



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

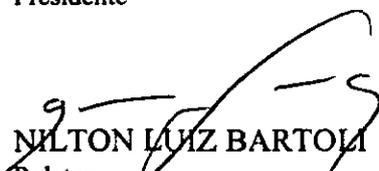
Processo nº : 13862.000087/97-87
Recurso nº : 131.312
Acórdão nº : 303-32.344
Sessão de : 11 de agosto de 2005
Recorrente : ENPLAN ENGENHARIA E CONSTRUTORA LTDA.
Recorrida : DRJ/SÃO PAULO/SP

FINSOCIAL. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE DE EXAME POR ESTE CONSELHO. INCONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. PRESCRIÇÃO DO DIREITO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. INADMISSIBILIDADE. *DIES A QUO*. EDIÇÃO DE ATO NORMATIVO QUE DISPENSA A CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar a arguição de decadência do direito de a contribuinte pleitear a restituição da Contribuição para o Finsocial paga a maior e determinar a devolução do 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.


ANELISE DAUDT PRIETO
Presidente


NILTON LUIZ BARTOLI
Relator

Formalizado em:

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Zenaldo Loibman, Nanci Gama, Sérgio de Castro Neves, Marciel Eder Costa, Tarásio Campelo Borges e Davi Machado Evangelista (Suplente). Ausente o Conselheiro Silvio Marcos Barcelos Fiúza.

Processo nº : 13862.000087/97-87
Acórdão nº : 303-32.344

RELATÓRIO

Trata-se de pedido de Restituição/Compensação, formalizado pelo contribuinte em 07/07/97, fundamentado na inconstitucionalidade da majoração da alíquota do Finsocial.

O pleito do contribuinte foi indeferido por Despacho Decisório prolatado pela Delegacia da Receita Federal em Santos/SP, juntado às fls. 24/28, o qual traz o entendimento de que teria decorrido o prazo decadencial do direito do contribuinte em pleitear a restituição, nos termos do inciso I do artigo 168 do CTN e pelo disposto no Ato Declaratório nº 096/99.

Em tempo hábil, o contribuinte apresentou impugnação, na qual manifesta-se com os seguintes argumentos:

- I. da análise do artigo 2º da Instrução Normativa nº 32/97, conclui que ao convalidar a compensação dos valores recolhidos indevidamente a título de Finsocial, em nenhum instante o ato normativo faz menção ao prazo de prescrição quanto ao exercício do direito de pleitear a restituição/compensação;
- II. uma vez reconhecido o direito à compensação já realizada por contribuintes, à época em que vigorava o entendimento da mesma Administração no sentido de que tais valores não poderiam ser compensados, nos termos da revogada IN 67/92, seria absurdo, em admitindo-se “erro” na interpretação de norma que se buscou regulamentar – artigo 66 da Lei nº 8.383/91 – não reconhecer, quanto aos seus efeitos, o direito futuro à compensação aos contribuintes que respeitaram e obedeceram às orientações emitidas pela Administração Tributária;
- III. no período de setembro/89 a outubro/91 recolheu o Finsocial nos termos do Decreto-lei nº 1.940/82 inicialmente à alíquota de 0,5%, com posteriores e sucessivos aumentos promovidos pela legislação superveniente (artigo 7º da Lei nº 7.787/89; artigo 1º da Lei nº 7.894/89 e artigo 1º da Lei nº 8.147/90), os quais à época não eram declarados inconstitucionais, portanto, os pagamentos realizados pelo impugnante eram devidos, pois, somente poderiam ser considerados indevidos, como o foram, com a declaração judicial de sua inconstitucionalidade;
- IV. o pedido sob análise somente poderia ser realizado após a declaração de inconstitucionalidade da contribuição em questão,

Processo n° : 13862.000087/97-87
Acórdão n° : 303-32.344

conforme de fato ocorreu em dezembro de 1992, quando o Supremo Tribunal Federal, em sessão de plenário, ao julgar o Recurso n° 150764-1, declarou inconstitucional a majoração de alíquota da contribuição ao Finsocial, superior a 0,5%;

- V. o teor do Parecer Cosit n° 58/98 conduz à inequívoca conclusão de que todos os valores recolhidos a título de Finsocial, com alíquota superior a 0,5%, no período de 1989 a 1991, são indevidos na data da declaração de inconstitucionalidade, portanto, somente a partir dessa data se faz possível a aplicação do prazo para pleitear a restituição/compensação destes valores;
- VI. o prazo para pleitear a restituição/compensação na esfera administrativa, como fundamentado na própria manifestação das Autoridades Administrativas no Parecer referido, é de 5 anos a partir da data que reconheceu o indébito tributário, ou seja, a decisão transitada em julgado, o que não significa que os valores a serem restituídos devam estar necessariamente compreendidos nos últimos 5 anos anteriores a declaração de inexigibilidade/inconstitucionalidade da cobrança desses valores, em razão de decisão judicial;
- VII. não há que se falar em prescrição e decadência, pois não poderia o impugnante, no período de 5 anos contados da data do pagamento da referida contribuição, requerer a restituição, já que, conforme demonstrado, os pagamentos à época eram devidos e somente tornaram-se indevidos com a declaração incidental da inconstitucionalidade do aumento da alíquota do Finsocial;
- VIII. menciona que o Primeiro Conselho de Contribuintes tem se manifestado no sentido de que o prazo para requerer restituição dos valores pagos indevidamente, a título do Imposto de Renda sobre Lucro Líquido, conta-se a partir da publicação da Resolução n° 82/96 do Senado Federal, que suspendeu a execução do disposto no artigo 35 da Lei n° 7.713/88;
- IX. o Superior Tribunal de Justiça já pacificou entendimento ao definir a contagem do prazo de decadência como sendo de 5 anos a partir da extinção do crédito tributário, que nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação ocorre de forma expressa ou tácita, sendo que a homologação tácita se dá com o decurso de 5 anos após a ocorrência do fato gerador, sendo que, o pericimento do crédito do contribuinte na não ocorrência de homologação expressa, como é o caso, aplica-se somente aos valores não compreendidos nos últimos 10 anos contados da data da homologação tácita, ou seja, após cinco anos contados da ocorrência do fato gerador;

Processo n° : 13862.000087/97-87
Acórdão n° : 303-32.344

Não foram os autos encaminhados à Procuradoria da Fazenda Nacional para ciência do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, tendo em vista o disposto na Portaria MF n° 314, de 25/08/1999.

Os autos foram distribuídos a este Conselheiro constando numeração até às fls. 167, última.

É o relatório.



Processo nº : 13862.000087/97-87
Acórdão nº : 303-32.344

- X. sendo pacífico o entendimento pretoriano no sentido de que o prazo de decadência de tributo sujeito ao lançamento por homologação é de 10 anos, quando não houver homologação expressa do lançamento, e o prazo de prescrição é de 5 anos a contar da declaração de inconstitucionalidade da lei em que se fundamentou o gravame, não cabe o raciocínio expresso na decisão impugnada de que o direito do contribuinte em reaver as quantias indevidamente pagas, através da compensação, estaria extinto;
- XI. cita item 35 do Parecer PGFN/CRF nº 439/96, o qual dispõe que a Secretaria da Receita Federal deve orientar seus servidores a atuarem em consonância à iterativa jurisprudência do STF no tocante à inconstitucionalidade de leis tributárias.

Requer seja deferido seu pedido de restituição.

Antes mesmo de apreciação por parte da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário, juntado às fls. 54/59, instruído com os documentos de fls. 60/84, reiterando os argumentos e pedidos apresentados em sua peça impugnatória.

Remetidos os autos à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP, foi indeferida a solicitação do contribuinte, nos termos da seguinte ementa:

“Assunto: Outros Tributos ou Contribuições
Período de apuração: 04/10/1989 a 03/02/1992
Ementa: FINSOCIAL. RESTITUIÇÃO.

DECADÊNCIA. A repetição de indébito tributário rege-se pelas normas de Direito Tributário. O prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior que o devido, inclusive na hipótese de o pagamento ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação declaratória ou em recurso extraordinário, extingue-se após o transcurso do prazo de cinco anos, contado da data da extinção do crédito tributário. AD/SRF nº 96/99.
Solicitação Indeferida.”

Irresignado com a decisão singular, o contribuinte apresenta tempestivo Recurso Voluntário, onde reitera os argumentos e pedidos apresentados em sua peça impugnatória.

Ressalte-se que o contribuinte, ao apresentar Recurso Voluntário, o instruiu com arrolamento de bens.

Processo nº : 13862.000087/97-87
Acórdão nº : 303-32.344

VOTO

Conselheiro Nilton Luiz Bartoli, Relator

Presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário, por conter matéria de competência deste Terceiro Conselho de Contribuintes.

O pedido de restituição/compensação formulado pelo recorrente tem fundamento na inconstitucionalidade das normas que majoraram a alíquota do FINSOCIAL, declarada pelo Colendo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 150.764-PE ocorrido em 16/12/1992, tendo o acórdão sido publicado em 2/3/1993, e cuja decisão transitou em julgado em 4/5/1993.

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

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

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

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

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

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

A questão efetivamente tratada no Parecer é: “os contribuintes que já tenham contra si uma decisão judicial final desfavorável atinente ao FINSOCIAL,

Processo nº : 13862.000087/97-87
Acórdão nº : 303-32.344

transitada em julgado, podem requerer administrativamente a restituição/compensação daqueles créditos?”

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

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

(grifos acrescentados)

Na mesma linha, a ementa do Parecer:

“Declaração de inconstitucionalidade em sede de controle difuso. Não-suspensão da execução da lei pelo Senado Federal. **Irreversibilidade das sentenças transitadas em julgado em favor da União (Fazenda Nacional), a não ser em procedimento revisional rescisório, quando cabível.** Necessidade de provimento judicial para repetição ou compensação em relação à terceiro eventualmente prejudicado.”²

(grifos acrescentados)

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

“IV CONCLUSÃO

43. Diante do exposto, a síntese do entendimento doutrinário acima esposado conduz, inexoravelmente, à conclusão de que os efeitos da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no RE 150.764/PE (na via de defesa) **não têm o condão de alcançar as situações**

¹ DOU de 2 de janeiro de 2003, Seção I, p. 5.

² Idem, p. 5.

Processo n° : 13862.000087/97-87
Acórdão n° : 303-32.344

jurídicas concretas decorrentes de decisões judiciais transitadas em julgado, favoráveis à União (Fazenda Nacional). Assim, pode-se concluir que a questão submetida a esta Procuradoria-Geral deve ser harmonizada no sentido de que:

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

b) repetindo, a decisão do STF que fulminou a norma no controle difuso de constitucionalidade também **não poderá ser invocada para o fim de automática e imediatamente desfazer situações jurídicas concretas e direitos subjetivos, porque não foram o objeto da pretensão declaratória de inconstitucionalidade;** (...)³ (nossos destaques)

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

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

Esse não é o caso dos autos.

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

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

“c) os contribuintes que porventura efetuaram pagamento espontâneo, ou parcelaram ou tiveram os depósitos convertidos em renda da União, sob a vigência de norma cuja eficácia tenha vindo a ser, posteriormente, suspensa pelo Senado Federal, não fazem *jus*, em sede administrativa, à restituição, compensação ou qualquer outro expediente que resulte em renúncia de crédito da União;”⁴

³ Idem, p. 5/6.

⁴ Idem.

Processo nº : 13862.000087/97-87
Acórdão nº : 303-32.344

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

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

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

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

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

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

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

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

Assim dispõe o seu artigo 2º, verbis:

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

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

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

III – reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Processo n° : 13862.000087/97-87
Acórdão n° : 303-32.344

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

Mais adiante, a norma prevê a compensação:

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

Processo nº : 13862.000087/97-87
Acórdão nº : 303-32.344

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

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

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

Na mesma esteira, as conclusões ali enumeradas jamais poderiam vincular as decisões deste Conselho. Como é notório, ainda não há no direito pátrio a chamada súmula de efeito vinculante, estando as Cortes julgadoras livres em seu convencimento.

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

Como será melhor detalhado mais adiante, em 31/8/1995 foi editada a Medida Provisória nº 1.110, de 30/8/1995, de autoria do Exmo. Ministro da Fazenda, que, após sucessivas reedições, foi convertida na Lei nº 10.522, de 19/7/2002

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

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

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

Processo n° : 13862.000087/97-87
Acórdão n° : 303-32.344

Superado o óbice, passemos à análise do caso concreto.

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

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

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

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

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

Afinal, não prescreve o direito que ainda não nasceu.

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

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

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

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

Nesse diapasão, o precioso magistério de Paulo Pimenta⁵

⁵ *A Restituição dos Tributos Inconstitucionais, o Novo Código Civil e a Jurisprudência do STF e do STJ, in Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 91, Editora Dialética, 2003, p. 90/91.*

Processo nº : 13862.000087/97-87
Acórdão nº : 303-32.344

"A pretensão, na lição inesgotável de Pontes de Miranda, 'é a posição subjetiva de poder exigir de outrem alguma prestação positiva ou negativa'⁶, ou seja, é a faculdade de exigir o cumprimento de uma prestação, seja a de dar, fazer, ou de não fazer. Além disso, o dispositivo inovador consagra expressamente o princípio da *action nata* – cuja existência era admitida com tranqüilidade pela doutrina civilista na vigência do Código de 1916 – por força do qual o prazo de prescrição começa a fluir no momento em que ocorre a violação do direito material.

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

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

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

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

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

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

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

Já na terceira hipótese, a situação é diametralmente distinta. O que foi pago pelo contribuinte era efetivamente devido à época do pagamento. Não havia,

⁶ Tratado de Direito Privado, t. 5, atual. Por Vislon Rodrigues, Campinas, Bookseller, 2000, p. 503.

Processo n° : 13862.000087/97-87
Acórdão n° : 303-32.344

naquele instante, o caráter indevido no recolhimento efetuado, que só viria a adquirir essa feição após o advento de uma inovação na realidade jurídica em vigor.

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

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

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

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

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

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

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

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

Processo n° : 13862.000087/97-87
Acórdão n° : 303-32.344

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

Nesse sentido, decisão recente proferida por aquela Corte:

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

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

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

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

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

Agravo regimental a que se nega provimento.
(STJ-2ª Turma, AGRESP n° 414.130-MG, rel. Min. Franciulli Netto, j. 3.9.2002, negaram provimento. v.u., DJU 19/5/2003, p. 184)

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



Processo nº : 13862.000087/97-87
Acórdão nº : 303-32.344

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

"Tenho eu um direito subjetivo e podem passar os anos sem que o tempo tenha a mínima influência sobre o meu direito. Mais eis que, de repente, o meu direito entra em lesão, isto é, o dever jurídico que a ele corresponde não se cumpre: dá-se a lesão do direito. Nasce da lesão do direito o dever de ressarcir e, para mim, o direito de propor uma ação para obter ressarcimento. Se, porém, deixo que passe o tempo sem fazer valer o meu direito de ação, o que acontece? A lesão do direito se cura, convalida, a situação antijurídica torna-se jurídica; o direito anistia a lesão anterior e já não se pode mais pretender que eu faça valer nenhuma ação. Esta é a conceituação da prescrição que mais nos defende de dificuldades da matéria."⁷

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

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

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

⁷ Programa de Direito Civil, Editora Forense, 3ª Edição, 2001, p. 345.

Processo n° : 13862.000087/97-87
Acórdão n° : 303-32.344

Com base nestes pressupostos doutrinários, pode-se concluir que antes da pronúncia (ou da extensão) da inconstitucionalidade da lei tributária, o contribuinte não possui efetivamente um 'direito a uma prestação', apto a gerar contra si um prazo prescricional que o fulmine pela sua inércia. Não pode haver inércia a ser fulminada pela prescrição se não há direito exercitável, isto é, se não há 'actio nata'.⁸

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

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

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

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

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

Em suma, nas hipóteses reguladas pelo CTN, a qualificação jurídica é certa e está definida antes da ocorrência do evento concreto. E, pela estrita razão de que o evento não se enquadra adequadamente

⁸ *Inconstitucionalidade da Lei Tributária – Repetição do Indébito*, Editora Dialética, 2002, p. 48.

Processo nº : 13862.000087/97-87
Acórdão nº : 303-32.344

na qualificação jurídica preexistente, é que o contribuinte tem direito à restituição do indevido. O indevido, nestes casos, é aferido mediante cotejo entre um fato e a respectiva previsão normativa, sendo que o fato é posterior a esta."⁹

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

“Nesse passo, estamos perante duas posições.

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

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

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

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

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

Em suma, contar a prescrição a partir da data do pagamento feito (inclusive pagamento antecipado nos termos do artigo 150 do CTN)

⁹ Ob. Cit., p. 50.

Processo n° : 13862.000087/97-87
Acórdão n° : 303-32.344

é negar o valor segurança, pois elimina a presunção de constitucionalidade da lei (que tem função estabilizadora das relações sociais e jurídicas), além de provocar desconfiança no ordenamento e induzir seu descumprimento, no sentido de que os contribuintes são levados a impugnar tudo, pois tudo precisa ser questionado para evitar a prescrição.

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

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

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

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

Não é razoável considerar-se que ocorreu inércia do contribuinte que não quis enfrentar a questão da constitucionalidade. Ele aceitou a lei, fundado na presunção de constitucionalidade desta.

Uma vez declarada a inconstitucionalidade, surge, então, para o contribuinte, o direito à repetição, afastada que está aquela presunção.”



Processo nº : 13862.000087/97-87
Acórdão nº : 303-32.344

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Processo nº : 13862.000087/97-87
Acórdão nº : 303-32.344

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Indigitada omissão se configura inconstitucional no entender deste relator.

Processo nº : 13862.000087/97-87
Acórdão nº : 303-32.344

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

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

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

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

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

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

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

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

Juristas de escol têm considerado atualmente a previsão de edição de resolução do Senado Federal visando suspender a eficácia de normas já declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal como herança histórica e ultrapassada, incompatível com o moderno sistema de controle da constitucionalidade de normas.

Com efeito, devemos ter presente que o instituto de conferir ao Senado o poder discricionário de estender efeitos *erga omnes* às declarações de inconstitucionalidade em controle incidental sofreu, após a Carta de 1988, críticas

Processo n° : 13862.000087/97-87
Acórdão n° : 303-32.344

pela sua ineficiência diante do modelo de controle abstrato adotado, pois irracional que de um mesmo Plenário surjam decisões com efeitos distintos, quando tomadas com fulcro na inconstitucionalidade de certa norma.

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

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

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

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

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

Processo nº : 13862.000087/97-87
Acórdão nº : 303-32.344

sua eficácia ampliada com o recurso ao instituto da suspensão de execução da lei pelo Senado Federal.

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

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

Todas essas razões demonstram a inadequação, o caráter obsoleto mesmo, do instituto de suspensão de execução pelo Senado no atual estágio do nosso sistema de controle de constitucionalidade.¹⁰

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

Em 31/8/1995 foi editada a Medida Provisória nº 1.110, de 30/8/1995, que, após sucessivas reedições, foi convertida na Lei nº 10.522, de 19/7/2002

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

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

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

¹⁰ *Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade*, Celso Bastos Editor, 1998, p. 376:

Processo nº : 13862.000087/97-87
Acórdão nº : 303-32.344

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

É o caso da Contribuição instituída pelo artigo 8º da Lei 7.689/88 (art. 17, I), suspensa pela Resolução nº 11 do Senado Federal, de 4.4.95; do Empréstimo Compulsório, instituído pelo Decreto-lei 2.288/86 (at. 17, II), suspenso pela Resolução nº 50 do Senado Federal, de 9/10/95; o IPMF, criado pela Lei Complementar nº 77/93 (art. 17, IV), declarado inconstitucional em parte pelo STF na ADIN 939-DF, acórdão publicado em 18/3/94.

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

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

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

Nesse sentido, respaldado pela doutrina de Ricardo Lobo Torres, ensina com sua habitual propriedade Gabriel Lacerda Troianelli¹¹:

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

¹¹ *Lei Interpretativa e Prescrição do Direito de Repetir: Novo Prazo para a Contribuição ao PIS*, in *Revista Dialética de Direito Tributário*, vol. 71, Editora Dialética, 2001, p. 73.

Processo nº : 13862.000087/97-87
Acórdão nº : 303-32.344

A jurisprudência, na verdade, teve como fundamento não a lei, mas a doutrina, que, especialmente após as lições de Ricardo Lobo Torres¹²; vem defendendo a existência de causas supervenientes de abertura de prazo para o contribuinte reaver tributo indevidamente pago, entre as quais a decisão do Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado e a resolução do Senado Federal, hoje pacificamente admitidas pelos Tribunais.

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

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

(...)

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

¹² TORRES, Ricardo Lobo. *Restituição dos Tributos*. Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 167/170.

Processo nº : 13862.000087/97-87
Acórdão nº : 303-32.344

decadência se intenciona da data da publicação da lei que incorporou, em texto formal, os julgados”.

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

Número do Recurso: **119471**
Câmara: **SEGUNDA CÂMARA**
Número do Processo: **10183.002651/99-73**
Tipo do Recurso: **VOLUNTÁRIO**
Matéria: **RESTITUIÇÃO/COMP PIS**
Recorrente: **ELÉTRICA CUIABANA LTDA**
Recorrida/Interessado: **DRJ-CAMPO GRANDE/MS**
Data da Sessão: **05/12/2002 08:00:00**
Relator: **Antônio Carlos Bueno Ribeiro**
Decisão: **ACÓRDÃO 202-14475**
Resultado: **NPQ – NEGADO PROVIMENTO POR QUALIDADE**

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos: I) Acolheu-se a preliminar para afastar decadência; II) no mérito: a) por unanimidade de votos, deu-se provimento parcial ao recurso, quanto à semestralidade; e b) pelo voto de qualidade, negou-se provimento ao recurso, quanto aos expurgos inflacionários. Vencidos os Conselheiros Eduardo da Rocha Schmidt, Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

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

Decadência – Pedido de Restituição – Termo Inicial

Processo nº : 13862.000087/97-87
Acórdão nº : 303-32.344

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

a) da publicação do acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal em ADIn;

b) da Resolução do Senado que confere efeito erga omnes à decisão proferida inter partes em processo que reconhece inconstitucionalidade de tributo;

c) da publicação de ato administrativo que reconhece caráter indevido de exação tributária.

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

Número do Recurso: 128622
Câmara: SEXTA CÂMARA
Número do Processo: 13678.000008/99-41
Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO
Matéria: ILL
Recorrente: CIA. AGRO PASTORIL DO RIO GRANDE
Recorrida/Interessado: DRJ-JUIZ DE FORA/MG
Data da Sessão: 11/07/2002 00:00:00
Relator: Wilfrido Augusto Marques
Decisão: Acórdão 106-12786
Resultado: OUTROS – OUTROS

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, AFASTAR a decadência do direito de pedir da recorrente e DETERMINAR a remessa dos autos à repartição de origem para apreciação do mérito.

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

Processo nº : 13862.000087/97-87
Acórdão nº : 303-32.344

Merece ainda ser transcrito o voto proferido no Acórdão CSRF/01-03.225, de 19/03/2001, de relatoria do preclaro Conselheiro Antonio de Freitas Dutra, Presidente da 2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes:

“Em que momento houve a extinção do crédito tributário? A resposta mais óbvia seria – no mês que o imposto passou a indevido As regras definidas pelos artigos 165 e 168 da Lei nº 5.172 de 25/10/66 – Código Tributário Nacional, pelas características próprias do caso em pauta, não podem ser literalmente aplicadas não há como aplicar a regra inserida no inciso I do art. 168 do CTN que o direito de pleitear a restituição é de cinco anos da extinção do crédito tributário. Primeiro, porque na época era incabível qualquer pedido de restituição uma vez que, até então, esta espécie de rendimento era considerada tributável, tanto na esfera administrativa como na judiciária. Segundo, em nome do princípio de segurança jurídica não se pode admitir a hipótese de que a contagem para o exercício de um direito TENHA INÍCIO antes da data de sua AQUISIÇÃO. Como é que o contribuinte poderia pedir RESTITUIÇÃO daquilo que legalmente foi retido e recolhido? O contribuinte só adquire o direito de requerer a devolução daquele imposto, que num dado momento foi considerado indevido, por um novo ato legal ou decisão judicial transitada em julgado. No caso aqui enfocado, aplica-se a norma inserida no inciso I do art. 165 do Código Tributário Nacional No momento que o pagamento do imposto foi considerado indevido, cabe à administração por dever de ofício, devolvê-lo. A regra é a administração devolver o que sabe que não lhe pertence, a exceção é o contribuinte ter que requerê-la e, neste caso, só poderia fazê-lo a partir do momento que adquiriu o direito de pedir a devolução.....”

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

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

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

Processo nº : 13862.000087/97-87
Acórdão nº : 303-32.344

Desta forma, em prestígio ao princípio do duplo grau de jurisdição e para que não haja supressão de instância, conheço do recurso e a ele dou provimento para afastar a prescrição (*sic* “decadência”) do direito do recorrente de pleitear a restituição/compensação dos valores recolhidos indevidamente a título de FINSOCIAL, devendo seu pedido ser remetido à primeira instância administrativa para análise dos demais pressupostos formais que devem embasar tais requerimentos, tais como a subsunção das atividades comerciais desenvolvidas pelo contribuinte àquelas sobre as quais pairou a declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF no julgamento do RE nº 150.764-PE, aferição dos cálculos apresentados, eventual existência de ações judiciais com desfecho favorável à Fazenda Nacional cuidando dos mesmos créditos, entre outros.

É como voto.

Sala das Sessões, em 11 de agosto de 2005


NILTON LUIZ BARTOLI - Relator