RP/302-128.194

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº	:	13838.000076/00-90
SESSÃO DE	:	12 de maio de 2004
ACÓRDÃO Nº	:	302-36.100
RECURSO Nº	:	128.194
RECORRENTE	:	IRMÃOS BRESCIANI LTDA.
RECORRIDA	:	DRJ/CAMPINAS/SP

FINSOCIAL. ALÍQUOTAS MAJORADAS. LEIS Nº 7.787/89, 7.894/89 E 8.147/90. INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO DE VALORES PAGOS A MAIOR. PRAZO. DECADÊNCIA. *DIES A QUO E DIES AD QUEM.*

O *dies ad quo* para a contagem do prazo decadencial do direito de pedir restituição de valores pagos a maior é a data em que o contribuinte viu seu direito reconhecido pela Administração Tributária, no caso, a data da publicação da MP 1.110/95, que se deu em 31/08/1995. Tal prazo de cinco anos estendeu-se até 31/08/2000 (*dies ad quem*). A decadência só atingiu os pedidos formulados a partir de 01/09/2000, inclusive, o que não é o caso dos autos.

As contribuições recolhidas a maior, devidamente apuradas, podem ser administrativamente compensadas, conforme requerimento do contribuinte, nos termos da IN SRF nº 21/97, com as alterações proporcionadas pela IN SRF nº 73, de 15 de setembro de 1997 e seguintes.

RECURSO PROVIDO, AFASTANDO-SE A DECADÊNCIA E DETERMINANDO-SE O RETORNO DOS AUTOS À DRJ PARA PRONUNCIAMENTO SOBRE AS DEMAIS QUESTÕES DE MÉRITO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Walber José da Silva, relator, Maria Helena Cotta Cardozo, e Luiz Maidana Ricardi (Suplente), que negavam provimento. Designada para redigir o acórdão a Conselheira Simone Cristina Bissoto.

Brasília-DF, em 12 de maio de 2004

HENRIQUE PRADO MEGDA
Presidente

SIMONE CRISTINA BISSOTO
Relatora Designada

09 SET 2004

RP-302-128.194

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES, CARLOS FREDERICO NÓBREGA FARIAS (Suplente) e LUIS ALBERTO PINHEIRO GOMES E ALCOFORADO (Suplente). Ausentes os Conselheiros ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO, LUIS ANTONIO FLORA e PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JÚNIOR.

tmc

RECURSO Nº	:	128.194
ACÓRDÃO Nº	:	302-36.100
RECORRENTE	:	IRMÃOS BRESCIANI LTDA.
RECORRIDA	:	DRJ/CAMPINAS/SP
RELATOR(A)	:	WALBER JOSÉ DA SILVA
RELATOR DESIG.	:	SIMONE CRISTINA BISSOTO

RELATÓRIO

Por bem descrever a matéria, adoto o relatório da decisão de primeiro grau que transcrevo:

> *1. Trata o presente processo de pedido de restituição/compensação da Contribuição para o Fundo de Investimento Social – Finsocial, apresentado em 26 de julho de 2000 (fl.01), relativo à parcela recolhida acima da alíquota de 0,5% (meio por cento), referente ao período de apuração de julho de 1990 a março de 1992 (fls. 44/45).*
>
> *2. A autoridade fiscal indeferiu o pedido (fls. 67/68), sob a alegação de que o direito do contribuinte pleitear a restituição ou compensação do indébito estaria decaído, pois o prazo para repetição de indébitos relativo a tributo ou contribuição pagos com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF), no exercício do controle difuso de constitucionalidade das leis, seria de cinco anos, contados da data da extinção do crédito, nos termos do disposto no Ato Declaratório SRF nº 96, de 26 de novembro de 1999.*
>
> *3. Cientificada da decisão em 29 de setembro de 2000, a contribuinte impugnou o despacho decisório em 11/10/2000 (fls. 50/55), alegando, em síntese e fundamentalmente, que:*
>
> *3.1 a extinção do crédito tributário opera-se com a homologação do lançamento, o que na prática resulta num prazo de 10 (dez) anos: 05 para a homologação tácita e mais 05 para o exercício do direito à restituição de recolhimento indevido, conforme entendimento do Superior Tribunal de Justiça;*
>
> *3.2 requer a improcedência do despacho que determinou o indeferimento do pedido de restituição, restabelecendo seu legítimo direito à compensação dos valores pagos a maior a título de Finsocial.*

A 5ª Turma de Julgamento da DRJ Campinas – SP indeferiu a solicitação da Recorrente, nos termos do Acórdão DRJ/CPS nº 1.264, de 03/06/2002, cuja Ementa abaixo transcrevo:

RECURSO Nº : 128.194
ACÓRDÃO Nº : 302-36.100

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário
Período de apuração: 01/07/1990 a 31/03/1992
Ementa: RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. EXTINÇÃO DO DIREITO.
O direito de a contribuinte pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior que o devido, em virtude de posterior declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, no controle difuso, extingue-se após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data da extinção do crédito tributário.
PRESCRIÇÃO DO FINSOCIAL. PRECEDENTES DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.
Consoante precedentes do Superior Tribunal de Justiça, o prazo de prescrição da repetição de indébito do Finsocial extingue-se com o transcurso do qüinqüênio legal a partir de 02/04/1993, data da publicação da decisão do Supremo Tribunal Federal - RE 150.764 - que julgou inconstitucional a majoração da alíquota.
Solicitação Indeferida.

Dentre outros, o ilustre Relator fundamenta seu voto com os seguintes argumentos:

> Os argumentos da impugnante, visando à reforma da decisão, não procedem, isto porque a decisão da DRF está bem fundamentada na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, de que a declaração de inconstitucionalidade não faz nascer novo prazo de decadência e de que tal prazo, para efeito de restituição de tributos, finda com o decurso de cinco anos contados da data do pagamento.
>
> Nesse sentido, inclusive, são os ensinamentos constantes da obra Mandado de Segurança, de Hely Lopes Meirelles, 22ª edição, atualizada pelos eminentes juristas Arnoldo Wald e Gilmar Ferreira Mendes, restando expresso à página 339 que:
>
> > *"Os atos praticados com base em lei inconstitucional que não mais se afigurem suscetíveis de revisão não são afetados pela declaração de inconstitucionalidade.*
> >
> > *Em outros termos, somente serão afetados pela declaração de inconstitucionalidade com eficácia geral os atos ainda suscetíveis de revisão ou impugnação.*
> >
> > *Importa, portanto, assinalar que a eficácia erga omnesda declaração de inconstitucionalidade não opera uma depuração total do ordenamento jurídico. Ela cria, porém, as condições para eliminação dos atos singulares suscetíveis de revisão ou impugnação."*

Quanto à questão dos tributos lançados por homologação - ou seja, aqueles em que o sujeito tem o dever de antecipar o pagamento, para posterior exame da autoridade administrativa - a impugnante alega que o crédito tributário somente se considera extinto com a homologação expressa do lançamento ou, não havendo homologação expressa, com o decurso do prazo de cinco anos, contados do pagamento antecipado (art. 150, §§ 1º e 4º do CTN).

Todavia, a tese da impugnante não merece melhor acolhida. Isso porque o § 4º do art. 150 refere-se ao prazo para a Fazenda Pública homologar o pagamento antecipado, e não para estabelecer o momento em que o crédito se considera extinto, que foi definido no § 1º, do mesmo artigo, transcrito a seguir:

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

Conforme disposto no parágrafo supra, o crédito tributário referente aos tributos lançados por homologação é extinto pelo pagamento antecipado pelo obrigado. A dúvida que pode ser suscitada, nesse caso, é quanto ao termo "*sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento*", incluído no dispositivo legal.

De acordo com De Plácido e Silva, "*Condição resolutória (...) ocorre quando a convenção ou o ato jurídico é puro e simples, exerce sua eficácia desde logo, mas fica sujeito a evento futuro e incerto que lhe pode tirar a eficácia, rompendo a relação jurídica anteriormente formada*" [grifo acrescido] (DE PLÁCIDO E SILVA. Vocabulário Jurídico, vol. I e II., Forense, Rio de Janeiro, 1994, pág. 497).

Esse entendimento é assente na doutrina, como nos mostra, *exempli gratia*, excerto da obra do Prof. Washington de Barros Monteiro, vol. 1, 32ª edição, pág. 232:

> *"se for resolutiva a condição, enquanto esta se não realizar, vigorará o ato jurídico, podendo exercer-se desde o momento deste o direito por ele estabelecido; mas, verificada a condição, para todos os efeitos, se extingue o direito a que ela se opõe. (art.119)".*

Concluindo aquele mestre, em seguida, de forma a não deixar qualquer dúvida quanto aos efeitos dessa condição, que, pendente a condição ou comprovado o seu malogro, o ato é considerado como puro e simples desde a origem.

Por conseguinte, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, os efeitos da extinção do crédito tributário operam desde o pagamento antecipado pelo sujeito passivo, nos termos da legislação de regência do tributo. A extinção, no entanto, não é definitiva, pois depende da ulterior homologação da autoridade, que, caso considere a antecipação em desacordo com a legislação, poderá não homologar o lançamento – rompendo a relação jurídica anteriormente formada.

Essa exegese, por sinal, está em consonância com o art. 156, VII, do CTN, que arrola o pagamento antecipado e a homologação do lançamento, nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º, entre as causas da extinção do crédito tributário. Isso porque o inciso VII não poderia considerar nem o pagamento nem a homologação, isoladamente, como causa da extinção, visto que, embora o crédito seja extinto pelo pagamento, resta a condição resolutória da homologação.

Convém lembrar-nos, aqui, dos ensinamentos da Prof.ª Maria Sylvia Zanella Di Pietro, in Direito Administrativo, p. 597, ed. 2000, que bem aponta os limites à revisão do ato administrativo:

> *"Desse modo, prescrita a ação na esfera judicial, não pode mais a Administração rever os próprios atos, quer por iniciativa, quer mediante provocação, sob pena de infringência ao interesse público na estabilidade das relações jurídicas"*

Conclui-se, portanto, que a decisão impugnada, indeferindo o pedido de compensação e restituição e reconhecendo a decadência do direito pleiteado, foi proferida em obediência e dentro dos limites da legislação que a fundamentou.

A Recorrente tomou ciência do Acórdão da DRJ Campinas em 27/03/2003 e, tempestivamente, apresentou o Recurso Voluntário de fls. 71/78, reprisando os argumentos da impugnação e, ainda:

1. que o Despacho Decisório da DRF fala tão-somente em decadência do direito de pleitear a restituição, pelo decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data da extinção do crédito tributário, jamais em prazo de prescrição contado a partir de 02/04/1993, que sequer foi suscitado como faz crer a decisão de primeira instância, ocorrendo a preclusão para o questionamento.

2. que há divergência jurisprudencial no STJ sobre o termo inicial do prazo para repetição de indébito.

3. que o Decreto nº 2.346/97, e os atos normativos que o seguiram, estabelecem que as decisões do STF e dos Tribunais Superiores deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública

Federal, criando implicitamente, novos prazos ao contribuinte, e tal fato não pode ser negado.

4. que a decisão de primeira instância tenta distorcer as decisões do STJ e do STF e, ainda, o CTN, artigos 150, 156 e 165.

5. requer, no final, seja reformada a decisão proferida *o quo*, reconhecendo o direito postulado e já compensado, dando total provimento ao recurso.

A Repartição Preparadora formalizou um processo de representação para que os débitos informados sejam lançados de ofício (Processo nº 13838.000144/2003-16), nos termos do despacho de fls. 87.

Através do despacho de fls. 96 (última dos autos) e na forma regimental, o processo foi a mim distribuído em 13/04/2004.

É o relatório.

RECURSO Nº : 128.194
ACÓRDÃO Nº : 302-36.100

VOTO VENCEDOR

Cinge-se o presente recurso ao pedido do contribuinte de que seja acolhido o seu pedido originário de restituição/compensação de crédito que alega deter junto a Fazenda Pública, em razão de ter efetuado recolhimentos a título de contribuição para o FINSOCIAL, em alíquotas superiores a 0,5%, com fundamento na declaração de inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal, quando do exame do Recurso Extraordinário 150.764/PE, julgado em 16/12/92 e publicado no DJ de 02/04/93.

O desfecho da questão colocada nestes autos passa pelo enfrentamento da controvérsia acerca do prazo para o exercício do direito à restituição de indébito. Passamos ao largo da discussão doutrinária de tratar-se o prazo de restituição de decadência ou prescrição, vez que o resultado de tal discussão não altera o referido prazo, que é sempre o mesmo, ou seja, 5 (cinco) anos, distinguindo-se apenas o início de sua contagem, que depende da forma pela qual se exterioriza o indébito.

Das regras do CTN – Código Tributário Nacional, exteriorizadas nos artigos 165 e 168, vê-se que o legislador não cuidou da tipificação de todas as hipóteses passíveis de ensejar o direito à restituição, especialmente a hipótese de tributos declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal. Veja-se:

> *"Art. 168 - O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:*
>
> *I - nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário;*
>
> *II - na hipótese do inciso III do art. 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."*

Veja-se que o prazo é sempre de 5 (cinco) anos, sendo certo que a distinção sobre o início da sua contagem está assentada nas diferentes situações que possam exteriorizar o indébito tributário, situações estas elencadas, em caráter exemplificativo e didático, pelos incisos do referido art. 165 do CTN, nos seguintes termos:

> *"Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual*

for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do art. 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."

Somente a partir da Constituição de 1988, à vista das inúmeras declarações de inconstitucionalidade de tributos pela Suprema Corte, é que a doutrina pátria debruçou-se sobre a questão do prazo para repetir o indébito nessa hipótese específica.

Foi na esteira da doutrina de incontestáveis tributaristas como Alberto Xavier, J. Artur Lima Gonçalves, Hugo de Brito Machado e Ives Gandra da Silva Martins, que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou-se, no sentido de que o início do prazo para o exercício do direito à restituição do indébito deve ser contado da declaração de inconstitucionalidade pelo STF.

Nesse passo, vale destacar alguns excertos da doutrina dos Mestres acima citados:

"Devemos, no entanto, deixar consignada nossa opinião favorável à contagem de prazo para pleitear a restituição do indébito com fundamento em declaração de inconstitucionalidade, a partir da data dessa declaração. A declaração de inconstitucionalidade é, na verdade, um fato inovador na ordem jurídica, suprimindo desta, por invalidade, uma norma que até então nela vigorava com força de lei. Precisamente porque gozava de presunção de validade constitucional e tinha, portanto, força de lei, os pagamentos efetuados à sombra de sua vigência foram pagamentos 'devidos'. O caráter "indevido" dos pagamentos efetuados só foi revelado a posteriori, *com efeitos retroativos, de tal modo que só a partir de então puderam os cidadãos ter reconhecimento do fato novo que revelou seu direito à restituição. **A contagem do prazo a partir da data da declaração de inconstitucionalidade é não só corolário do***

> ***princípio da proteção da confiança na lei fiscal, fundamento do Estado-de-Direito, como conseqüência implícita, mas necessária, da figura da ação direta de inconstitucionalidade prevista na Constituição de 1988. Não poderia este prazo ter sido considerado à época da publicação do Código Tributário Nacional, quando tal ação, com eficácia 'erga omnes', não existia.*** *A legitimidade do novo prazo não pode ser posta em causa, pois a sua fonte não é a interpretação extensiva ou analógica de norma infra constitucional, mas a própria Constituição, posto tratar de conseqüência lógica e da própria figura da ação direta de inconstitucionalidade."*[1] (g.n.)
>
> *"Verifica-se que o prazo de cinco anos, previsto pelo transcrito artigo 168 do CTN, disciplina apenas as hipóteses de pagamento indevido referidas pelo artigo 165 do próprio Código.*
>
> *Aos casos de restituição de indébito resultante de exação inconstitucional, portanto, não se aplicam as disposições do CTN, razão porque a doutrina mais modera e a jurisprudência mais recente têm-se inclinado no sentido de reconhecer o prazo de decadência – para essas hipóteses – como sendo de cinco anos, contados da declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, da lei que ensejou o pagamento indevido objeto da restituição."*[2]
>
> *"E, não sendo aplicáveis, nestes casos, as disposições do artigo 165 do CTN, aplicar-se-ia o disposto no artigo 1º do Decreto nº. 20.910/32... As disposições do artigo 1º do Decreto nº 20.910/32 seriam, assim, aplicáveis aos casos de pedido de restituição ou compensação com base em tributo inconstitucional (repita-se, hipótese não alcançada pelo art. 165 do CTN), caso em que o ato ou fato do qual se originaram as dívidas passivas da Fazenda Pública (objeto da norma de decadência) estaria relacionado ao julgamento do Supremo Tribunal Federal que declara a inconstitucionalidade da exação."*[3]

Num esforço conciliatório, porém, o Professor e ex-Conselheiro da 8ª Câmara do Primeiro de Contribuintes, José Antonio Minatel, manifestou-se no sentido da aplicabilidade, *in casu*, do artigo 168, II do CTN, dele abstraindo o único critério lógico que permitiria harmonizar as diferentes regras de contagem de prazo previstas no Estatuto Complementar – o CTN:

---

[1] Alberto Xavier, in "Do Lançamento – Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário", Ed. Forense, 2ª. Edição, 1997, p. 96/97.
[2] José Artur Lima Gonçalves e Marcio Severo Marques
[3] Hugo de Brito Macho, in Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário, obra coletiva, p. 220/222.

> *"O mesmo não se pode dizer quando o indébito é exteriorizado no contexto de solução jurídica conflituosa, uma vez que o direito de repetir o valor indevidamente pago só nasce para o sujeito passivo com a decisão definitiva daquele conflito, sendo certo que ninguém poderá estar perdendo direito que não possa exercitá-lo. Aqui, está coerente a regra que fixa o prazo de decadência para pleitear a restituição ou compensação só a partir 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 (art. 168, II, do CTN). Pela estreita similitude, o mesmo tratamento deve ser dispensado aos casos de soluções jurídicas ordenadas com eficácia erga omnes, como acontece na hipótese de 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 exação tributária anteriormente exigida."***[4]

Não obstante a falta de unanimidade doutrinária no que se refere a aplicação, ou não, do CTN aos casos de restituição de indébito fundada em declaração de inconstitucionalidade da exação pelo Supremo Tribunal Federal, é fato inconteste que o Superior Tribunal de Justiça já pacificou o entendimento de que o prazo prescricional inicia-se a partir da data em que foi declarada inconstitucional a lei na qual se fundou a exação (Resp nº 69233/RN; Resp nº 68292-4/SC; Resp nº 75006/PR, entre tantos outros).

A jurisprudência do STJ, apesar de sedimentada, não deixa claro, entretanto, se esta declaração diz respeito ao controle difuso ou concentrado de constitucionalidade, o que induz à necessidade de uma meditação mais detida a respeito desta questão.

Vale a pena analisar, nesse mister, um pequeno excerto do voto do Ministro César Asfor Rocha, Relator dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 43.995-5/RS, por pertinente e por tratar de julgado que pacificava a jurisprudência da 1ª. Seção do STJ, que justamente decide sobre matéria tributária:

> *"A tese de que, declarada a inconstitucionalidade da exação, segue-se o direito do contribuinte à repetição do indébito, independentemente do exercício em que se deu o pagamento, podendo, pois, ser exercitado no prazo de cinco anos, a contar da* ***decisão plenária declaratória da inconstitucionalidade,*** *ao que saiba, não foi ainda expressamente apreciada pela Corte Maior.*

[4] José Antonio Minatel, Conselheiro da 8a. Câmara do 1º. C.C., em voto proferido no acórdão 108-05.791, em 13/07/99.

Todavia, creio que se ajusta ao julgado no RE 136.883/RJ, Relator o eminente Ministro Sepúlveda Pertence, assim emensado (RTJ 137/936):

'Empréstimo Compulsório (Decreto-lei nº 2.288/86, art. 10): incidência ..'.
(...)

A propósito, aduziu conclusivamente no seu douto voto (RTJ 137/938):

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

Ora, no DOU de 08 de abril de 1997, foi publicado o **Decreto nº 2.194**, de 07/04/1997, autorizando o Secretário da Receita Federal *"a determinar que **não sejam constituídos créditos tributários baseados em lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em ação processada e julgada originariamente ou mediante recurso extraordinário"*** (art. 1º). E, na hipótese de créditos tributários já constituídos antes da previsão acima, *"deverá a autoridade lançadora rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso"* (art. 2º).

Em 10 de outubro de 1997, tal Decreto foi substituído pelo **Decreto nº 2.346**, pelo qual se deu a consolidação das normas de procedimento a serem observadas pela Administração Pública Federal em razão de decisões judiciais, que estabeleceu, em seu artigo primeiro, regra geral que adotou o saudável preceito de que ***"as decisões do STF que fixem, de maneira inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional, deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta".***

Para tanto, referido Decreto – ainda em vigor - previu duas espécies de procedimento a serem observados. A primeira, nos casos de decisões do STF com eficácia *erga omnes*. A segunda – que é a que nos interessa nesse momento – nos casos de decisões sem eficácia *erga omnes*, assim consideradas aquelas em que *"a decisão do Supremo Tribunal Federal não for proferida em ação direta e nem houver a suspensão de execução pelo Senado Federal em relação à norma declarada inconstitucional."*

Nesse caso, três são as possibilidades ordinárias de observância deste pronunciamento pelos órgãos da administração federal, a saber: **(i) se o**

Presidente da República, mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida em caso concreto (art. 1º, § 3º); (ii) expedição de súmula pela Advocacia Geral da União (art. 2º.); e (iii) determinação do Secretário da Receita Federal ou do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente a créditos tributários e no âmbito de suas competências, para adoção de algumas medidas consignadas no art. 4º.

Ora, no caso em exame, não obstante a decisão do plenário do Supremo Tribunal Federal não tenha sido unânime, é fato incontroverso – ao menos neste momento em que se analisa o presente recurso, e passados mais de 10 anos daquela decisão – que aquela declaração de inconstitucionalidade, apesar de ter sido proferida em sede de controle difuso de constitucionalidade, foi proferida **de forma inequívoca e com ânimo definitivo.** Ou, para atender o disposto no Decreto nº 2.346/97, acima citado e parcialmente transcrito, não há como negar que aquela decisão do STF, nos autos do Recurso Extraordinário 150.764/PE, julgado em 16/12/92 e publicado no DJ de 02/04/93, ***fixou, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional,*** no que se refere especificamente à inconstitucionalidade dos aumentos da alíquota da contribuição ao FINSOCIAL acima de 0,5% para as empresas comerciais e mistas.

Assim, as empresas comerciais e mistas que efetuaram os recolhimentos da questionada contribuição ao FINSOCIAL, sem qualquer questionamento perante o Poder Judiciário, têm o direito de pleitear a devolução dos valores que recolheram, de boa fé, cuja exigibilidade foi posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, na solução de relação jurídica conflituosa ditada pela Suprema Corte - nos dizeres do Prof. José Antonio Minatel, acima transcrita – ainda que no controle difuso da constitucionalidade, momento a partir do qual pode o contribuinte exercitar o direito de reaver os valores que recolheu.

Isso porque determinou o Poder Executivo que *"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"*[5] (g.n.)

Para dar efetividade a esse tratamento igualitário, determinou também o Poder Executivo que, *"na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária,*

[5] Art. 1o., caput, do Decreto n. 2.346/97

afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal." [6]

Nesse passo, a despeito da incompetência do Conselho de Contribuintes, enquanto tribunal administrativo, quanto a declarar, em caráter originário, a inconstitucionalidade de qualquer lei, não há porque afastar-lhe a relevante missão de antecipar a orientação já traçada pelo Supremo Tribunal Federal, em idêntica matéria.

Afinal, a partir do momento em que o Presidente da República editou a Medida Provisória nº 1.110, de 30/08/95, sucessivamente reeditada até a Medida Provisória nº 2.176-79, de 23/08/2002 e, mais recentemente, transformada na Lei nº 10.522/2002 (art. 18), pela qual determinou a dispensa da constituição de créditos tributários, o ajuizamento da execução e o cancelamento do lançamento e da inscrição da parcela correspondente à contribuição para o FINSOCIAL das empresas exclusivamente vendedoras de mercadorias e mistas, na alíquota superior a 0,5%, bem como a Secretaria da Receita Federal fez publicar no DOU, por exemplo, Ato Normativo nesse mesmo sentido (v.g. Parecer COSIT 58/98, entre outros, mesmo que posteriormente revogado), parece claro que a Administração Pública reconheceu que o tributo ou contribuição foi exigido com base em lei inconstitucional, nascendo, nesse momento, para o contribuinte, o direito de, **administrativamente**, pleitear a restituição do que pagou à luz de lei tida por inconstitucional. [7]

E dizemos administrativamente porque assim permitem as Leis 8.383/91, 9.430/96 e suas sucessoras, bem como as Instruções Normativas que trataram do tema "compensação/restituição de tributos" (IN SRF 21/97, 73/97, 210/02 e 310/03).

Também é nesse sentido a manifestação do jurista e tributarista Ives Gandra Martins:

> *"Acredito que, quando o contribuinte é levado, por uma lei inconstitucional, a recolher aos cofres públicos determinados valores a título de tributo, a questão refoge do âmbito da mera repetição de indébito, prevista no CTN, para assumir os contornos de direito à plena recomposição dos danos que lhe foram causados pelo ato legislativo inválido, nos moldes do que estabelece o art. 37, § 6º da CF."* [8]

[6] Parágrafo único do art. 4º. do Decreto n. 2.346/97
[7] Nota MF/COSIT n. 312, de 16/7/99
[8] Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário, p. 178

Nessa linha de raciocínio, entende-se que o indébito, no caso do FINSOCIAL, restou exteriorizado por situação jurídica conflituosa, contando-se o prazo de prescrição/decadência a partir da data do ato legal que reconheceu a impertinência da exação tributária anteriormente exigida – a MP 1.110/95, no caso - entendimento esse que contraria o recomendado pela Administração Tributária, no Ato Declaratório SRF n.º 96/99, baixado em consonância com o Parecer PGFN/CAT n.º 1.538, de 18/10/99, cujos atos administrativos, contrariamente ao que ocorre em relação às repartições que lhe são afetas, não vinculam as decisões dos Conselhos de Contribuintes.

Para a formação do seu livre convencimento, o julgador deve se pautar na mais fiel observância dos princípios da legalidade e da verdade material, podendo, ainda, recorrer à jurisprudência administrativa e judicial existente sobre a matéria, bem como à doutrina de procedência reconhecida no meio jurídico-tributário.

No que diz respeito a Contribuição para o FINSOCIAL, em que a declaração de inconstitucionalidade do Supremo Tribunal Federal acerca da majoração de alíquotas, deu-se em julgamento de Recurso Extraordinário - o que, em princípio, limitaria os seus efeitos apenas às partes do processo - deve-se tomar como marco inicial para a contagem do prazo decadencial a data da edição da Medida Provisória nº 1.110, de 30/08/95, sucessivamente reeditada até a Medida Provisória nº 2.176-79, de 23/08/2002 e, mais recentemente, transformada na Lei nº 10.522/2002 (art. 18).

Através daquela norma legal (MP 1.110/95), a Administração Pública determinou a dispensa da constituição de créditos tributários, o ajuizamento da execução e o cancelamento do lançamento e da inscrição da parcela correspondente à contribuição para o FINSOCIAL das empresas exclusivamente vendedoras de mercadorias e mistas, na alíquota superior a 0,5%.

Soaria no mínimo estranho que a lei ou ato normativo que autoriza a Administração Tributária a deixar de constituir crédito tributário, dispensar a inscrição em Dívida Ativa, dispensar a Execução Fiscal e cancelar os débitos cuja cobrança tenha sido declarada inconstitucional pelo STF, acabe por privilegiar os maus pagadores – aqueles que nem recolheram o tributo e nem o questionaram perante o Poder Judiciário - em detrimento daqueles que, no estrito cumprimento de seu dever legal, recolheram, de boa fé, tributo posteriormente declarado inconstitucional pelo STF e, portanto, recolheram valores de fato e de direito não devidos ao Erário.

Ora, se há determinação legal para "afastar a aplicação de lei declarada inconstitucional" aos casos em que o contribuinte, por alguma razão, não efetuou o recolhimento do tributo posteriormente declarado inconstitucional, deixando, desta forma, de constituir o crédito tributário, dispensar a inscrição em

Dívida Ativa, dispensar a Execução Fiscal, bem como cancelar os débitos cuja cobrança tenha sido declarada inconstitucional pelo STF, muito maior razão há, por uma questão de isonomia, justiça e equidade, no reconhecimento do direito do contribuinte de reaver, **na esfera administrativa**, os valores que de boa fé recolheu à título da exação posteriormente declarada inconstitucional, poupando o Poder Judiciário de provocações repetidas sobre matéria já definida pela Corte Suprema.

Assim, tendo sido reconhecido ser indevido – por inconstitucional - o pagamento da Contribuição para o FINSOCIAL em alíquotas majoradas, respectivamente, para 1%, 1,20% e 2%, com base nas Leis nºs 7.787/89, 7.894/89 e 8.147/90, é cabível e procedente o pedido de restituição/compensação apresentado pela Recorrente, que foi **protocolizado antes de 31/08/2000** e, conseqüentemente, antes de transcorridos os cinco anos da data da edição da Medida Provisória nº 1.110/95, publicada em 31/08/1995.

Pelo exposto e tudo o mais que dos autos consta, **dou provimento ao recurso e voto no sentido de que seja reformada a decisão de primeira instância, afastando a decadência e reconhecendo o direito do Recorrente à restituição/compensação** dos valores que recolheu a título de contribuição para o FINSOCIAL com alíquotas superiores a 0,5% no período em referência e, em homenagem ao entendimento que tem sido esposado pela Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo nesse particular, determino o retorno destes autos à DRJ, para que esta se pronuncie sobre as demais questões de mérito.

Sala das Sessões, em 12 de maio de 2004

SIMONE CRISTINA BISSOTO – Relatora Designada

RECURSO Nº : 128.194
ACÓRDÃO Nº : 302-36.100

VOTO VENCIDO

O Recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Trata o presente processo de pedido de restituição/compensação de valores recolhidos a título de Finsocial, entregue na ARF de Capivari - SP no dia 26/07/2000, e relativo ao período de julho de 1990 a março de 1992, excedentes à alíquota de 0,5%. Os pagamentos foram efetuados no período de 02/08/90 a 03/04/92.

A DRF de Campinas – SP indeferiu o pedido alegando que decaíra o direito da Recorrente de pleitear a restituição em tela, nos termos dos artigos 156, I, e 168, I, do CTN, bem como do ADN SRF nº 96/99 – fls. 44/45.

O argumento da Recorrente de que a contagem do prazo de 05 (cinco) anos para solicitar a restituição inicia-se com o fim do prazo para homologação, não foi acolhido pela DRJ Campinas. Esta entende que o citado prazo inicia-se com a extinção do crédito tributário e, consoantes precedentes do STJ, aceita que a contagem inicie-se a partir de 02/04/1993, data da publicação da decisão do STF (RE 150.764) que julgou inconstitucional a majoração da alíquota do Finsocial.

Analisarei, em sede de preliminar, o argumento da Recorrente de que houve preclusão quanto a argumentação da decisão recorrida de que o prazo para pleitear restituição do Finsocial, recolhido com base na legislação declarada inconstitucional pelo STF, inicia-se na data da publicação da referida decisão.

O entendimento da DRF Campinas é claro no sentido de que o prazo para pleitear restituição inicia-se com a extinção do crédito tributário.

> *"Não sendo a interessada parte em processo administrativo ou judicial tempestivamente instaurado, que lhe daria o direito, conforme art. 165, III, c/c 168, II, ambos do CTN, a pleitear a restituição no prazo de cinco anos, contados da decisão definitiva, administrativa ou judicial,* ***incide no caso a regra do art. 168, I, c/c art. 165, I, do mesmo CTN, que fixa o prazo de cinco anos para o pedido de restituição, a contar da extinção do crédito tributário****".*

Seguindo, no entanto, firma jurisprudência do STJ, a Colenda Junta Julgadora de primeira instância aceita que a contagem do referido prazo inicie-se a partir da publicação da decisão do STF que julgou inconstitucional a majoração da alíquota do Finsocial.

> *"Também não pode ser atendida a solicitação de restituição da contribuinte, pois além de contrário a tudo que já se disse, discrepa ainda da firme posição do Superior Tribunal de Justiça, de que o prazo de prescrição para tal pedido iniciou-se com a publicação do acórdão do Supremo Tribunal Federal, que reconheceu a inconstitucionalidade do Finsocial, o que se deu em 02 de abril de 1993".*

Não há, neste entendimento, matéria diversa do termo inicial do prazo para repetição de indébito, devidamente apreciado na decisão recorrida.

Isto posto, voto no sentido de não conhecer a preliminar de preclusão levantada pela Recorrente.

Vencido a preliminar, adentremos ao mérito.

Em vários julgados desta Colenda Câmara, tenho manifestado o entendimento de que a compensação prevista no art. 170 do CTN pressupõe a existência de créditos líquidos e certos do sujeito passivo, e, assim sendo, a apreciação do pedido de compensação depende de se caracterizar a existência ou não de direito creditório e, portanto, da apreciação do pedido de restituição, da tempestividade deste e do cabimento ou não de restituição.

Como se vê, a decisão de primeira instância apenas declarou a extinção do direito pleiteado, sem analisar o mérito do objeto do pedido da Recorrente, ou seja, a restituição dos valores alegados como pagos a maior ou indevidamente, a título de FINSOCIAL, no período supracitado.

A matéria relativa à extinção de direito (decadência) normalmente é examinada em sede de preliminar. No caso sob exame, tal tema constitui mérito, conforme se depreende da análise de art. 269, IV, do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal.

Inicialmente é necessário fixar-se qual é o termo inicial da contagem do prazo para o contribuinte exercer o direito de pleitear a restituição de tributos, pagos espontaneamente, em face da legislação tributária aplicável à exegese.

A administração pública rege-se pelo principio da estrita legalidade (CF, art. 37, *caput*) e, especialmente, em matéria de administração tributária, que é uma atividade administrativa plenamente vinculada (CTN, art. 3º).

Disto isto, é imperioso identificar na legislação tributária o dispositivo legal que fixa o termo inicial da contagem do prazo decadencial para

repetição de indébito e, também, se existe hipótese para a suspensão ou interrupção desse prazo.

Antes, porém, deve-se destacar que as normas gerais relativas à prescrição e à decadência são matérias reservadas à Lei Complementar, conforme preceitua o art. 146, inciso III, alínea "b", da CF/88.

> **Art. 146.** Cabe à lei complementar:
> I (. . . . .)
> II (. . . . .)
> III estabelecer **normas gerais** em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
> a) (. . . . .)
> b) obrigação, lançamento, crédito, **prescrição e decadência** tributários;

Não há controvérsia, tanto na doutrina como na jurisprudência, de que a Lei Ordinária nº 5.172/66 (CTN), e suas alterações, foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988 com *status* de Lei Complementar. Em assim sendo, seus comandos normativos que tratam de normas gerais sobre decadência e prescrição (p.ex. termo de início) tem plena eficácia (p.ex. arts 168 e 173).

Feitos estas considerações, passemos a análise do alcance do comando contido no art. 168 do CTN que, de tão sábio, nunca sofreu alteração nos seus 37 anos de existência.

> **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.

As duas regras de contagem de prazo acima são capitais porque tratam de extinção de direito. Qualquer outra regra de contagem de prazo que não estas, pode levar tanto a ressuscitar direito extinto, "morto", quanto abreviar o tempo do direito de pleitear a restituição.

Ademais, é oportuno relembrar que os aplicadores do direito administrativo, em especial do direito tributário, estão vinculados à lei. Os termos iniciais para o exercício do direito de pleitear restituição, a que os administradores tributários estão vinculados, só são dois: **data da extinção** do crédito tributário e **data em que se tornar definitiva a decisão** (administrativa ou judicial) que tenha reformado decisão condenatória, anulado decisão condenatória, revogado decisão

condenatória ou rescindido decisão condenatória. Marco inicial diverso destes é inovação que apenas à lei complementar é dado fazer (art. 146, III, b, da CF/88).

Não há, na legislação tributária, previsão de suspensão ou interrupção dos prazos fixados nos arts. 168 e 173 do CTN. Portanto, eles não podem ter outro marco inicial senão os previstos nestes dispositivos, seja qual for o motivo, inclusive declaração de inconstitucionalidade, seja no controle difuso seja no controle concentrado.

A declaração de inconstitucionalidade (ou de constitucionalidade), no controle concentrado ou no controle difuso, não tem o condão de ressuscitar direito extinto, fulminado que foi pela decadência, nem de alterar o termo inicial para o exercício do direito do contribuinte pleitear repetição de indébito (declarado a inconstitucionalidade) ou da Fazenda Pública efetuar o lançamento de crédito tributário (confirmado a constitucionalidade). É assim o pensamento do Mestre Aliomar Baleeiro:

> *"Os tributos resultantes de inconstitucionalidade, ou de ato ilegal e arbitrário, são os casos mais freqüentes de aplicação do inciso I, do art. 165" (in "Direito Tributário Brasileiro. 10ª ed., rev. Atul. 1991, Forense, p. 563)*

O STF, no Recurso Extraordinário nº 57.310-B, de 1964, também segue a mesma linha de pensamento do mestre Aliomar Baleeiro.

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

Nesse sentido, inclusive, são os ensinamentos constantes da obra Mandado de Segurança, de Hely Lopes Meirelles, 22ª edição, atualizada pelos eminentes juristas Arnoldo Wald e Gilmar Ferreira Mendes, restando expresso à página 339 que:

> "Os atos praticados com base em lei inconstitucional que não mais se afigurem suscetíveis de revisão não são afetados pela declaração de inconstitucionalidade.
>
> Em outros termos, somente serão afetados pela declaração de inconstitucionalidade com eficácia geral os atos ainda suscetíveis de revisão ou impugnação.

> Importa, portanto, assinalar que a eficácia *erga omnes* da declaração de inconstitucionalidade não opera uma depuração total do ordenamento jurídico. Ela cria, porém, as condições para eliminação dos atos singulares suscetíveis de revisão ou impugnação."

Portanto, não sendo a interessada parte em processo administrativo ou judicial, tempestivamente instaurado, que lhe daria o direito, conforme art. 165, inciso III, c/c 168, inciso II, ambos do CTN, a pleitear a restituição no prazo de cinco anos, contados da decisão definitiva, administrativa ou judicial, incide no caso a regra do art. 168, inciso I, c/c art. 165, inciso I, do mesmo CTN, que fixa o prazo de cinco anos para o pedido de restituição, a contar da extinção do crédito tributário.

O Parecer nº 1.538/99, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, corrobora este entendimento, assim se referindo aos art. 165 e 168 do CTN e invocando o Princípio da Segurança Jurídica:

> "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 a sua égide só poderão ser desfeitas se não houver expirado o prazo para a revisão".
>
> "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".

Adoto os argumento da Douta PGFN, exarado no Parecer nº 1.538/99, supracitado, sobre as decisões do STJ e do TRF da 1ª Região quanto ao prazo para repetição de indébito de tributos sujeitos a homologação, a seguir transcritos:

"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.

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 do 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".

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 do retrocitados Tribunais federais, portanto, carecem de amparo jurídico, porque desconheceram a existência do mandamento legal para com isto desrespeitá-lo em sua inteireza.

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.

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".

Ainda sobre o mesmo assunto, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ratifica o entendimento acima esposado, desta feita através do Parecer PGFN/CRJ nº 3.401/2002, aprovado pelo Sr. Ministro da Fazenda, do qual extraem-se alguns trechos, de fato elucidativos:

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

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

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

40. Terceiro, eventualmente prejudicado, ainda que venha demandar em juízo, caso ainda não tenha operado a prescrição, para reaver o que lhe teria sido cobrado por força da lei julgada inconstitucional, por certo não logrará êxito, em razão da intangibilidade das situações jurídicas concretas, as quais não poderão ser alcançadas pelos efeitos da declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF em sede de Recurso Extraordinário.

. . . . . .

42. Assim, de um lado, ninguém mais poderá invocar a norma fulminada para sustentar pretensão individual, mas a decisão do STF que fulminou a norma também não poderá ser invocada para, automática e imediatamente, desfazer situações jurídicas concretas e atingir direitos subjetivos, porque não foram o objeto da pretensão declaratória de inconstitucionalidade (JOSÉ FRANCISCO LOPES DE MIRANDA LEÃO, *in* Sentença Declaratória: Eficácia quanto a terceiros e eficiência da justiça, São Paulo: Ed. Malheiros, 1999, p.

57). – **IV - CONCLUSÃO**

. . . . . .

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;" (grifei)

Outra não foi a orientação contida no § 1º, do art. 1º, Decreto nº 2.346/97, invocado pela Recorrente em sua defesa:

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.

Entendo descabida e temerária para a segurança do ordenamento jurídico, pelas razões acima expostas, qualquer tentativa de querer-se atribuir outro termo de início para a contagem do prazo para pleitear restituição, ou outra data (ou momento) para extinção do crédito tributário de tributo declarado inconstitucional pelo STF ou, como se verá abaixo, sujeito a lançamento por homologação, que não os previstos nos artigos 150, *caput* e § 1º; 156, inciso VII; 165, inciso I e 168, inciso I, todos do Código Tributário nacional.

Quanto a alegação da Recorrente de que o crédito tributário do FINSOCIAL somente se considera extinto com a homologação expressa do lançamento ou, não havendo homologação expressa, com o decurso do prazo de cinco anos, contado do pagamento antecipado (art. 150, VII, do CTN), sendo este o termo inicial para a contagem do prazo qüinqüenal a que se refere o art. 168 do CTN, não merece acolhida. Isso porque o prazo a que se refere o § 4º do art. 150 é para a Fazenda Pública homologar o pagamento antecipado, e não para estabelecer o momento em que o crédito se considera extinto, que foi definido no § 1º, do mesmo artigo, transcrito a seguir:

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

Conforme disposto no parágrafo supra, o crédito referente aos tributos lançados por homologação é extinto pelo pagamento antecipado pelo obrigado. A dúvida que pode ser suscitada, nesse caso, é quanto ao termo *"sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento"*, incluído no dispositivo legal.

De acordo com De Plácido e Silva:

> *"Condição resolutória (...) ocorre quando a convenção ou o ato jurídico é puro e simples, exerce sua eficácia desde logo, mas fica sujeito a evento futuro e incerto que lhe pode tirar a eficácia, rompendo a relação jurídica anteriormente formada" (grifo acrescido)* (DE PLÁCIDO E SILVA. Vocabulário Jurídico, vol. I e II, Forense, Rio de Janeiro, 1994, pág. 497).

Este também é o pensamento de Aliomar Baleeiro.

> *"Pelo art. 150, o pagamento é aceito antecipadamente, fazendo-se o lançamento* a posteriori*: a autoridade homologa-o, se exato, ou faz*

o lançamento suplementar, para haver a diferença acaso verificada a favor do Erário".

"É o que se torna mais nítido no § 1º desse dispositivo, que imprime ao pagamento antecipado o efeito de extinção do crédito, sob condição resolutória de ulterior homologação. ***Negada essa homologação, anula-se a extinção e abre-se oportunidade a*** *lançamento de ofício". (grifei)* (Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 10ª ed., 1993, pág. 521).

Também nesta mesma linha é o pensamento do Professor ALBERTO XAVIER:

"(....) a condição resolutiva permite a ***eficácia imediata*** *do ato jurídico, ao contrário da condição suspensiva, que opera diferimento dessa eficácia. Dispõe o artigo 119 do Código Civil que "se for resolutiva a condição, enquanto esta se não realizar, vigorará o ato jurídico, podendo exercer-se desde o momento deste o direito por ele estabelecido; mas, manifestada a condição, para todos os efeitos, se extingue o direito a que ela se opõe". Ora, sendo a eficácia do pagamento efetuado pelo contribuinte imediata,* ***imediato é o seu efeito liberatório, imediato é o efeito extintivo, imediata é a extinção definitiva do crédito.*** *O que na figura da condição resolutiva sucede é que a eficácia entretanto produzida pode ser destruída com efeitos retroativos se a condição se implantar".* (*in* Do Lançamento. Teoria Geral do Ato e do Processo Tributário. Editora Forense, 1998, pág. 98/99). (destaques não são do original).

Vejamos o entendimento do Eminente EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, que ratifica o entendimento acima esposado, contrariando o que pensa o ilustre Professor Hugo de Brito Machado.

Assim entendeu-se que a extinção do crédito tributário, prevista no Art. 168, i do CTN, está condicionada à homologação expressa ou tácita do pagamento, conforme Art. 156, VII do CTN, e não ao próprio pagamento, que é considerado como mera antecipação, ex vi do Art. 150, § 1º do CTN. Como, normalmente, a extinção do crédito tributário se realiza com a homologação tácita, que sucede cinco anos após o fato jurídico tributário ex vi do Art. 150, § 4º do CTN, passou-se a contar cinco anos da data do fato gerador para se configurar a extinção do crédito, e mais outros cinco anos da data da extinção, perfazendo o prazo total de 10 anos.

*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, 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.***

*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,** 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 no final do prazo de homologação tácita, de modo que, **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.*

Portanto, a data da extinção do crédito tributário, no caso dos tributos sujeitos ao Art. 150 do CTN, deve ser a data efetiva em que o contribuinte recolhe o valor a título de tributos aos cofres públicos e haverá de funcionar, a priori, como dies a quo dos prazos de decadência e de prescrição do direito do contribuinte. Em suma, o contribuinte goza de cinco anos para pleitear o débito do Fisco, e não dez. (in Decadência e Prescrição no Direito Tributário. São Paulo, Editora Max Limonad, 2000, pág. 268 a 270). (destaques não são do original).

Por conseguinte, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, os efeitos da extinção do crédito tributário operam desde o pagamento antecipado pelo sujeito passivo, nos termos da legislação de regência do tributo.

Por outro lado, a afirmação de que o prazo para repetição de indébito seria de dez anos, conforme previsto no art. 122 do Decreto 92.698, de 1986, que regulamentou o Finsocial, não convence, haja vista que, desde o advento da nova ordem jurídica, instaurada pela Constituição Federal de 1988, aquele dispositivo não mais possuía eficácia, por não ter sido recepcionado, tendo sido, inclusive, contraditado pela Lei da Seguridade Social, Lei 8.212, de 24 de julho de 1991.

Com efeito, dispunha o aludido artigo 122:

"Art. 122 – O direito de pleitear a restituição da contribuição extingue-se com o decurso do prazo de 10 (dez) anos, contados (Decreto-lei nº 2.049/83, art. 9):

I – da data do pagamento ou recolhimento indevido,

II – da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que haja reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória".

Por sua vez, o mencionado art. 9º do Decreto-lei nº 2.049, de 1º de agosto de 1983, previa apenas que:

"Art. 9º - A ação para cobrança das contribuições devidas ao Finsocial prescreverá no prazo de dez anos, contados a partir da data prevista para seu recolhimento."

Fica patente, portanto, que, na ausência de previsão legal acerca do prazo para repetição de indébito do Finsocial, o decreto regulamentar adotou entendimento, por interpretação analógica, de que seria ele idêntico ao previsto para cobrança dos créditos da União, observando-se que, à época, as contribuições sociais, desde a Emenda Constitucional nº 8, de 14 de abril de 1977, não estavam sujeitas às disposições do CTN.

Sobreleva notar, contudo, que com a promulgação da nova Constituição Federal de 1988 passaram as contribuições sociais, por força do art. 149 da Lei Maior que nos remete ao art. 146, inciso III, a submeterem-se às normas gerais em matéria de legislação tributária, constando da alínea b deste inciso expressa referência às regras sobre prescrição e decadência.

Em decorrência, e na falta de lei especial tratando da prescrição de indébito relativo ao Finsocial, afiguram-se-nos aplicáveis as disposições sobre a matéria previstas no CTN, que no seu art. 168, combinado com 165, inciso I, prevê que o direito de a contribuinte pleitear restituição, de tributo devido ou maior que o

devido, extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário.

Nesse diapasão, o art. 122 do Decreto 92.698, de 1986, restou não recepcionado pelo novo ordenamento jurídico, por não estar fundado na lei geral sobre tributação e nem mesmo em lei especial derrogatória.

Conclui-se, portanto, que a decisão recorrida, que manteve o indeferimento do pedido de compensação e restituição, e reconhecendo a extinção do direito pleiteado, foi proferida em obediência e dentro dos limites da legislação que o fundamentou.

Face ao exposto e por tudo o mais que do processo consta, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 12 de maio de 2004

WALBER JOSÉ DA SILVA - Conselheiro