MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº	:	13833.000027/99-28
SESSÃO DE	:	19 de maio de 2005
ACÓRDÃO Nº	:	303-32.036
RECURSO Nº	:	129.311
RECORRENTE	:	JOÃO PIRES E CIA. LTDA
RECORRIDA	:	DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP

FINSOCIAL. RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. DECADÊNCIA. Por meio do Parecer COSIT nº 58, de 27/10/98, foi vazado o entendimento de que, no caso da Contribuição para o Finsocial, o termo *a quo* para o pedido de restituição do valor pago com alíquota superior a 0,5% seria a data da edição da MP nº 1.110, em 31/05/95. Portanto, tendo em vista que até a publicação do Ato Declaratório SRF nº 96, em 30/11/99, era aquele o entendimento, os pleitos protocolados até essa data estavam por ele amparados. PAF. Considerando que foi reformada a decisão recorrida no que concerne à decadência, em obediência ao princípio do duplo grau de jurisdição e ao disposto no artigo 60 do Decreto nº 70.235/72 deve a autoridade julgadora de primeiro grau apreciar o direito à restituição/compensação.
RECURSO PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar a argüição de decadência do direito de o contribuinte pleitear a restituição do Finsocial pago a maior e determinar a devolução o processo à autoridade julgadora de primeira instância competente para apreciar as demais questões de mérito, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília-DF, em 19 de maio de 2005.

ANELISE DAUDT PRIETO
Presidente e Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Zenaldo Loibman, Nanci Gama, Sérgio de Castro Neves, Sílvio Marcos Barcelos Fiúza, Marciel Eder Costa, Nilton Luiz Bartoli e Luis Carlos Maia Cerqueira (Suplente). Ausente o Conselheiro Tarásio Campelo Borges. Esteve presente a Procuradora da Fazenda Nacional Maria Cecília Barbosa.

RECURSO Nº : 129.311
ACÓRDÃO Nº : 303-32.036

RELATÓRIO

Adoto o relatório do julgado recorrido, *verbis*:

"A contribuinte acima identificada solicitou compensação dos valores da contribuição para o Fundo de Investimento Social (Finsocial) excedentes à aplicação da alíquota de 0,5%, referentes ao períodos de 09/1989 a 10/1991, conforme planilha de fls. 50 e 51, com débitos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

Dando prosseguimento ao processo, a DRF/Marília-SP emitiu Despacho Decisório de fls. 104 a 107, indeferindo o pedido de compensação, argumentando que, como o crédito a compensar mais recente remonta a novembro de 1991, o prazo para se pleitear a compensação venceria em novembro de 1996, assim, todos os períodos já foram alcançados pela decadência, pois o pedido de compensação foi protocolizado em março de 1999.

Inconformada com a decisão supra, a interessada apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 110 a 119, alegando, em síntese que:

1. houve equívoco, pois solicitou compensação e não restituição;

2. a partir da publicação das Instruções Normativas (IN) SRF nºs 21, de 10 de março de 1997, e 32, de 9 de abril de 1997, a Administração convalidou as compensações de Finsocial com débitos da Cofins e admitiu que os contribuintes que ainda não tivessem efetuado a compensação o fizessem;

3. que o direito à compensação é garantido pela Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, pelo Decreto nº 2.138, de 29 de janeiro de 1997, e pela Constituição Federal, com base nos seguintes fundamentos: cidadania, justiça, isonomia,

propriedade e moralidade; assim, a denegação do pleito afrontaria a Constituição;

4. o prazo para os contribuintes reaverem os impostos pagos a maior é de prescrição e não de decadência e que há diferenças entre esses dois institutos, porque esta "*diz respeito aos direitos potestativos, que não necessitam de ação para protegê-los, enquanto a prescrição diz respeito aos direitos a uma prestação*".

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

"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/10/1989 a 30/11/1991

Ementa: COMPENSAÇÃO. FINSOCIAL. INDEFERIMENTO. DECADÊNCIA.
O direito de pleitear a restituição/compensação extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos contados da data de extinção do crédito tributário, assim entendido o pagamento antecipado, nos casos de lançamento por homologação".

Tempestivamente a contribuinte apresentou recurso voluntário, insistindo em seus ensinamentos sobre as diferenças existentes entre os institutos da compensação e da restituição, defendendo que o prazo prescricional da ação em pauta seria de dez anos e demonstrando o que, a seu ver, realmente seriam os institutos da decadência e da prescrição.

É o relatório.

RECURSO Nº : 129.311
ACÓRDÃO Nº : 303-32.036

VOTO

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

Antes de mais nada, deve ser esclarecido que o que se está a cuidar no presente processo é, na verdade, do direito creditório do contribuinte, para obter seja a restituição, seja a compensação de pagamentos indevidamente efetuados.

Quanto às alegações trazidas, relativas ao nome do instituto do qual se estaria a cuidar, decadência ou prescrição, entendo-as irrelevantes para a resolução da lide. O que realmente importa é a resposta à seguinte questão: qual é o prazo (e o seu termo inicial) que o contribuinte tem para peticionar a restituição do tributo que entende ter sido pago indevidamente?

DO PRAZO DE DEZ ANOS PARA PLEITEAR A RESTITUIÇÃO

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

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

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

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

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

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

Eurico Marcos Diniz de Santi[1] rebate aquela posição de forma muito lúcida, conforme transcrevo a seguir:

> "Não podemos aceitar esta tese, primeiro porque *pagamento antecipado* não significa pagamento provisório à espera de seus efeitos, mas pagamento efetivo, realizado *antes* e independentemente de ato de lançamento.
>
> Segundo, porque se interpretou o "sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento de forma equivocada, Mesmo desconsiderando a crítica de ALCIDES JORGE COSTA[2], para quem "não faz sentido (...), ao cuidar do lançamento por homologação, pôr condição onde inexiste *negócio jurídico*", pois "condição é modalidade de negócio jurídico e, portanto, inaplicável ao ato jurídico material" do pagamento, não se pode aceitar condição resolutiva como se fosse necessariamente uma condição suspensiva que retarda o efeito do pagamento para a data da homologação.[3]

---

[1] Decadência e Prescrição em Direito Tributário. Max Limonad: São Paulo, 2.000. pp. 268/270.

[2] "Da extinção das obrigações tributárias. p. 95. Também é esta a argumentação de SACHA CALMON NAVARRO COELHO, Curso de direito tributário brasileiro, p. 699."

[3] "LUCIANO AMARO aponta a impropriedade técnica de o CTN dirigir a *homologação* como condição resolutiva: "Ora, os sinais aí estão trocados. Ou se deveria, prever como condição resolutória, a negativa de homologação (de tal sorte que, implementada essa negativa, a extinção restaria resolvida) ou teria de definir-se, como condição *suspensiva* a homologação (no sentido de que a extinção ficaria suspensa até o implemento da homologação). *Direito tributário brasileiro*, p. 344."

A condição resolutiva não impede a plena eficácia do pagamento e, portanto, não descaracteriza a extinção do crédito no átimo do pagamento. Assim sendo, enquanto a homologação não se realiza, vigora com plena eficácia o pagamento, [4]a partir do qual podem exercer-se os direitos advindos desse ato, mas dentro dos prazos prescricionais.

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

Em suma, entendo que o prazo para proceder à restituição do indébito em pauta é de cinco anos contados da data da extinção do crédito tributário.

DA DECISÃO DO STF E SEUS EFEITOS

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

---

[4] "Nesse sentido, Min. DEMÓCRITO REINALDO, ao relatar os embargos de divergência em Resp nº 48.113-7/PR, averbou: "O lançamento, no caso, constitui mero ato declaratório de situação preexistente, preconstituída. E a homologação ficta (ou expressa) como instrumento declaratório, tem efeito retro-operatne, ou, em outras palavras: tem efeitos *ex tunc*, alcança o ato do pagamento, declarando a sua eficácia, no momento em que a realizou". Também julgou assim SÉRGIO NOJIRI: "Verifica-se, pois, que a extinção do crédito tributário se opera no momento do efetivo recolhimento do tributo, ainda que este tenha sido exigido ilegalmente. Neste sentido, o direito de pleitear a restituição está sujeito ao prazo de cinco anos (art. 168, CTN), a contar da data da extinção do credito tributário, que é o da data do pagamento indevido. Contudo, por estar esse pagamento sob condição resolutória, seus efeitos se darão somente a partir do lançamento tributário (que no caso em apreço é ficto), nos termo do art. 150, § 4º (...). A meu ver, e este é o ponto crucial da questão, os efeitos deste lançamento ficto operam-se *ex tunc*. A homologação apenas reconhece o pagamento havido, declarando, com efeitos retroativos, a extinção do crédito tributário. Portanto, o prazo de restituição é de 5 anos, a contar do efetivo pagamento espontâneo do tributo indevido ou a maior", (Sentença, Autos nº 96.0902460-2, Sorocaba, 2ª Vara da Justiça Federal, p. 9).

Aquele *decisum,* que tratava da majoração das alíquotas do Finsocial, recebeu a seguinte ementa:

> "CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. PARÂMETROS. NORMAS DE REGÊNCIA. FINSOCIAL. BALIZAMENTO TEMPORAL. À teor do disposto no artigo 195 da Constituição Federal, incumbe à sociedade, como um todo, financiar, de forma direta e indireta, nos termos da lei, a seguridade social, atribuindo-se aos empregadores a participação mediante bases de incidência próprias – folha de salários, o faturamento e o lucro. Em norma de natureza constitucional transitória, emprestou-se ao FINSOCIAL característica de contribuição, jungindo-se a imperatividade das regaras insertas no Decreto-lei n 1940/82, com as alterações ocorridas até a promulgação da Carta de 1988, ao espaço de tempo relativo à edição da lei prevista no referido artigo. Conflita com as disposições constitucionais – artigos 195 do corpo permanente da Carta e 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – preceito de lei que, a título de viabilizar o texto constitucional, toma de empréstimo, por simples remissão, a disciplina do FINSOCIAL. Incompatibilidade manifesta do artigo 9° da Lei n° 7689/88 com o Diploma Fundamental, no que discrepa do contexto constitucional."

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

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

Àquele julgado não foi conferida a eficácia *erga omnes* pelo Senado Federal, que tem competência privativa para suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do STF[5]. Aliás, conforme consta do Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional PGFN/CRJ/N° 3401/2002, o relator, Senador Amir Lando, justificou sua posição contrária à suspensão daqueles dispositivos alegando que:

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

[5] Constituição Federal, artigo 52, inciso X.

de acentuada crise do Tesouro Nacional e de conjugação de esforços no sentido da recuperação da economia nacional. Ademais, a decisão declaratória de inconstitucionalidade do STF, no presente caso, embora configurada em maioria absoluta nos precisos termos do art. 97 da Lei Maior, ocorreu pelo voto de seis de seus membros contra cinco, demonstrando, com isso, que o entendimento sobre a questão não é pacífico"[6].

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

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

Por outro lado, vale abordar o disposto na Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, art. 18, inciso III e parágrafo 3º.[7]

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."

---

[6] Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política, n.º 8, p. 31.

[7] 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.

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 Tributaria, pois esta não pode proceder *ex officio*, até por impossibilidade material e insuficiência de informações, eventual restituição devida". O acréscimo da expressão *ex officio* visou, portanto, tão-somente, dar mais clareza e precisão à norma, pois os contribuintes já faziam jus à restituição antes disso; não criou fato novo, situação nova, razão pela qual não há que se falar em lei nova.

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

Concordo com tal interpretação.

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

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

Isto porque, 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 procedimento estabelecidos neste Decreto.***

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

10. Esse mandamento aplica-se, inclusive, aos casos em que a inconstitucionalidade da lei seja proferida, *incidenter tantum,* pelo STF e haja suspensão de sua execução por ato do Senado Federal, por força do que dispõe o § 2° do mesmo art. 1°. 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;*
>
> *11- erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou naelaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;*
>
> *III -reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.*
>
> .....
>
> *"Art. 168- O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:*
>
> *I – nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165. da data da extinção do crédito tributário:*
>
> *II- na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória. (o destaque não consta da norma).*

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

se, peremptoriamente, com o término do prazo retrocitado, independentemente da situação jurídica que envolveu a extinção. Não importa se lei que serviu de amparo à exigência foi posteriormente declarada inconstitucional, porque as relações que se concretizaram sob sua égide só poderão ser desfeitas se não houver expirado o prazo para a revisão.

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

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

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

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

18. A prosperar a tese adotada pelos retrocitados Tribunais federais, será possível imaginar contribuintes reivindicando restituição

cinqüenta, sessenta ou até mais anos depois de pago o tributo. Isto pode parecer absurdo, mas basta que uma lei inconstitucional permaneça inatacada por alguns anos, até que um contribuinte mais atento venha argüir, em ação judicial, a sua inconstitucionalidade. Como demandas dessa natureza podem demorar vários anos, é perfeitamente plausível que se concretize a situação de, décadas depois, o Estado ter de restituir tributo pago sob lei declarada inconstitucional.

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

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

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

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

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

23. A Constituição, em seu art. 146, III, "b", estabelece que cabe à lei complementar estabelecer 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 imponível ou por inconstitucionalidade desta, ao intérprete é negado fazer tal diferença, por simples exercício de hermenêutica.

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

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

26. É verdade que tal entendimento encontra apoio em respeitável corrente doutrinária que entende não haver direito a ser pleiteado administrativamente, antes da declaração de inconstitucionalidade

A propósito, vale transcrever texto da lavra do tributarista Hugo de Brito Machado:

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

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

> *"Na declaração de inconstitucionalidade da lei a decadência ocorre depois de cinco anos da data do trânsito em julgado da decisão do STF proferida em ação direta ou da publicação da Resolução do Senado que suspendeu a lei com base em decisão proferida incidenter tantum pelo STF" (Restituição de Tributos, Forense, Rio de Janeiros, 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 denegatária 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 inexiste lei fixando o direito à restituição do tributo pago com base em lei declarada inconstitucional, já que o CTN não regeria matéria, seria imperioso admitir que ela (a Administração) não poderia restituir o tributo. O contribuinte teria, impreterivelmente, de intentar a ação judicial para pleitear o seu direito.

28. Ou, por uma outra ótica, admitido o direito à restituição, o contribuinte poderia pleiteá-la a qualquer tempo, já que não há disposição legal fixando os prazos decadenciais ou prescricionais, para o exercício deste direito. Também é de se questionar onde estaria fixado o prazo de cinco anos apontado pelo ilustre Ricardo L. Torres. Se o art. 168 do CTN não se aplica ao caso, seu prazo qüinqüenal 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 inexiste, no direito positivo brasileiro, disposição expressa que atribua às decisões do STF, proferidas em ADIn, ou às resoluções do Senado, o efeito de desfazer situações jurídicas ou fáticas que se realizaram, inteiramente, sob a égide da lei inconstitucional, cujos direitos de pleitear ou de ação tenham seus prazos, decadenciais ou prescricionais, já extintos, nos termos da legislação aplicável. Existe apenas, como já se disse nos itens 5 a 8, o Decreto nº 2.346/97, que, pelo menos no âmbito da administração pública federal, atenua o efeito ***ex tunc*** de tais decisões ou resolução, ao impor a preservação de atos insuscetíveis de revisão administrativa ou judicial.

30. A linha interpretativa do STJ contraria, portanto, um dos princípios fundamentais do estado de direito, plenamente consagrado na Constituição da República, que é o da segurança jurídica. Com efeito, permitir sejam revistas situações jurídicas plenamente consolidadas durante a vigência de lei posteriormente

declarada inconstitucional, mesmo após decorridos os prazos decadenciais ou prescricionais, é estabelecer o caos na sociedade. Sim, porque a tese teria de ser aplicada a todos indistintamente, e isto significa dizer, por exemplo, que um contrato celebrado entre particulares, sob a égide de uma lei inconstitucional, possa ser desconstituído ou anulado a qualquer tempo, se a lei sob a qual se amparou for declarada inconstitucional, ainda que decorrido o prazo extintivo do direito, estabelecido na legislação civil.

31. Outra situação absurda ocorreria quando uma lei que concedesse isenção fosse declarada inconstitucional. Neste caso, ainda que decorrido um século do fato gerador, a Administração poderá formalizar o crédito tributário e exigir do contribuinte o correspondente pagamento. Isto, indubitavelmente, jogaria por terra o princípio da segurança jurídica e submeteria o contribuinte isento à inadmissível situação de nunca saber se aquele benefício é definitivo ou se, a qualquer tempo, poderá a Administração vir em seu encalço, para exigir o tributo, se a lei que lhe exonerou do ônus for declarada inconstitucional.
(...)
33. Essa irretroatividade absoluta dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade contraria, inclusive, o entendimento adotado pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, no Recurso Extraordinário nº 57.310-PB, de 1964, que já antecipara a moderação do efeito *ex tunc* da decisão que declara inconstitucional a lei, quando ressalvou as situações já alcançadas pelo prazo prescricional, *in verbis:*

> *"Recurso extraordinário não conhecido -A declaração de inconstitucionalidade da lei importa em tornar sem efeito tudo quanto se fez à sua sombra -Declarada inválida uma lei tributária, a conseqüência 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 nteresse 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 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 artículo 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.

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.[8]

[8] "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

Mas entendo que, *in casu*, não deve ser declarada a decadência.

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

Entretanto, devo admitir que, a partir de uma reflexão sobre o disposto no artigo 2°, inciso XIII, da Lei n° 9.784, de 29/01/1999[9], entendi ser necessário fazer uma exceção ao meu posicionamento de que o contribuinte somente faria jus à repetição/compensação dentro do prazo de cinco anos contados a partir da extinção do crédito tributário.

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

Portanto, ao pedido da contribuinte, protocolado em 02/03/1999, antes da publicação do AD SRF n° 96, em 30/11/99, deve ser dado o entendimento exarado no Parecer COSIT n° 58/99, contando-se o prazo de cinco anos para pleitear a restituição a partir da data da publicação da MP n° 1.110, em 31/08/95.

Então, não há como declarar a decadência.

DA POSSÍVEL NULIDADE DA DECISÃO *A QUO*

Finalmente, deve ser enfocada a possibilidade da declaração de nulidade da decisão recorrida, com a qual não concordo.

---

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 – (...)"

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

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

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

Então, considerando que a decisão recorrida foi reformada no que concerne à preliminar de decadência e principalmente tendo em vista o princípio do duplo grau de jurisdição, entendo que os autos devem retornar à primeira instância julgadora para que esta se pronuncie em relação à matéria não abordada, ou seja, o direito à restituição/compensação.

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

À vista do exposto, voto pelo retorno dos autos à autoridade recorrida para que se manifeste em relação à matéria de mérito ainda não apreciada.

Sala das Sessões, em 19 de maio de 2005.

ANELISE DAUDT PRIETO
Relatora