, inciso III - podem ser objeto de pedido de restituição/compensação desde a edição



Processo nº : 13818.000126/99-52  
Acórdão nº : CSRF/03-04.550  
da MP nº 1.110/1995, devendo ser observado o prazo decadencial de 5 (cinco anos);”

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

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

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.

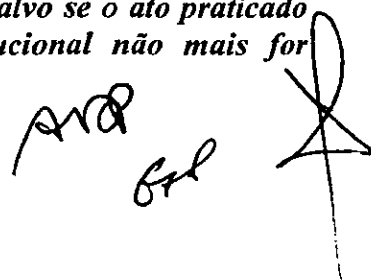
No caso em tela não existe decisão do STF para a recorrente e aquela proferida no julgamento do Recurso Extraordinário nº 150.764-1/PE, em 02/04/93, não tem eficácia *erga omnes*. Portanto, não poderia ser concedida a restituição do tributo na via administrativa em decorrência de *decisum* do Pretório Excelso.

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

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

***“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.”***



Processo nº : 13818.000126/99-52  
Acórdão nº : CSRF/03-04.550

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

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

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

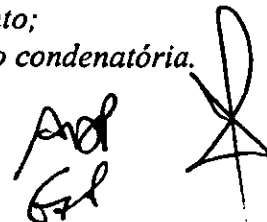
13. Os arts. 165 e 168 do CTN, que tratam, especificamente, dos aspectos que interessam a este trabalho, determinam, *in litteris*:

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

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

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

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



Processo nº : 13818.000126/99-52  
Acórdão nº : CSRF/03-04.550

.....  
*"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 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.

Processo nº : 13818.000126/99-52  
Acórdão nº : CSRF/03-04.550

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 exegetica, construída sem uma referência nítida no ordenamento jurídico pátrio.

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

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

Processo nº : 13818.000126/99-52  
Acórdão nº : CSRF/03-04.550

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.

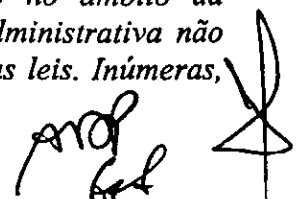
23. A Constituição, em seu art. 146, III, "b", estabelece que cabe à lei complementar estabelecer normais gerais sobre "prescrição e decadência" tributárias; portanto, a norma legal a ser observada nesta matéria é o CTN - cuja recepção pela Carta de 1988, com status de lei complementar, é pacífica na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

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

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

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

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



Processo nº : 13818.000126/99-52  
Acórdão nº : CSRF/03-04.550

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

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

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

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

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

Processo nº : 13818.000126/99-52  
Acórdão nº : CSRF/03-04.550

os prazos decadenciais ou prescricionais, para o exercício deste direito. Também é de se questionar onde estaria fixado o prazo de cinco anos apontado pelo ilustre Ricardo L. Torres. Se o art. 168 do CTN não se aplica ao caso, seu prazo quinquenal também não serve para marcar a extinção do direito de pedir restituição com base na declaração de inconstitucionalidade. Enfim, são detalhes que, no mínimo, demonstram que a tese abraçada por essa corrente doutrinária também possui pontos vulneráveis a críticas.

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

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

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

And

And

Processo nº : 13818.000126/99-52  
Acórdão nº : CSRF/03-04.550

*"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.

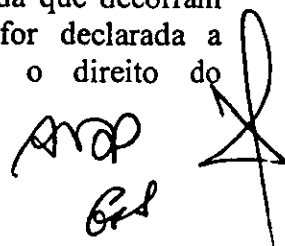
(...)

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

(...)

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



Processo nº : 13818.000126/99-52  
Acórdão nº : CSRF/03-04.550

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;

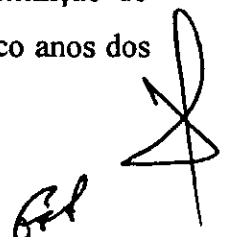
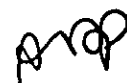
II -os prazos decadenciais e prescricionais em direito tributário constituem-se em matéria de lei complementar, conforme determina o art. 150, III, "h" da Constituição da República, encontrando-se hoje regulamentada pelo Código Tributário Nacional;

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.

Poderia ser argumentado que se a Medida Provisória nº 1.621-36, de 10/06/1998, apontou com o direito à restituição do tributo, estaria subentendido entendimento diverso do acima defendido, de que a decadência teria como termo inicial a extinção do crédito. Isto porque a norma seria inócua, pois já teriam transcorrido mais de cinco anos dos pagamentos efetuados.



Processo nº : 13818.000126/99-52  
Acórdão nº : CSRF/03-04.550

Porém, tal argumento não se sustenta quando considerado, como no Parecer COSIT nº 58/98, que delegados/inspetores da Receita Federal já estavam 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." Com efeito, à época da edição da MP nº 1.110/95 vários pagamentos efetuados ainda eram passíveis de restituição, segundo o disposto no CTN, art. 168, inciso I.

Entretanto, o ponto mais importante, neste caso, é que a questão da decadência deve ser interpretada à luz do que consta do CTN, com *status* de lei complementar, conforme exigido pela Carta Magna para o caso das normas relativas à decadência.

Observe-se ainda que, em decorrência do Parecer 1538/99 da Procuradoria, a Secretaria da Receita Federal alterou o posicionamento vazado no Parecer Normativo 58, de 27/10/1998, por meio do Ato Declaratório SRF nº 096, de 26 de novembro de 1999, publicado em 30/11/99.<sup>2</sup>

Portanto, como a empresa deu entrada no seu pedido de restituição/compensação em 14/12/1999 e este se refere a créditos tributários extintos entre 1989 e 1992, voto por declarar a decadência do seu direito.

Em face do exposto, dou provimento ao recurso especial.

Entretanto, considerando que fui vencida quanto à decadência e que a decisão de primeiro grau foi reformada no que concerne a essa prejudicial e, principalmente, tendo em vista o princípio do duplo grau de jurisdição, entendo também que os autos devem

---

<sup>2</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 - (...)"

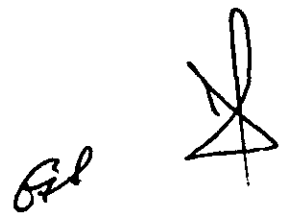
Processo nº : 13818.000126/99-52

Acórdão nº : CSRF/03-04.550

retornar a DRJ para que esta se pronuncie em relação à matéria de mérito ainda não abordada, ou seja, o direito à restituição/compensação.

Sala das Sessões, 09 em de agosto de 2005.

  
ANELISE DAUDT PRIETO



Processo nº : 13818.000126/99-52  
Acórdão nº : CSRF/03-04.550

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro NILTON LUIZ BARTOLI, Redator designado

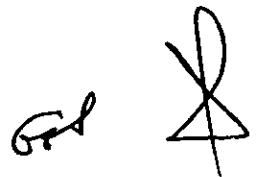
O Recurso Especial de Divergência oposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional é tempestivo e contém matéria de competência desta E. Câmara de Recursos Fiscais, o que habilita esta Colenda Turma a examinar o feito.

Para o cabimento do Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, com fundamento no inciso II, do art. 5º do Regimento Interno da CSRF, necessário demonstrar, fundamentadamente, a divergência argüida, indicando a decisão divergente, e comprovando-a mediante a apresentação física do acórdão paradigma.

No que se refere ao Acórdão Paradigma de divergência nº 302-35.782, apontado e juntado aos autos pela Procuradoria da Fazenda Nacional, verifica-se que o mesmo prestou-se a comprovar a divergência alegada, na medida em que, enquanto no Acórdão recorrido entende-se que o prazo para pleitear restituição é de 5 anos contados de 30/08/95, data de publicação da Medida Provisória nº 1.110, no acórdão paradigma defende-se a tese de que o direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 anos, porém, contados da data de extinção do crédito tributário, conforme art. 168, I, do CTN, assim entendida a efetivação do pagamento.

Ultrapassados os requisitos de admissibilidade, passo ao exame da controvérsia.

Em que pesem os argumentos expendidos pela r. Procuradoria da Fazenda Nacional, entendo que não lhe assiste razão, nem tampouco concordo com os fundamentos apresentados no v. acórdão paradigma, já que compartilho do entendimento manifestado pela r. decisão recorrida, o qual, inclusive, já foi reiteradamente demonstrado pela Eg. Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes.



Processo nº : 13818.000126/99-52  
Acórdão nº : CSRF/03-04.550

Por diversas oportunidades, manifestei meu entendimento quanto ao prazo decadencial para os pedidos de restituição do Finsocial, como é o caso, alinhavando em meu voto, os fundamentos que me fizeram concluir pelo início da contagem do prazo, com a publicação da Medida Provisória nº 1.110, de 31/08/95.

Nestes termos, a fim de reiterar o entendimento esposado na decisão recorrida, apresento meu entendimento quanto à questão, qual seja:

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

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

Antes, porém, de adentrarmos na análise do caso concreto, cumpre uma advertência.

Levantou-se no âmbito do Conselho de Contribuintes, sob o fundamento do Parecer PGFN/CRJ/Nº 3401/2002, o entendimento de ser impossível a este Colegiado deferir pedidos de restituição/compensação dos valores pagos a título do FINSOCIAL, em razão das conclusões elencadas naquele arrazoado, endossadas pelo Ministro de Estado da Fazenda quando de sua aprovação.

Com a devida vênia de seus seguidores, tal entendimento revela-se equivocado, destoando do que prevê a legislação aplicável.

Inicialmente, cumpre destacar que a citação ou transcrição de excertos isolados e fora de contexto do mencionado Parecer podem realmente conduzir à conclusão de que o tema relativo à compensação/restituição do FINSOCIAL teria sido plenamente esgotado na peça elaborada pela Procuradoria da Fazenda Nacional, vinculando toda a Administração Federal àquelas conclusões.

Processo nº : 13818.000126/99-52  
Acórdão nº : CSRF/03-04.550

Sucedo que o Parecer versa especificamente sobre os pedidos de restituição/compensação do FINSOCIAL referentes a créditos que tenham sido objeto de ação judicial, com decisão final favorável à Fazenda Nacional já transitada em julgado.

A questão efetivamente tratada no Parecer é: “os contribuintes que já tenham contra si uma decisão judicial final desfavorável atinente ao FINSOCIAL, transitada em julgado, podem requerer administrativamente a restituição/compensação daqueles créditos?”

É o que se depreende do despacho do Exmo. Ministro da Fazenda, quando da aprovação do Parecer:

“Despacho: Aprovo o Parecer PGFN/CRJ Nº 3.401/2002, de 31 de outubro de 2002, pelo qual ficou esclarecido que: 1) os pagamentos efetuados relativos a créditos tributários, e os depósitos convertidos em renda da União, em razão de decisões judiciais favoráveis à Fazenda Nacional transitadas em julgado, não são suscetíveis de restituição ou de compensação em decorrência de a norma aplicada vir a ser declarada inconstitucional em eventual julgamento, no controle difuso, em outras ações distintas de interesse de outros contribuintes; 2) a dispensa de constituição do crédito tributário ou a autorização para a sua desconstituição, se já constituído, previstas no art. 18 da Medida Provisória nº 2.176-79/2002, convertida na Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, somente alcançam a situação de créditos tributários ainda não extintos pelo pagamento. Publique-se o presente despacho, com o referido Parecer.”<sup>3</sup>  
(grifos acrescentados)

Na mesma linha, a ementa do Parecer:

“Declaração de inconstitucionalidade em sede de controle difuso. Não-suspensão da execução da lei pelo Senado Federal. **Irreversibilidade das sentenças transitadas em julgado em favor da União (Fazenda Nacional), a não ser em procedimento revisional rescisório, quando cabível.** Necessidade de provimento judicial para repetição ou compensação em relação à terceiro eventualmente prejudicado.”<sup>4</sup>

<sup>3</sup> DOU de 2 de janeiro de 2003, Seção I, p. 5.

<sup>4</sup> Idem, p. 5.

Processo nº : 13818.000126/99-52  
Acórdão nº : CSRF/03-04.550  
(grifos acrescentados)

A conclusão do mencionado Parecer é ainda mais eloqüente, somente confirmando nosso entendimento:

“IV

#### CONCLUSÃO

43. Diante do exposto, a síntese do entendimento doutrinário acima esposado conduz, inexoravelmente, à conclusão de que os efeitos da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no RE 150.764/PE (na via de defesa) **não têm o condão de alcançar as situações jurídicas concretas decorrentes de decisões judiciais transitadas em julgado, favoráveis à União (Fazenda Nacional)**. Assim, pode-se concluir que a questão submetida a esta Procuradoria-Geral deve ser harmonizada no sentido de que:

a) a declaração de inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal no RE 150.764/PE **não tem o condão de afetar a eficácia das decisões transitadas em julgado, as quais determinaram a conversão dos depósitos efetuados em renda da União;**

b) repetindo, a decisão do STF que fulminou a norma no controle difuso de constitucionalidade também **não poderá ser invocada para o fim de automática e imediatamente desfazer situações jurídicas concretas e direitos subjetivos, porque não foram o objeto da pretensão declaratória de inconstitucionalidade;**

(...)”<sup>5</sup>

(nossos destaques)

Ora, percebe-se claramente que a questão ventilada no Parecer refere-se àqueles créditos de FINSOCIAL que tenham sido objeto de ação judicial, julgada em favor da Fazenda Nacional e já transitada em julgado.

O ponto central do Parecer reside em saber se um posterior reconhecimento da inconstitucionalidade de um tributo teria o condão de desfazer a coisa julgada.

Esse não é o caso dos autos.

Bem por isso, a transcrição isolada da alínea “c” do item 43 do Parecer poderia levar à conclusão de que o Parecer teria esgotado o tema referente à restituição/compensação do FINSOCIAL em todas as suas variáveis, o que jamais ocorreu.

---

<sup>5</sup> Idem, p. 5/6.

Processo nº : 13818.000126/99-52  
Acórdão nº : CSRF/03-04.550

Com efeito, essa é a redação da citada alínea “c”:

“c) os contribuintes que porventura efetuaram pagamento espontâneo, ou parcelaram ou tiveram os depósitos convertidos em renda da União, sob a vigência de norma cuja eficácia tenha vindo a ser, posteriormente, suspensa pelo Senado Federal, não fazem *jus*, em sede administrativa, à restituição, compensação ou qualquer outro expediente que resulte em renúncia de crédito da União;”<sup>6</sup>

Ocorre que a alínea “c” está inserida no item 43 do Parecer, cujo *caput* remete unicamente às “*situações jurídicas concretas decorrentes de decisões judiciais transitadas em julgado, favoráveis à União (Fazenda Nacional)*”.

Como se não bastasse, afora a inaplicabilidade das conclusões do mencionado Parecer ao caso concreto, outras razões autorizam este Conselho a examinar pedidos como o que ora se julga.

A existência e a competência dos Conselhos de Contribuintes estão previstas em lei, notadamente no Decreto nº 70.235/72 com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.748/93.

Os Conselhos de Contribuintes são segunda instância de julgamento dos processos administrativos relativos a tributos de competência da União, garantindo, na sede administrativa, a existência do duplo grau de jurisdição previsto constitucionalmente.

O processo administrativo fiscal rege-se pelo já citado Decreto nº 70.235/72, e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.

A atividade jurisdicional, quer a administrativa, quer a judicial, tem como princípio basilar o livre convencimento do juiz, segundo o qual o julgador decidirá livremente a causa, apreciando a lei e as provas constantes dos autos, fundamentando sua decisão.

---

<sup>6</sup> Idem.

Processo nº : 13818.000126/99-52  
Acórdão nº : CSRF/03-04.550

O direito à restituição/compensação de valores pagos indevidamente a título de tributo se encontra há muito previsto no Código Tributário Nacional e legislação correlata.

No âmbito administrativo, a matéria encontra-se atualmente regulada pela Instrução Normativa SRF nº 210/2002.

Assim dispõe o seu artigo 2º, *verbis*:

**Art. 2º** Poderão ser restituídas pela SRF as quantias recolhidas ao Tesouro Nacional a título de tributo ou contribuição sob sua administração, nas seguintes hipóteses:

I – cobrança ou pagamento espontâneo, indevido ou a maior que o devido;

II – erro na identificação 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.

Parágrafo único. A SRF poderá promover a restituição de receitas arrecadadas mediante Darf que não estejam sob sua administração, desde que o direito creditório tenha sido previamente reconhecido pelo órgão ou entidade responsável pela administração da receita.

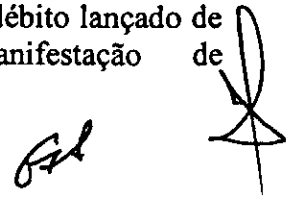
Mais adiante, a norma prevê a compensação:

**Art. 21.** O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela SRF, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a quaisquer tributos ou contribuições sob administração da SRF.

(...)

Nos casos onde haja o indeferimento administrativo do pedido de compensação/restituição, o contribuinte poderá interpor recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes. É o que dispõe o artigo 35 da mesma Instrução:

**Art. 35.** É facultado ao sujeito passivo, no prazo de trinta dias, contado da data da ciência da decisão que indeferiu seu pedido de restituição ou de ressarcimento ou, ainda, da data da ciência do ato que não homologou a compensação de débito lançado de ofício ou confessado, apresentar manifestação de



Processo nº : 13818.000126/99-52  
Acórdão nº : CSRF/03-04.550

inconformidade contra o não-reconhecimento de seu direito creditório.

§ 1º Da decisão que julgar a manifestação de inconformidade do sujeito passivo caberá a interposição de recurso voluntário, no prazo de trinta dias, contado da data de sua ciência.

§ 2º A manifestação de inconformidade e o recurso a que se referem o *caput* e o § 1º reger-se-ão pelo disposto no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações posteriores.

§ 3º O disposto no *caput* não se aplica às hipóteses de lançamento de ofício de que trata o art. 23.

Já o atual Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, introduzido pela Portaria MF nº 55, prevê em seu artigo 9º que:

***Art. 9º Compete ao Terceiro Conselho de Contribuintes julgar os recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância sobre a aplicação da legislação referente a:***

(...)

Parágrafo único. Na competência de que trata este artigo, incluem-se os recursos voluntários pertinentes a:

**I - apreciação de direito creditório dos impostos e contribuições relacionados neste artigo; e (Redação dada pelo art. 2º da Portaria MF nº 1.132, de 30/09/2002)**

(...)

Ora, como restou amplamente demonstrado no cotejo da legislação em destaque, este Conselho encontra-se plena e legalmente habilitado a apreciar, em sede recursal, pedidos de restituição/compensação de valores pagos indevidamente a título dos tributos de sua competência, dentre eles, o FINSOCIAL.

Dessa forma, ainda que o prestigioso Parecer PGFN/CRJ/Nº 3401/2002 discorresse sobre toda a gama de pedidos de restituição/compensação atinentes ao FINSOCIAL - o que não se verificou, como já foi sublinhado -, suas conclusões não poderiam restringir a apreciação do tema por este Colegiado, incumbido por Lei deste mister sem qualquer restrição.

Na mesma esteira, as conclusões ali enumeradas jamais poderiam vincular as decisões deste Conselho. Como é notório, ainda não há no direito pátrio a

Processo nº : 13818.000126/99-52

Acórdão nº : CSRF/03-04.550

chamada súmula de efeito vinculante, estando as Cortes julgadoras livres em seu convencimento.

Finalmente, mas não menos digno de cita, o artigo 22A do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, introduzido pela Portaria MF nº 103, **autoriza expressamente, a contrario sensu**, os Conselhos de Contribuintes a afastar, **por vício de inconstitucionalidade**, a aplicação de lei “que embase a constituição de crédito tributário, cuja constituição tenha sido dispensada por ato do Secretário da Receita Federal” (parágrafo único, inciso III, “a”).

Como será melhor detalhado mais adiante, em 31.8.1995 foi editada a Medida Provisória nº 1.110, de 30.8.1995, de autoria do Exmo. Ministro da Fazenda, que, após sucessivas reedições, foi convertida na Lei nº 10.522, de 19.7.2002

Entre outras providências, a Medida Provisória dispensou a Fazenda Nacional de constituir créditos, inscrever na Dívida Ativa, ajuizar execução fiscal, bem como autorizou a cancelar o lançamento e a inscrição relativamente a tributos e contribuições julgados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, ou ilegais, em última instância, pelo Superior Tribunal de Justiça (artigo 17).

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

Tendo havido ato normativo formal que dispensou a constituição de créditos tributários oriundos do FINSOCIAL, este Conselho fica automaticamente investido da competência de afastar a aplicação de lei reputada inconstitucional, por força do previsto no art. 22A, § único, inciso III, “a” de seu Regimento Interno.

Superado o óbice, passemos à análise do caso concreto.

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

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

Processo nº : 13818.000126/99-52  
Acórdão nº : CSRF/03-04.550

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

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

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

Afinal, não prescreve o direito que ainda não nasceu.

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

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

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

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

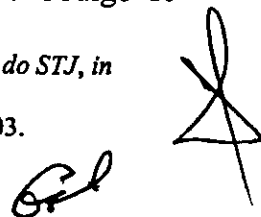
Nesse diapasão, o precioso magistério de Paulo Pimenta<sup>7</sup>

"A pretensão, na lição inesgotável de Pontes de Miranda, é a posição subjetiva de poder exigir de outrem alguma prestação positiva ou negativa<sup>8</sup>, ou seja, é a faculdade de exigir o cumprimento de uma prestação, seja a de dar, fazer, ou de não fazer.

Além disso, o dispositivo inovador consagra expressamente o princípio da *action nata* – cuja existência era admitida com tranqüilidade pela doutrina civilista na vigência do Código de

<sup>7</sup> *A Restituição dos Tributos Inconstitucionais, o Novo Código Civil e a Jurisprudência do STF e do STJ*, in Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 91, Editora Dialética, 2003, p. 90/91.

<sup>8</sup> Tratado de Direito Privado, t. 5, atual. Por Vislon Rodrigues, Campinas, Bookseller, 2000, p. 503.



Processo nº : 13818.000126/99-52  
Acórdão nº : CSRF/03-04.550

1916 -, por força do qual o prazo de prescrição começa fluir no momento em que ocorre a violação do direito material.

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

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

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

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

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

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

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

Já na terceira hipótese, a situação é diametralmente distinta. O que foi pago pelo contribuinte era efetivamente devido à época do pagamento. Não havia, naquele instante, o caráter indevido no recolhimento efetuado, que só viria a adquirir essa feição após o advento de uma inovação na realidade jurídica em vigor.

Processo nº : 13818.000126/99-52  
Acórdão nº : CSRF/03-04.550

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

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

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

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

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

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

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

Processo nº : 13818.000126/99-52  
Acórdão nº : CSRF/03-04.550

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

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

Nesse sentido, decisão recente proferida por aquela Corte:

AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. COMPENSAÇÃO. FINSOCIAL. PRESCRIÇÃO. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. CONTAGEM A PARTIR DO TRÂNSITO EM JULGADO DA DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. PROVIMENTO NEGADO

(...)

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

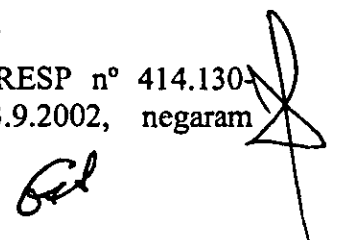
A tese que fixa como termo a quo para a repetição do indébito o reconhecimento da inconstitucionalidade da lei que instituiu o tributo deverá prevalecer, pois não é justo ou razoável permitir que o contribuinte, até então desconhecedor da inconstitucionalidade da exação recolhida, seja lesado pelo Fisco.

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

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

Agravo regimental a que se nega provimento.

(STJ-2ª Turma, AGRESP nº 414.130-  
MG, rel. Min. Franciulli Netto, j. 3.9.2002, negaram



Processo nº : 13818.000126/99-52  
Acórdão nº : CSRF/03-04.550

provimento. v.u., DJU 19.5.2003, p. 184)

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

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

“Tenho eu um direito subjetivo e podem passar os anos sem que o tempo tenha a mínima influência sobre o meu direito. Mais eis que, de repente, o meu direito entra em lesão, isto é, o dever jurídico que a ele corresponde não se cumpre: dá-se a lesão do direito. Nasce da lesão do direito o dever de ressarcir e, para mim, o direito de propor uma ação para obter ressarcimento. Se, porém, deixo que passe o tempo sem fazer valer o meu direito de ação, o que acontece? A lesão do direito se cura, convalida, a situação antijurídica torna-se jurídica; o direito anistia a lesão anterior e já não se pode mais pretender que eu faça valer nenhuma ação. Esta é a conceituação da prescrição que mais nos defende de dificuldades da matéria.”<sup>9</sup>

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

<sup>9</sup> Programa de Direito Civil, Editora Forense, 3ª Edição, 2001, p. 345.

Processo nº : 13818.000126/99-52  
Acórdão nº : CSRF/03-04.550

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

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

Com base nestes pressupostos doutrinários, pode-se concluir que antes da pronúncia (ou da extensão) da inconstitucionalidade da lei tributária, o contribuinte não possui efetivamente um 'direito a uma prestação', apto a gerar contra si um prazo prescricional que o fulmine pela sua inércia. Não pode haver inércia a ser fulminada pela prescrição se não há direito exercitável, isto é, se não há 'actio nata'.<sup>10</sup>

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

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

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

<sup>10</sup> *Inconstitucionalidade da Lei Tributária – Repetição do Indébito*, Editora Dialética, 2002, p. 48.

Processo nº : 13818.000126/99-52  
Acórdão nº : CSRF/03-04.550

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

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

Em suma, nas hipóteses reguladas pelo CTN, a qualificação jurídica é certa e está definida antes da ocorrência do evento concreto. E, pela estrita razão de que o evento não se enquadra adequadamente na qualificação jurídica preexistente, é que o contribuinte tem direito à restituição do indevido. O indevido, nestes casos, é aferido mediante cotejo entre um fato, e a respectiva previsão normativa, sendo que o fato é posterior a esta."<sup>11</sup>

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

"Nesse passo, estamos perante duas posições.

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

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

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

---

<sup>11</sup> Ob. Cit., p. 50.

Processo nº : 13818.000126/99-52  
Acórdão nº : CSRF/03-04.550

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

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

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

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

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

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

Processo nº : 13818.000126/99-52  
Acórdão nº : CSRF/03-04.550

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

Não é razoável considerar-se que ocorreu inércia do contribuinte que não quis enfrentar a questão da constitucionalidade. Ele aceitou a lei, fundado na presunção de constitucionalidade desta. Uma vez declarada a inconstitucionalidade, surge, então, para o contribuinte, o direito à repetição, afastada que está aquela presunção."

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

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

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

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

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

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

Processo nº : 13818.000126/99-52  
Acórdão nº : CSRF/03-04.550

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

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

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

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

"A iterativa jurisprudência desta Corte consagrou entendimento no sentido de que o prazo prescricional quinquenal das ações de repetição de indébito tributário inicia-se com a publicação da decisão do STF que declarou a inconstitucionalidade da exação (11.10.90)". (a referência de data é a do RE 121.336).

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

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

Processo nº : 13818.000126/99-52  
Acórdão nº : CSRF/03-04.550

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

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

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

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

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

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

Indigitada omissão se configura inconstitucional no entender deste relator.

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

Processo nº : 13818.000126/99-52  
Acórdão nº : CSRF/03-04.550

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

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

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

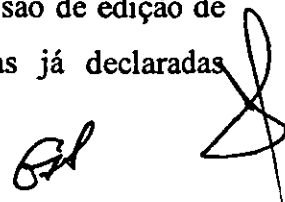
A eficácia da norma inconstitucional já foi invalidada pelo STF. À Corte Suprema, porém, não cabe inovar no campo legislativo, competência privativa do Congresso Nacional (CF, art. 44).

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

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

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

Juristas de escol têm considerado atualmente a previsão de edição de resolução do Senado Federal visando suspender a eficácia de normas já declaradas



Processo nº : 13818.000126/99-52  
Acórdão nº : CSRF/03-04.550

inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal como herança histórica e ultrapassada, incompatível com o moderno sistema de controle da constitucionalidade de normas.

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

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

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

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

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

Processo nº : 13818.000126/99-52  
Acórdão nº : CSRF/03-04.550

subjéctiva. Como não se cuida de declaração de inconstitucionalidade de lei, não há que se cogitar aqui de qualquer intervenção do Senado, restando o tema aberto para inúmeras controvérsias.

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

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

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

**Todas essas razões demonstram a inadequação, o caráter obsoleto mesmo, do instituto de suspensão de execução pelo Senado no atual estágio do nosso sistema de controle de constitucionalidade.**<sup>12</sup>

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

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

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

---

<sup>12</sup> *Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade*, Celso Bastos Editor, 1998, p. 376:

Processo nº : 13818.000126/99-52  
Acórdão nº : CSRF/03-04.550

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

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

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

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

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

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

Processo nº : 13818.000126/99-52  
Acórdão nº : CSRF/03-04.550

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

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

Nesse sentido, respaldado pela doutrina de Ricardo Lobo Torres, ensina com sua habitual propriedade Gabriel Lacerda Troianelli<sup>13</sup>:

"Há que se considerar, entretanto, que nem a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade, nem a resolução do Senado Federal suspensiva de ato normativo declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, que a Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça vem hoje, pacificamente, admitindo como sendo causas de fluências de novo prazo para pleitear a compensação ou restituição de tributo indevidamente pago, encontram-se previstos na legislação como tais.

A jurisprudência, na verdade, teve como fundamento não a lei, mas a doutrina, que, especialmente após as lições de Ricardo Lobo Torres<sup>14</sup>., vem defendendo a existência de causas supervenientes de abertura de prazo para o contribuinte reaver tributo indevidamente pago, entre as quais a decisão do Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado e a resolução do Senado Federal, hoje pacificamente admitidas pelos Tribunais.

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

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

<sup>13</sup> *Lei Interpretativa e Prescrição do Direito de Repetir: Novo Prazo para a Contribuição ao PIS*, in Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 71, Editora Dialética, 2001, p. 73.

<sup>14</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Restituição dos Tributos*. Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 167/170.



Processo nº : 13818.000126/99-52  
Acórdão nº : CSRF/03-04.550

*incidenter pelo STF), em lei de natureza interpretativa ou em ato ou procedimento administrativo (...).*

*(...)*

*Na declaração de inconstitucionalidade da lei a decadência ocorre depois de cinco anos da data do trânsito em julgado da decisão do STF proferida em ação direta ou da publicação da Resolução do Senado que suspendeu a lei com base em decisão proferida incidenter tantum pelo STF. Até aquela data o contribuinte só poderia exercer o seu direito se, concomitantemente, postulasse a declaração judicial de inconstitucionalidade. Esse, entretanto, seria outro tipo de processo de restituição, sujeito às regras do CTN, como vimos no Título II, inconfundível com o que decorre de uma decretação de inconstitucionalidade com eficácia erga omnes. Na hipótese de que se cuida já existe a prejudicialidade da questão da inconstitucionalidade. Logo, a partir da data em que se adquiriu eficácia erga omnes a declaração é que se contará o prazo da decadência. Nem haverá justificativa para restringir o direito do contribuinte, contando o prazo a partir do pagamento (legal e devido), pois serviria de estímulo à multiplicação de repetitórias dirigidas, concomitantemente, contra a constitucionalidade da lei.*

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

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

**Número do Recurso:** 119471  
**Câmara:** SEGUNDA CÂMARA  
**Número do Processo:** 10183.002651/99-73  
**Tipo do Recurso:** VOLUNTÁRIO  
**Matéria:** RESTITUIÇÃO/COMP PIS  
**Recorrente:** ELÉTRICA CUIABANA LTDA  
**Recorrida/Interessado:** DRJ-CAMPO GRANDE/MS  
**Data da Sessão:** 05/12/2002 08:00:00  
**Relator:** Antônio Carlos Bueno Ribeiro  
**Decisão:** ACÓRDÃO 202-14475  
**Resultado:** NPQ – NEGADO PROVIMENTO POR QUALIDADE  
**Texto da Decisão:** Por unanimidade de votos: I) Acolheu-se a preliminar para afastar decadência; II) no mérito: a) por unanimidade de votos, deu-se provimento parcial ao recurso, quanto à

Processo nº : 13818.000126/99-52  
Acórdão nº : CSRF/03-04.550

semestralidade; e b) pelo voto de qualidade, negou-se provimento ao recurso, quanto aos expurgos inflacionários. Vencidos os Conselheiros Eduardo da Rocha Schmidt, Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Ementa:

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

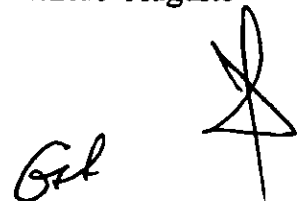
Decadência – Pedido de Restituição – Termo Inicial

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

- a) da publicação do acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal em ADIn;
- b) da Resolução do Senado que confere efeito erga omnes à decisão proferida inter partes em processo que reconhece inconstitucionalidade de tributo;
- c) da publicação de ato administrativo que reconhece caráter indevido de exação tributária.

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

Número do Recurso: 128622  
Câmara: **SEXTA CÂMARA**  
Número do Processo: **13678.000008/99-41**



Processo nº : 13818.000126/99-52  
Acórdão nº : CSRF/03-04.550

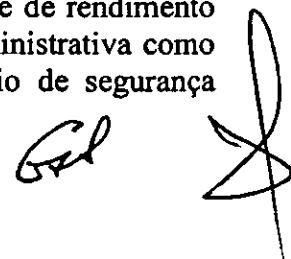
Tipo do Recurso: **VOLUNTÁRIO**  
Matéria: **ILL**  
Recorrente: **CIA. AGRO PASTORIL DO RIO GRANDE**  
Recorrida/Interessado: **DRJ-JUIZ DE FORA/MG**  
Data da Sessão: **11/07/2002 00:00:00**  
Relator: **Wilfrido Augusto Marques**  
Decisão: **Acórdão 106-12786**  
Resultado: **OUTROS – OUTROS**  
Texto da Decisão: **Por unanimidade de votos, AFASTAR a decadência do direito de pedir da recorrente e DETERMINAR a remessa dos autos à repartição de origem para apreciação do mérito.**

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

Decadência afastada.

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

"Em que momento houve a extinção do crédito tributário? A resposta mais óbvia seria – no mês que o imposto passou a indevido ..... As regras definidas pelos artigos 165 e 168 da Lei nº 5.172 de 25/10/66 – Código Tributário Nacional, pelas características' próprias do caso em pauta, não podem ser literalmente aplicadas ..... não há como aplicar a regra inserida no inciso I do art. 168 do CTN que o direito de pleitear a restituição é de cinco anos da extinção do crédito tributário. Primeiro, porque na época era incabível qualquer pedido de restituição uma vez que, até então, esta espécie de rendimento era considerada tributável, tanto na esfera administrativa como na judiciária. Segundo, em nome do princípio de segurança



Processo nº : 13818.000126/99-52  
Acórdão nº : CSRF/03-04.550

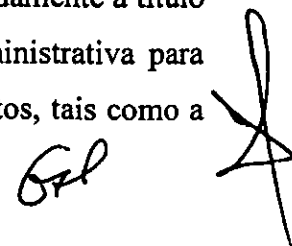
jurídica não se pode admitir a hipótese de que a contagem para o exercício de um direito TENHA INÍCIO antes da data de sua AQUISIÇÃO. Como é que o contribuinte poderia pedir RESTITUIÇÃO daquilo que legalmente foi retido e recolhido? O contribuinte só adquire o direito de requerer a devolução daquele imposto, que num dado momento foi considerado indevido, por um novo ato legal ou decisão judicial transitada em julgado. No caso aqui enfocado, aplica-se a norma inserida no inciso I do art. 165 do Código Tributário Nacional .... No momento que o pagamento do imposto foi considerado indevido, cabe à administração por dever de ofício, devolvê-lo. A regra é a administração devolver o que sabe que não lhe pertence, a exceção é o contribuinte ter que requerê-la e, neste caso, só poderia fazê-lo a partir do momento que adquiriu o direito de pedir a devolução..... "

Por fim, ainda em referência ao Parecer PGFN/CRJ/Nº 3401/2002 elaborado pela Procuradoria da Fazenda Nacional, cumpre esclarecer que não há elementos nos autos que permitam concluir ter o contribuinte se utilizado da via judicial para questionar a incidência do FINSOCIAL, tendo obtido desfecho desfavorável passado em julgado, a obstar seu pedido de restituição/compensação na sede administrativa, razão pela qual são inaplicáveis ao caso concreto as digressões nesse sentido.

Diante do exposto, tendo o prazo prescricional (decadencial para alguns) se iniciado na data da publicação da MP nº 1.110/95, qual seja, 31.8.95, é tempestivo o pedido de restituição/compensação formulado pelo Contribuinte, devendo ser reformadas as decisões anteriores.

Embora a matéria que ora se conhece seja de mérito, é inegável não terem sido examinadas, pela primeira instância, outras questões de igual relevo ao deferimento do pedido formulado nestes autos.

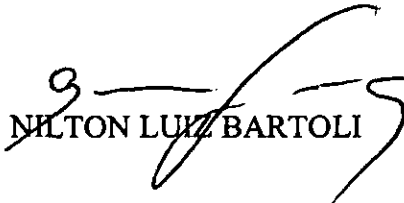
Desta forma, pelos argumentos expostos e em prestígio ao princípio do duplo grau de jurisdição e para que não haja supressão de instância, conheço do recurso interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional e a ele NEGOU provimento, para manter a decisão recorrida, no sentido de que seja afastada a prescrição (*sic* "decadência") do direito do recorrente de pleitear a restituição/compensação dos valores recolhidos indevidamente a título de FINSOCIAL, devendo seu pedido ser remetido à primeira instância administrativa para análise dos demais pressupostos formais que devem embasar tais requerimentos, tais como a



Processo nº : 13818.000126/99-52  
Acórdão nº : CSRF/03-04.550

subsunção das atividades comerciais desenvolvidas pelo contribuinte àquelas sobre as quais pairou a declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF no julgamento do RE nº 150.764-PE, aferição dos cálculos apresentados, eventual existência de ações judiciais com desfecho favorável à Fazenda Nacional cuidando dos mesmos créditos, entre outros.

Sala das Sessões – DF, em 09 de agosto de 2005

  
NILTON LUIZ BARTOLI

