



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº : 13887.000212/99-88  
SESSÃO DE : 02 de dezembro de 2003  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.866  
RECURSO Nº : 126.919  
RECORRENTE : CIMENTEX ARARENSE MATERIAIS PARA  
CONSTRUÇÃO LTDA.  
RECORRIDA : DRJ/RIBEIRÃO PRETO/SP

FINSOCIAL  
RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. DECADÊNCIA. MUDANÇA DE  
INTERPRETAÇÃO.

Reforma-se a decisão de Primeira Instância que aplica retroativamente nova interpretação (art. 2º, parágrafo único, inciso XIII, da Lei nº 9.784/99).

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, dar provimento ao recurso para afastar a decadência, reformando-se a Decisão de Primeira Instância, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Walber José da Silva, relator. Os Conselheiros Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior e Simone Cristina Bissoto votaram pela conclusão. Designada para redigir o Acórdão a Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo.

Brasília-DF, em 02 de dezembro de 2003

PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES  
Presidente em Exercício

MARIA HELENA COTTA CARDOZO  
Relatora Designada

14 ABR 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO, LUIS ANTONIO FLORA e LUIZ MAIDANA RICARDI (Suplente). Ausente o Conselheiro HENRIQUE PRADO MEGDA. Esteve presente o Procurador da Fazenda Nacional PEDRO VALTER LEAL.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 126.919  
ACÓRDÃO N° : 302-35.866  
RECORRENTE : CIMENTEX ARARENSE MATERIAIS PARA  
CONSTRUÇÃO LTDA.  
RECORRIDA : DRJ/RIBEIRÃO PRETO/SP  
RELATOR(A) : WALBER JOSÉ DA SILVA  
RELATOR DESIG. : MARIA HELENA COTTA CARDOZO

RELATÓRIO

Em 13/05/99 a empresa CIMENTEX ARARENSE MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA., CNPJ n° 53.959.896/0001-05, solicitou a compensação do FINSOCIAL recolhido indevidamente ou a maior nos períodos de apuração de junho/91, julho/91, agosto/91 e dezembro/91 (fls. 04), com parcelas vincendas do PIS. Juntou os DARF de fls. 13 a 16.

A DRF de Limeira - SP indeferiu o pleito por entender que decaíra o direito do contribuinte de pleitear a restituição dos pagamentos indevidos ou a maior do FINSOCIAL, relativo ao período acima referido, posto que o pedido fora formulado em 13.05.99, já transcorridos mais de cinco anos da extinção do crédito tributário. O indeferimento se fundamenta nos art. 156, I, e 168, I, da Lei n° 5.172/66 (CTN) e ADN SRF n° 96/1999 – fls. 43.

Ciente da decisão da DRF Limeira, a interessada ingressou com a Manifestação de Inconformidade de fls. 46/53, recepcionada no dia 03/03/2000, onde alega, em síntese:

1. que a decisão peca por seus próprios fundamentos: o ADN SRF não tem o condão de embasar decisão e os artigos 165 e 168 do CTN militam a favor da Recorrente;
2. enquanto não declarada a inconstitucionalidade da elevação da alíquota do Finsocial só restava a Recorrente pagar ou ser autuada pela Receita;
3. a Recorrente não controlar constitucionalidade de lei, missão daqueles que tem o poder constitucional de editar, sancionar e controlar as leis a quem caberia o cuidado de não se editar leis eivadas de inconstitucionalidade;
4. somente depois de inúmeros questionamentos é que o STF decidiu pela inconstitucionalidade da majoração das alíquotas e que somente muito depois é que o Poder Executivo acabou por reconhecer, explicitamente, citada

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.919  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.866

anomalia, o que ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 1.110/95;

5. até a edição da MP acima citada, a Receita Federal vinha exigindo os recolhimentos a título de FINSOCIAL, prova inquestionável que os contribuintes, até aquele instante, não tinham direito algum a peticionar, sob a ótica do Fisco. Não havia, portanto, recolhimento indevido e direito a ser socorrido;
6. a partir da edição da MP nº 1.110/95 é que passou a existir “recolhimento indevido” e, conseqüentemente, também só a partir daí (agosto de 1995) começou a fluir o prazo para que a Recorrente pudesse pleitear restituição/ressarcimento/compensação daquilo que – agora sim – reconhecidamente, pagou a maior, por causa da lei inconstitucional. Cita Acórdão nº 459.368/6 – DJ de 04/05/92 - do E. Tribunal de Alçada Cível de S. Paulo;
7. o início da contagem do prazo não pode ser como entendeu a DRF Limeira, porque na data do pagamento nada era devido. Aceitar esse prazo significa colocar em risco toda a segurança que deve nortear as relações Estado/Cidadão, pois basta uma lei ficar sob contestação e discussão judicial por vários anos para que, quando decidida sua inconstitucionalidade, nada mais reste a ser feito pelo contribuinte. Não é possível ao cidadão questionar todas as leis, MP, Decreto, etc.;
8. as Delegacias da Receita Federal deferiram centenas ou milhares de pedidos de contribuintes, baseando-se justamente no argumento de que somente após a edição da MP nº 1.110/95 é que o prazo de requerer o direito de compensar/restituir o que indevidamente foi pago a título de Finsocial, começou a fluir;
9. contesta a homologação expressa prevista na IN-SRF nº 32/97. Os contribuintes que dela se beneficiaram ficaram em vantagens em relação aos demais. Entende que a Receita Federal não pode preterir os pagadores de verem reconhecidos seu direito de restituição dos valores pagos indevidamente por inconstitucionalidade que não deram causa;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.919  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.866

10. cita julgados do STJ (RESP nº 55.603/CE e RESP nº 42.720-5/RS), dando conta que o prazo decadencial, nos tributos lançados por homologação, tem início cinco anos após a ocorrência do fato gerador;

11. concluir pela inexistência de decadência e solicita o deferimento do pedido de restituição formulado na inicial.

A 1ª Turma de Julgamento da DRJ Ribeirão Preto – SP indeferiu a solicitação da Recorrente, nos termos do Acórdão DRJ/RPO nº 1.579, de 21 de junho de 2002, cuja Ementa abaixo transcrevo.

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Período de Apuração: 01/06/1991 a 01/12/1991*

*Ementa: PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. PRAZO EXTINTIVO DO DIREITO DE RESTITUIÇÃO.*

*O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos contados da data de extinção do crédito tributário, assim entendido como o pagamento antecipado, nos casos de lançamento por homologação..*

*Solicitação Indeferida.*

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

“Inicialmente, cumpre esclarecer que a restituição/compensação pressupõe a existência de direito creditório do requerente contra a Fazenda Nacional, ou seja, o direito à restituição revestida de liquidez e certeza;

(...) certo é que há um prazo extintivo para o exercício do pedido de restituição do indébito, e essa tentativa do interessado, na realidade, contraria um dos princípios fundamentais do Estado de Direito, plenamente consagrado na Constituição Federal, que é o da segurança jurídica. Com efeito, permitir que sejam revistas situações jurídicas plenamente consolidadas pela aplicação inadequada da lei ou ato normativo inconstitucional, mesmo após decorridos os prazos decadenciais do não atendimento ao princípio supra.

Cita o entendimento de Eurico Marcos Diniz De Santi (in Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Ed. Max Limonad – 2000 – pp. 274/275) e do Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 10ª ed., 1993, pág. 521) no sentido de que a

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 126.919  
ACÓRDÃO N° : 302-35.866

declaração de inconstitucionalidade não alcança o ato consolidado pela decadência e pela prescrição.

Ademais, note-se que apesar de o pagamento antecipado de tributo extinguir o crédito sob condição resolutória de ulterior homologação do lançamento, o contribuinte pode pleitear a restituição de tributo pago indevidamente ou a maior antes que ocorra a homologação. Destarte, não faz sentido o entendimento de que antes da homologação expressa ou tácita não corre o prazo decadencial de cinco anos para pleitear a restituição na forma do CTN, art. 168.

Portanto, à época em que foi protocolizado o pedido de restituição/compensação, em 13/05/1999 (fl. 01), todos os pagamentos efetuados com data anterior superior a cinco anos, i.e., até 13/05/1994, estavam com os respectivos direitos de pleitear restituição extintos, haja vista ter sido ultrapassado o prazo legal para o exercício deste direito”.

A Recorrente tomou ciência do Acórdão da DRJ Ribeirão Preto em 09.10.2002 e, tempestivamente, apresentou o Recurso de fls. 66/73, reprisando os argumentos da impugnação e, ainda:

1. combatendo o Ato Declaratório nº 96/99, alega a Recorrente “que houve, SIM, VERDADEIRA e EFETIVAMENTE, um tratamento diferenciado entre contribuintes posicionados na mesma situação. Uns beneficiados por terem seus processos analisados antes do Ato Declaratório. Outros, prejudicados pela situação reversa.
2. Acresce-se a tudo isto que, na vigência do Parecer Cosit nº 58, centenas de contribuintes já haverem tido seus requerimentos de ressarcimento/compensação atendidos e deferidos. Inclusive com o embasamento de que o período decadencial só fluiria a partir de qualquer ato da administração pública reconhecendo, explicitamente, a inconstitucionalidade havida (no caso do FINSOCIAL, a Medida Provisória nº 1.110/95).
3. contraditando o argumento esposado no Acórdão recorrido de que “*não faz sentido o entendimento de que antes da homologação expressa ou tácita não corre o prazo decadencial de cinco anos para pleitear a restituição na forma do CTN, art. 168*” a Recorrente invoca o conteúdo do Acórdão nº 102-44283, da 2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 126.919  
ACÓRDÃO N° : 302-35.866

4. sobre o termo inicial do prazo para pleitear indébito tributário de FINSOCIAL, a Recorrente refuta os argumento da DRF Ribeirão Preto citando Acórdãos do Segundo Conselho de Contribuinte que marcam esse prazo como sendo a data da edição da MP nº 1.110/95.
5. Comungando com a interpretação acima, a Recorrente entende que na data de seu pedido de restituição (13 de maio de 1999) nenhuma decadência havia.
6. finaliza seu recurso pedindo o recebimento do mesmo, em todos os seus termos, e seu devido processamento e provimento.

O processo foi a mim distribuído no dia 14/10/2003, conforme despacho proferido às fls. 84, última deste processo.

É o relatório.



RECURSO N° : 126.919  
ACÓRDÃO N° : 302-35.866

### VOTO VENCEDOR

O recurso é tempestivo, portanto merece ser conhecido.

Trata o presente processo, de pedido de restituição/compensação de valores recolhidos a título de Finsocial, excedentes à alíquota de 0,5%.

O pleito tem como fundamento decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, quando do exame do Recurso Extraordinário 150.764/PE, julgado em 16/12/92 e publicado no Diário da Justiça de 02/04/93, sem que a interessada figure como parte.

Naquela decisão, o Excelso Pretório reconheceu a inconstitucionalidade dos artigos 9º da Lei nº 7.689/88, 7º da Lei nº 7.787/89, 1º da Lei nº 7.894/89, e 1º da Lei nº 8.147/90, preservando, para as empresas vendedoras de mercadorias ou de mercadorias e serviços (mistas), a cobrança do Finsocial nos termos vigentes à época da promulgação da Constituição de 1988.

### CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

Antes de mais nada, releva notar que a decisão de primeira instância apenas declarou a decadência do direito pleiteado, sem adentrar na matéria referente ao direito material da contribuinte, o que conduz à reflexão sobre os limites de atuação do julgador de segunda instância.

Até o momento, esta Conselheira vinha entendendo que tal espécie de lide envolvia apenas questão de direito, em condições de imediato julgamento, já que os respectivos processos, em sua maciça maioria, estão instruídos com os comprovantes do recolhimento, devidamente confirmados pela Secretaria da Receita Federal.

Destarte, caso fosse afastada a decadência, poder-se-ia adentrar ao direito material pleiteado, caracterizando-se a causa como “madura”. Nesse passo, esta Conselheira assim se manifestava, em seus votos:

“Embora normalmente a matéria relativa a prescrição/decadência seja examinada em sede de preliminar, na verdade tal tema constitui mérito, conforme se depreende da análise de art. 269 do CPC – Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal:



RECURSO Nº : 126.919  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.866

Art. 269. Extingue-se o processo com julgamento de mérito:

IV – quando o juiz pronunciar a decadência ou a prescrição.”  
(grifei)

Não obstante, a doutrina reconhece que se trata de sentença de mérito atípica, posto que, embora se considere julgado o mérito, a lide contida no processo, assim entendida como o direito material que se discute nos autos, muitas vezes sequer é mencionada.<sup>1</sup> Mesmo assim, se a segunda instância afasta a hipótese de decadência/prescrição, o mérito pode ser desde já conhecido pelo tribunal, ainda que não julgado em primeira instância, justamente por força do citado artigo.

Por outro lado, o art. 515 do CPC, com a nova redação conferida pela Lei nº 10.352/2001, assim estabelece:

“Art. 515. A apelação devolverá ao tribunal o conhecimento da matéria impugnada.

§ 3º. Nos casos de extinção do processo sem julgamento do mérito (artigo 267), o tribunal pode julgar desde logo a lide, se a causa versar questão exclusivamente de direito e estiver em condições de imediato julgamento.”

Assim, no caso em apreço, ainda que se considerasse decadência/prescrição como preliminares, o que se admite apenas para argumentar, o dispositivo legal acima transcrito permite a este Colegiado julgar desde logo a lide, uma vez que se trata de questão exclusivamente de direito, em condições de imediato julgamento.”

Não obstante, a prática vem mostrando que os processos referentes à restituição de Finsocial, na verdade, não se encontram em condições de imediato julgamento, no caso de eventual afastamento da decadência. Isso porque, além da confirmação dos recolhimentos, teriam de ser examinados outros aspectos, nem sempre comprováveis por meio dos autos, tais como a atividade da empresa, a existência de ação judicial sobre o mesmo objeto, e a verificação do próprio *quantum* a ser eventualmente restituído.

<sup>1</sup> Wambier, Luiz Rodrigues e outros. Curso Avançado de Processo Civil. 3ª ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 604.

RECURSO Nº : 126.919  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.866

É bem verdade que, nesse caso, o voto vencedor que porventura afastasse a decadência e reconhecesse o direito creditório em nome do contribuinte, poderia conter determinação no sentido de que a autoridade incumbida de executar a respectiva decisão promovesse as verificações necessárias. Entretanto, tal procedimento não seria correto, pelas razões a seguir expostas.

Em primeiro lugar, as decisões dos Conselhos de Contribuintes não podem estar condicionadas a eventos futuros, posto que, transitadas em julgado, devem ter cumprimento imediato.

Ademais, caso a autoridade encarregada de executar a decisão detecte algum fato impeditivo ao direito creditório, ou mesmo, após as verificações, conclua pela redução do valor pleiteado, o contribuinte não disporá de remédio processual que possibilite contestação, tendo em vista o esgotamento dos trâmites do processo administrativo, inclusive com a existência de decisão definitiva proferida pela autoridade julgadora de segunda instância.

Todas essas considerações estão sendo apresentadas porque esta Conselheira, em seus votos anteriores, partia da análise do direito material, para finalmente abordar a decadência, entendendo que, no caso em apreço, ambos encontravam-se interligados. Entretanto, em face dos argumentos contidos no Parecer PGFN/CAT nº 1.538/99, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, esta Conselheira está convencida de que, independentemente do direito material discutido no presente processo, o prazo decadencial não poderá se afastar do disposto nos artigos 165 e 168 do CTN, conforme será demonstrado na seqüência. Assim, tendo em vista a problemática exposta, embora sem qualquer alteração em sua convicção quanto ao direito material, esta Conselheira partirá da análise da matéria do ponto de vista da decadência.

#### ANÁLISE DA QUESTÃO DECADENCIAL

A questão decadencial, no que diz respeito à restituição/compensação de contribuições para o Finsocial, vem sendo objeto de diversas teses, que a seguir serão analisadas, independentemente do posicionamento desta Conselheira acerca do direito material representado pelo precedente judicial invocado, ou dos efeitos da Medida Provisória nº 1.110/95, convertida na Lei nº 10.522/2002.

#### TESE DA APLICAÇÃO DOS ARTS. 121 E 122 DO DECRETO Nº 92.698/86

Relativamente a esta tese, vale a transcrição de parte do Acórdão DRJ/CPS nº 3.263, de 06/02/2003, proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas/SP, que esclarece com objetividade e clareza a matéria: *del*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.919  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.866

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

15. Com efeito, dispunha o aludido artigo 122:

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

*I – da data do pagamento ou recolhimento indevido;*

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

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

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

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

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

RECURSO N° : 126.919  
ACÓRDÃO N° : 302-35.866

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

20. Nesse diapasão, o art. 122 do Decreto 92.698, de 1986, restou não recepcionado pelo novo ordenamento jurídico, por não estar fundado na lei geral sobre tributação e nem mesmo em lei especial derogatória. Aliás, esta conclusão já foi externada pela própria Coordenação-Geral do Sistema de Tributação, que no Parecer Cosit n° 58, de 27 de outubro de 1998, em seu item 30, dispõe:

*‘Inobstante o fato de os decretos terem força vinculante para a Administração, conforme assinalado no prolapado Parecer PGFN/CAT/n° 437/1998, o dispositivo acima não foi recepcionado pelo novo ordenamento constitucional, razão pela qual o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de valores recolhidos indevidamente a título de contribuição ao Finsocial é o mesmo que vale para os demais tributos e contribuições administrados pela SRF, ou seja, 5 (cinco) anos (CTN, art. 168)...’*

Assim, fica demonstrada a inaplicabilidade do art. 122, do Decreto n° 92.698/86, ao presente caso.

#### TESE DA APLICAÇÃO DO POSICIONAMENTO DOS TRIBUNAIS

De plano, esclareça-se que o posicionamento de nossos Tribunais Superiores, relativamente à restituição/compensação do Finsocial, não é o de que a decadência ocorre após transcorridos dez anos do pagamento indevido, mas sim o de que a extinção do direito ao pleito ocorreu em 01/04/98, conforme se depreende da ementa a seguir:

“TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. PRESCRIÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL DO PRAZO. COMPENSAÇÃO. FINSOCIAL COM OUTROS TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. ART. 49, DA MP N° 66, DE 29/08/2002 (CONVERSÃO NA LEI N° 10.637, DE 30/12/2002). ART. 21, DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF N° 210, DE 01/10/2002. POSSIBILIDADE. RECEDENTES. *pel*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.919  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.866

.....

4. A decisão do colendo Supremo Tribunal Federal, proferida no RE nº 150.764-1/PE, que declarou inconstitucional o Finsocial (Lei nº 7.689/88), foi julgada em 16/12/1992 e publicada no DJU de 02/04/1993. Perfazendo o lapso de 5 (cinco) anos para efetivar-se a prescrição, seu término se deu em 01/04/1998. *In casu*, a pretensão da parte autora não se encontra atingida pela prescrição, pois a ação foi ajuizada em 05/08/1997.” (STJ - REsp 496203/RJ – DJ de 09/06/2003)

Com todo o respeito à decisão do STJ, analisando-se a questão da decadência com base no Código Tributário Nacional, as conclusões inarredáveis são aquelas espostas no Parecer PGFN/CAT/Nº 1.538/99, cujos principais trechos serão a seguir transcritos.

*“Do prazo decadencial para a repetição de indébito relativa a tributo pago com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal no exercício dos controles difuso e concentrado. Efeitos ex tunc da decisão e da resolução do Senado Federal. Eficácia da retroatividade dos efeitos sobre situações jurídicas consolidadas.*

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 126.919  
ACÓRDÃO N° : 302-35.866

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.

.....

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 § 4º 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.*

.....

*jel*

RECURSO Nº : 126.919  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.866

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

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

16. As conseqüências desastrosas para a segurança jurídica, impostas por tal interpretação, conduzem à certeza da conveniência de se manter a tese de que o início do prazo decadencial do direito

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 126.919  
ACÓRDÃO N° : 302-35.866

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

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

RECURSO Nº : 126.919  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.866

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

24. ALIOMAR BALEEIRO, do alto de sua sapiência, já consignara que a restituição do tributo rege-se pelo CTN, independentemente da razão pela qual o pagamento se tornou

pl

RECURSO Nº : 126.919  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.866

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 dispendo 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.

.....

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

RECURSO Nº : 126.919  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.866

correspondente pagamento. Isto, indubitavelmente, jogaria por terra o princípio da segurança jurídica e submetteria o contribuinte isento à inadmissível situação de nunca saber se aquele benefício é definitivo ou se, a qualquer tempo, poderá a Administração vir em seu encalço, para exigir o tributo, se a lei que lhe exonerou do ônus for declarada inconstitucional.

.....

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.

.....

36. Vale transcrever, outrossim, trechos colhidos na obra da Professora REGINA MARIA MACEDO NERY FERRARI, *Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade* (Rev. Trib., 4a ed., 1999, pags. 208 a 210), onde encontram-se sintetizadas opiniões de renomados juristas acerca da atenuação do efeito da nulidade *ex tunc*:

'Chama a atenção Gilmar Ferreira Mendes para o fato de a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal estabelecer diferença entre o plano concreto, para deste excluir, como forma de proteção à segurança jurídica, a possibilidade de anulação do ato normativo que lhe dá respaldo, registrando que nossa Suprema Corte, após declarar a inconstitucionalidade de lei concessiva de vantagens e benefícios a segmento do funcionalismo público e, em especial, aos magistrados, afirmou que 'a irredutibilidade dos vencimentos dos magistrados garante, sobretudo, o direito que já nasceu e que não pode ser suprimido sem que sejam diminuídas as prerrogativas que suportam o seu cargo', e, mais recentemente, 'retribuição declarada inconstitucional não é de ser devolvida no período de validade inquestionada da lei declarada inconstitucional -mas tampouco paga após a declaração de inconstitucionalidade'.

*pl*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.919  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.866

.....

Clèmerson Merlin Clève, ao analisar os efeitos da decisão que reconhece a inconstitucionalidade da lei em abstrato, considera que hoje está superada a discussão no sentido de saber se estes se fazem sentir *ex nunc* ou *ex tunc*, posto que a inconstitucionalidade implica nulidade absoluta da lei ou ato normativo.

.....

Mesmo aceitando a nulidade *ipso jure e ab initio* da lei declarada inconstitucional, observa Clèmerson que isso pode ocasionar sérios problemas, decorrentes da inexistência de prazo determinado para a pronúncia da nulidade, quando a lei, antes de assim ser considerada, vigorou durante longo lapso de tempo, tendo, durante este período, oportunizado a consolidação de um sem-números de situações jurídicas, concluindo que **`é indubitoso que nesses casos o dogma da nulidade absoluta deve sofrer certa dose de temperamento, sob pena de dar lugar à injustiça e à violação do princípio da segurança jurídica`.**

Propugna, então uma diferenciação entre efeitos que se operam no plano abstrato, em nível normativo, e os que se produzem no seio das relações jurídicas concretas, ponderando que, **`se é verdade que a declaração de inconstitucionalidade importa na pronúncia da nulidade da norma impugnada, se é certo, ademais, que a declaração de inconstitucionalidade torna, em princípio, ilegítimos todos os atos praticados sob o manto da lei inconstitucional, não é menos certo que há outros valores e preceitos constitucionais, aliás residentes na mesma posição hierárquica que o princípio constitucional implícito da nulidade das normas inconstitucionais, que exigem cumprimento e observância no juízo concreto. E dizer, não é possível aplicar-se um princípio constitucional a qualquer custo. Muito pelo contrário, é necessário desenvolver certo juízo de ponderação a respeito das situações concretas nascidas sob a égide da lei inconstitucional, inclusive para efeito de se verificar que, em determinados casos, razões de equidade e justiça recomendam a manutenção de certos efeitos produzidos pelo ato normativo inconstitucional`.**

Neste sentido também argumentou Carmem Lúcia Antunes Rocha: **`É certo que, abstratamente posto o problema da declaração de inconstitucionalidade, não se pode deixar de considerar a impossibilidade de alegação correta sobre direitos nascidos em ato que não é de direito. Na prática, sabe-se bem, a questão é**

RECURSO N° : 126.919  
ACÓRDÃO N° : 302-35.866

mais difícil e penosa em alguns casos. Nem sempre o simples e fulminante reconhecimento da inconstitucionalidade de uma lei significa que o igual e violento resultado de sua declaração, com a subsequente declaração de invalidade de seus efeitos, configura a melhor solução de justiça. A lei, que não nasceu - como hoje normalmente não nasce - da fonte direta do povo, incide sobre este, que age em perfeita consonância com ela. Depois de sua ação e quando já consolidados os efeitos dela nascidos, mesmo que não de direito, podem encontrar-se situações cujo desfazimento seja mais injusto que a própria manutenção dela, ainda que desconforme aos parâmetros a serem seguidos` (destacamos).

37. E, finalizando, afirma a ilustre jurista:

*`Assim, a admissão da retroatividade ex tunc da sentença deve ser feita com reservas, pois não podemos esquecer que uma lei inconstitucional foi eficaz até consideração nesse sentido, e que ele pode ter tido conseqüências que não seria prudente ignorar, e isto principalmente em nosso sistema jurídico, que não determina um prazo para a arguição de tal invalidade, podendo a mesma ocorrer dez, vinte ou trinta anos após sua entrada em vigor` (in ob. Cit. pag. 212).*

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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 126.919  
ACÓRDÃO N° : 302-35.866

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

43. Ainda que se admitisse, *ad argumentandum tantum*, a inexistência de norma expressa dispondo sobre a restituição de tributo pago com base em lei declarada inconstitucional, o correto seria buscar na própria legislação tributária, até mesmo em homenagem ao princípio da estrita legalidade, a solução para o problema. Assim, dever-se-ia atentar para o disposto no art. 108, inciso I, do CTN, que autoriza, na ausência de disposição expressa, a aplicação da analogia. Ou seja, a regra aplicável deveria ser a contida nos art. 165 e 168 do CTN, afinal, o pagamento feito por conta de um erro do legislador, na formulação da norma inconstitucional, possui o mesmo defeito do pagamento exigido por conta da aplicação errada da lei, ambos são ilegais, um por ofensa à lei maior, outro por ofensa a lei imponible.

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 n° 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.

#### IV

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 126.919  
ACÓRDÃO N° : 302-35.866

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, inciso III, alínea "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;"

Os mesmos argumentos e conclusões esposados aplicam-se à tese de que a contagem do prazo decadencial teria como marco inicial a data de publicação da Medida Provisória n° 1.110/95, que estaria a suprir a ausência de resolução do Senado Federal, no controle difuso de constitucionalidade.

Destarte, no caso do Finsocial, sendo os pagamentos mais recentes referentes ao período de março de 1992, e tendo em vista que o presente pedido foi apresentado em 1999, evidencia-se a ocorrência da extinção do direito de a recorrente solicitar a restituição/compensação do Finsocial.

No que tange à decadência, este é o entendimento desta Conselheira, e também a conclusão a que chegou a autoridade julgadora de primeira instância, com base no Ato Declaratório SRF n° 96/99.

Não obstante, à época em que o presente pedido de restituição/compensação foi formalizado, a Secretaria da Receita Federal esposava entendimento diverso, firmado por meio do Parecer COSIT n° 58, de 27/10/98, segundo o qual o termo inicial para a contagem da decadência, no caso da majoração da alíquota do Finsocial, seria a data da publicação da Medida Provisória n° 1.110/95.

Nesse passo, forçosa é a conclusão de que, no caso em tela, houve a aplicação retroativa de nova interpretação, o que não pode ser admitido, por força do

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 126.919  
ACÓRDÃO N° : 302-35.866

parágrafo único, do art. 2º, da Lei nº 9.784, de 29/01/99, que se aplica subsidiariamente ao processo administrativo fiscal:

“Art. 2º. A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, **segurança jurídica, interesse público e eficiência**

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 dirige, vedada a aplicação retroativa de nova interpretação.” (grifei)

Embora esta Conselheira esteja convicta de que a interpretação esposada no Parecer COSIT nº 58/98 – considerando a data da publicação da MP nº 1.110/95 como termo inicial para contagem da decadência – não observou os princípios da segurança jurídica e do interesse público, não se pode negar que tal entendimento esteve vigente na Secretaria da Receita Federal até a edição do Ato Declaratório SRF nº 96, de 26/11/99 e, assim sendo, não há como deixar de aplicá-lo, no caso em exame – em que o pedido foi protocolado antes da adoção da nova interpretação – sob a justificativa de que, à época do respectivo julgamento pela autoridade de primeira instância, a instituição já adotava outro posicionamento.

Assim sendo, excepcionalmente no presente caso, VOTO NO SENTIDO DE QUE SEJA REFORMADA A DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA, AFASTANDO-SE A DECADÊNCIA, E DE QUE RETORNEM OS AUTOS À DRJ, PARA QUE ESTA SE PRONUNCIE SOBRE AS DEMAIS QUESTÕES DE MÉRITO.

Sala das Sessões, em 02 de dezembro de 2003

  
MARIA HELENA COTTA CARDOZO - Relatora Designada

RECURSO N° : 126.919  
ACÓRDÃO N° : 302-35.866

### VOTO VENCIDO

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

Trata o presente processo de pedido de restituição/compensação de valores recolhidos a título de Finsocial, entregue na DRF de Limeira no dia 13 de maio de 1999 e relativo aos meses de junho/91, julho/91, agosto/91 e dezembro/91, excedentes à alíquota de 0,5%. Os pagamentos foram efetuados nos dias 15/07/91, 14/08/91, 05/09/91 e 31/08/93, respectivamente.

Da data do último pagamento do FINSOCIAL (31/08/93), cuja restituição está sendo pleiteada, até a data do ingresso do pedido de restituição (13/05/99) transcorreram-se 5 anos e 8 meses.

Apenas para registro, consta no DARF relativo ao PA dezembro de 1991 que a alíquota aplicada foi de 0,5%.

A DRF de Limeira – SP indeferiu o pedido alegando que decaíra o direito da Recorrente de pleitear a restituição em tela, nos termos dos artigos 156, inciso I, e 168, inciso I, do CTN, bem como do ADN SRF n° 96/99.

O mesmo entendimento teve a DRJ Ribeirão Preto sobre a extinção do direito da Recorrente de pleitear a restituição dos valores eventualmente pagos a maior ou indevidamente a título de FINSOCIAL.

Tendo em vista que a compensação prevista no art. 170 do CTN pressupõe a existência de créditos líquidos e certos do sujeito passivo, a apreciação do pedido de compensação depende de se caracterizar a existência ou não de direito creditório e, portanto, da apreciação do pedido de restituição, da tempestividade deste e do cabimento ou não de restituição.

Como se vê, a decisão de primeira instância apenas declarou a decadência do direito pleiteado, sem analisar o mérito do objeto do pedido da Recorrente, ou seja, a restituição dos valores alegados como pagos a maior ou indevidamente, a título de FINSOCIAL, nos períodos de apuração 06/91, 07/91, 08/91 e 12/91.

A matéria relativa à extinção de direito (decadência) normalmente é examinada em sede de preliminar. No caso sob exame, tal tema constitui mérito,

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 126.919  
ACÓRDÃO N° : 302-35.866

conforme se depreende da análise de art. 269, inciso IV, do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal.

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

A administração pública rege-se pelo princípio da estrita legalidade (CF, art. 37, caput, e art. 2<sup>a</sup> da Lei n° 9.784/99), especialmente em matéria de administração tributária, que é uma atividade administrativa plenamente vinculada (CTN, art. 3º).

Disto isto, é imperioso identificar na legislação tributária o dispositivo legal que fixa o termo inicial da contagem do prazo decadencial para repetição de indébito e, também, se existe hipótese para a suspensão ou interrupção desse prazo.

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

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*I (. . . .)*

*II (. . . .)*

*III estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

*a) (. . . .)*

*b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*

Não há controvérsia, tanto na doutrina como na jurisprudência, de que a Lei Ordinária n° 5.172/66 (CTN), e suas alterações, foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988, com status de Lei Complementar. Em assim sendo, seus comandos normativos que tratam de normas gerais sobre decadência e prescrição (p.ex. termo de início) tem plena eficácia (p.ex. arts 168 e 173). Também não há controvérsia de que a legislação tributária existente antes da CF/88, excetuando as Leis Ordinárias e Complementares, que tratava de decadência ou de prescrição, não foi recepcionada pela CF/88 (p.ex. art. 122 do Decreto n° 92.698/86).

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.919  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.866

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

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

*II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.*

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

Os aplicadores do direito administrativo, em especial do direito tributário, estão vinculados à lei. Os termos iniciais para o exercício do direito de pleitear restituição, a que os administradores tributários estão vinculados, só são dois: **data da extinção do crédito tributário e data em que se tornar definitiva a decisão** (administrativa ou judicial) que tenha reformado decisão condenatória, anulado decisão condenatória, revogado decisão condenatória ou rescindido decisão condenatória. Marco inicial diverso destes é inovação que apenas à lei complementar é dado fazer (art. 146, inciso III, alínea “b”, da CF/88).

Embora respeite, não me parece coerente com o princípio da segurança jurídica (e da estrita legalidade) a opinião daqueles que defendem o início do prazo decadencial em tela no dia da edição da Medida Provisória nº 1.110/95. É evidente que a edição desta Medida Provisória não pode ser tomada como sinalização para a devolução de crédito tributário extinto pelo pagamento e nem representa marco inicial para aferição acerca da extinção do direito de requerimento administrativo de repetição de indébito.

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 126.919  
ACÓRDÃO N° : 302-35.866

tributário (confirmado a constitucionalidade). É assim o pensamento do Mestre Aliomar Baleeiro:

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

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

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

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

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

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

RECURSO Nº : 126.919  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.866

Ainda sobre o mesmo assunto, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ratifica o entendimento acima esposado, desta feita através do Parecer PGFN/CRJ nº 3.401/2002, aprovado pelo Sr. Ministro da Fazenda, cuja conclusão é elucidativa.

**“57). – IV – CONCLUSÃO”**

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

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

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

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

De acordo com De Plácido e Silva:

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 126.919  
ACÓRDÃO N° : 302-35.866

Este também é o pensamento de Aliomar Baleeiro.

*“Pelo art. 150, o pagamento é aceito antecipadamente, fazendo-se o lançamento a posteriori: a autoridade homologa-o, se exato, ou faz o lançamento suplementar, para haver a diferença acaso verificada a favor do Erário”.*

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

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

Quanto a alegação da Recorrente de que está sendo submetida a tratamento diferenciado e desfavorecido por não ter solicitado a restituição antes da edição do Ato Declaratório nº 96/99, falece a este Colegiado competência para, fora de cada lide que lhe é submetida a apreciação, desconstituir ato de autoridade administrativa tributária eventualmente eivado de vício de interpretação na aplicação da legislação tributária.

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

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

Sala das Sessões, em 02 de dezembro de 2003

  
WALBER JOSÉ DA SILVA - Conselheiro



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Recurso n.º : 126.919

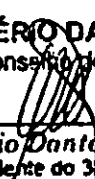
Processo n.º : 13887.000212/99-88

**TERMO DE INTIMAÇÃO**

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 2º do artigo 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, fica o Sr. Procurador Representante da Fazenda Nacional junto à 2ª Câmara, intimado a tomar ciência do Acórdão n.º 302-35.866.

Brasília-DF, 06/04/2004

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
MF - 3º Conselho de Contribuintes**

  
\_\_\_\_\_  
*Otacilio Dantas Cartaxo*  
Presidente do 3º Conselho

Ciente em: 14/04/2004, sem re-  
curso à CSRF.

  
Pedro Valter Leal  
Procurador da Fazenda Nacional  
OAB/CE 5688