



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA TURMA

Processo nº : 13876.000401/99-43
Recurso nº : 301-125547
Matéria : FINSOCIAL - RESTITUIÇÃO
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : PRIMEIRA CÂMARA DO 3º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : METALÚRGICA METALTRU LTDA
Sessão de : 17 de maio de 2005
Acórdão nº : CSRF/03-04.430

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

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

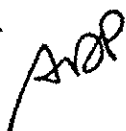
ANELISE DAUDT PRIETO
RELATORA

FORMALIZADO EM: 24 JUN 2005

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: OTACÍLIO DANTAS CARTAXO, CARLOS HENRIQUE KLASER FILHO, HENRIQUE PRADO MEGDA,

Processo nº : 13876.000401/99-43
Acórdão nº : CSRF/03-04.430

PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES, NILTON LUÍZ BARTOLI e MÁRIO
JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.



Processo nº : 13876.000401/99-43
Acórdão nº : CSRF/03-04.430

Recurso nº : 301-125547
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : METALÚRGICA METALTRU LTDA

RELATÓRIO

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

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

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

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

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

Afirma ainda que não há nada a justificar a adoção da data da edição da MP nº 1.621-36/98 como termo inicial para contagem do prazo em tela. Isto porque no dia seguinte ao do recolhimento do tributo o contribuinte já poderia ter buscado a tutela do Poder

Processo nº : 13876.000401/99-43
Acórdão nº : CSRF/03-04.430

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

Concluindo, requer a cassação do acórdão recorrido.

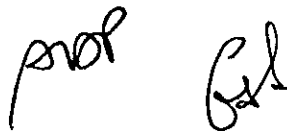
O Ilustre Presidente da Câmara recorrida entendeu estarem presentes os pressupostos de admissibilidade e deu seguimento ao recurso especial.

Em 29/11/2004 a empresa compareceu ao processo para solicitar à Receita Federal a suspensão da inscrição dos débitos objeto do pleito de compensação em dívida ativa em face da decisão proferida pela Câmara.

Intimada em 02/12/2004, a empresa expressamente renunciou ao direito de recorrer e tempestivamente apresentou contra-razões aduzindo que não teria sido comprovada a divergência, já que o acórdão paradigma dispõe que o direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário (art. 168, inciso I, do Código Tributário Nacional). Entretanto, não há divergência entre as posições da recorrida e da recorrente quanto ao termo inicial. O que ocorre é que, na visão da empresa, o prazo é de cinco anos contados da data da homologação do pagamento e não do pagamento.

Defende sua tese inclusive com a apresentação de jurisprudência Superior Tribunal de Justiça.

É o relatório.



VOTO

Conselheira ANELISE DAUDT PRIETO, Relatora

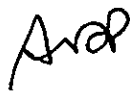
A meu ver, o recurso deve ser conhecido. Ocorre que, ao contrário do que afirma a empresa, a divergência entre a decisão da Câmara e o acórdão paradigma está comprovada. Com efeito, trata-se do prazo dentro do qual é possível ser pleiteada a restituição da contribuição. E para o estabelecimento de um prazo, sua dilação é tão importante quanto seus termos.

A tese defendida pela contribuinte traz como fundamento que o termo inicial não seria a data do “pagamento antecipado” e sim a da homologação expressa ou tácita do pagamento. A alegação é de que a extinção do crédito só se realiza com a posterior homologação do pagamento. Como normalmente a homologação é tácita, o que ocorre cinco anos após o fato gerador (CTN, 150, parágrafo 4º), contar-se-ia estes cinco anos e mais cinco a partir da data da extinção.

Eurico Marcos Diniz de Santi¹ rebate tal posição de forma muito lúcida, conforme transcrevo a seguir:

“Não podemos aceitar esta tese, primeiro porque *pagamento antecipado* não significa pagamento provisório à espera de seus efeitos, mas pagamento efetivo, realizado *antes* e independentemente de ato de lançamento.

Segundo, porque se interpretou o “sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento de forma equivocada, Mesmo desconsiderando a crítica de ALCIDES JORGE COSTA², para quem “não faz sentido (...), ao cuidar do lançamento por homologação, pôr condição onde inexistente *negócio jurídico*”, pois “condição é modalidade de negócio jurídico e, portanto, inaplicável ao ato jurídico material” do pagamento, não se pode aceitar



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

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

Processo nº : 13876.000401/99-43
Acórdão nº : CSRF/03-04.430

condição resolutiva como se fosse necessariamente uma condição suspensiva que retarda o efeito do pagamento para a data da homologação.³

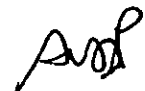
A condição resolutiva não impede a plena eficácia do pagamento e, portanto, não descaracteriza a extinção do crédito no átimo do pagamento. Assim sendo, enquanto a homologação não se realiza, vigora com plena eficácia o pagamento, ⁴a partir do qual podem exercer-se os direitos advindos desse ato, mas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

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

Da mesma forma, entendo que o prazo para proceder à restituição do indébito em pauta é de cinco anos.

Já a recorrente alega que o prazo de cinco anos deveria ter como termo inicial a data do pagamento do tributo. Também concordo.

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



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

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



Os fundamentos que dele constam se ajustam perfeitamente ao caso, motivo pelo qual tomo a liberdade de transcrevê-los, adotando-os:

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

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

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

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

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

12. Com efeito, assiste razão à COSIT, quando se preocupa com o desfecho de situação desta natureza em que a PGFN propugna por uma tese que não encontra respaldo em Tribunais Federais. Efetivamente, isto é relevante, haja vista precedentes em que este órgão se debateu contra teses encampadas por esses Tribunais e depois, por conta de repetidos insucessos, viu-se compelido a desistir de demandas judiciais, mediante autorização do Senhor Procurador-Geral. Mas também não é menos verdade que, em inúmeras outras questões, a Fazenda Nacional foi derrotada nessas mesmas

Cortes de Justiça e conseguiu reverter a situação no Supremo Tribunal Federal.

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

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

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

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

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

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

I - nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;

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

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

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

"... A interpretação conjunta dos artigos 168 e 169, do Código Tributário Nacional, demonstra que tais dispositivos não se referem a esse tipo de ação. O art. 168 diz respeito ao pedido de restituição formulado perante a

autoridade administrativa. E o art. 169 diz respeito à ação para anular a decisão administrativa denegatória do pedido de restituição. Inexiste, portanto, dispositivo legal estabelecendo a prescrição para a ação do contribuinte, para haver tributo cobrado com base em lei que considere inconstitucional. "

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

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

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

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

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

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

"Em geral, a função do juiz, quanto aos textos, é dilatar, completar e compreender, porém não alterar, corrigir, substituir. Pode melhorar o dispositivo, graças à interpretação larga e hábil; porém, não negar a lei, decidir o contrário do que a mesma estabelece. A jurisprudência

desenvolve e aperfeiçoa o Direito, porém como que inconscientemente, com o intuito de o compreender e bem aplicar. Não cria, reconhece o que existe; não formula, descobre e revela o preceito em vigor e adaptável à espécie. Examina o Código, perquirindo das circunstâncias culturais e psicológicas em que ele surgiu e se desenvolveu o seu espírito; faz a crítica dos dispositivos em face da ética e das ciências sociais; interpreta a regra com a preocupação de fazer prevalecer a justiça ideal (richtiges Recht); porém tudo procura achar e resolver com a lei; jamais com a intenção descoberta de agir por conta própria, proeter ou contra legem".

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

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

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

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

Ex *md*

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

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

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

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

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

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

restituir o tributo. O contribuinte teria, impreterivelmente, de intentar a ação judicial para pleitear o seu direito.

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

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

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

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

(...)

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

PB, de 1964, que já antecipara a moderação do efeito *ex tunc* da decisão que declara inconstitucional a lei, quando ressaltou as situações já alcançadas pelo prazo prescricional, *in verbis*:

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

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

(...)

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

42. Ressalte-se, ademais, que o entendimento vencedor no STJ e no TRF da 1ª Região não considerou o princípio da estrita legalidade que rege o sistema tributário nacional. O CTN, como aduzido acima, cuidou expressamente do prazo de extinção do direito de pleitear a restituição tributária -"*seja inconstitucionalidade, seja ilegalidade do tributo*", como ensinou ALIOMAR BALEEIRO -, destarte, qualquer solução que não observe o disposto no art. 165 c/c o art. 168, constituirá simples criação exegética, desprovida de qualquer amparo jurídico ou legal.

(...)

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

contribuinte. Ora isto, efetivamente, não condiz com o Direito, que não patrocina relações que se perpetuam no tempo.

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

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

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

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

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

(...)"

Estou de pleno acordo com tais razões. A meu ver, também no caso da Contribuição para o Finsocial não há que se estabelecer termo inicial para o prazo decadencial do direito de pleitear a restituição que não seja a data da extinção do crédito tributário. A questão da decadência deve ser interpretada à luz do que consta do CTN, com status de lei complementar, conforme exigido pela Carta Magna para o caso das normas relativas à decadência.

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

Isto porque o Parecer COSIT nº 58, de 27/10/98, vazou o entendimento de que, no caso da Contribuição para o Finsocial, o termo *a quo* para o pedido de

Processo nº : 13876.000401/99-43
Acórdão nº : CSRF/03-04.430

restituição do valor pago com alíquota superior a 0,5% seria a data da edição da MP nº 1.110, em 31/05/95. Posteriormente, em decorrência do disposto no Parecer 1538/99 da Procuradoria, a Secretaria da Receita Federal alterou o posicionamento vazado no Parecer Normativo 58, de 27/10/1998, por meio do Ato Declaratório SRF nº 096, de 26 de novembro de 1999, publicado em 30/11/99.⁵

Ocorre que o disposto no artigo 2º, inciso XIII, da Lei nº 9.784, de 29/01/1999⁶, me força a fazer uma exceção ao meu posicionamento de que o contribuinte somente faz jus à repetição/compensação dentro do prazo de cinco anos contados a partir da extinção do crédito tributário.

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

Portanto, ao pedido da contribuinte, protocolado em 01/06/1999, antes da publicação do AD SRF nº 96, em 30/11/99, deve ser dado o entendimento exarado no Parecer COSIT nº 58/99, contando-se o prazo de cinco anos para pleitear a restituição a partir da data da publicação da MP nº 1.110, em 31/08/95.

Então, não há como declarar a decadência.

Por outro lado, considerando que a decisão de primeiro grau foi reformada no que concerne à prejudicial de decadência e principalmente tendo em vista o princípio do duplo grau de jurisdição, entendo que os autos devem retornar à DRJ para que esta se pronuncie em relação à matéria de mérito ainda não abordada, ou seja, o direito à restituição/compensação.

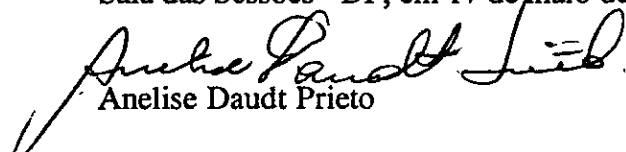
⁵ "I - o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior que o devido, inclusive na hipótese de o pagamento ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação declaratória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

⁶ "Art. 2º. (...) Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: (...) XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se destina, vedada a aplicação retroativa de nova interpretação."(grifei)

Processo nº : 13876.000401/99-43
Acórdão nº : CSRF/03-04.430

À vista de todo o exposto, nego provimento ao recurso especial interposto pela
Fazenda Nacional.

Sala das Sessões - DF, em 17 de maio de 2005.


Anelise Daudt Prieto

