



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA TURMA

Processo n.º : 13888.001492/99-50
Recurso n.º : 303-130381
Matéria : FINSOCIAL - RESTITUIÇÃO
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : SUPERMERCADO POLIDELLI LTDA.
Recorrida : 3ª CÂMARA DO 3º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 12 de novembro de 2007.
Acórdão n.º : CSRF/03-05.484

Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – RECONHECIMENTO DE DIREITO CREDITÓRIO – DUPLO GRAU - ANÁLISE DE MÉRITO – Nos processos administrativos fiscais de pedido reconhecimento do direito creditório, cujo litígio instaurou-se apenas quanto ao prazo para interposição do pleito, ou seja, a unidade de origem da Receita Federal não apreciou o mérito, afastada essa preliminar, os autos devem retornar àquela origem para essa análise, podendo o contribuinte apresentar outra manifestação de inconformidade à DRJ, no prazo de 30 dias da ciência, caso discorde da nova decisão.

Recurso especial negado.

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

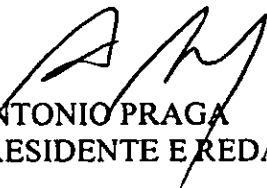
ACORDAM os Membros da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, 1) por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional. Prevaleceu o entendimento que a contagem do prazo de 5 (cinco) anos para interpor o pedido de restituição do Finsocial iniciou-se em 31/08/1995, com a publicação da Medida Provisória nº 1.110 de 30/08/1995. Os Conselheiros Anelise Daudt Prieto e Antônio José Praga de Souza negaram provimento integral ao recurso, sob o entendimento que esse prazo tem como marco final a publicação do Ato Declaratório SRF nº 96, em 30/11/1999. Os Conselheiros Judith do Amaral Marcondes Armando, Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro e Valmir Sandri negaram provimento ao recurso, entendendo que esse prazo é de 10 (anos), contados da ocorrência de cada fato gerador (tese dos “cinco + cinco”). 2) Pelo voto de qualidade, foi determinado o retorno dos autos à Delegacia da Receita Federal (DRF) de origem, para enfrentamento do mérito, podendo o Contribuinte, se discordar da nova decisão, interpor manifestação de inconformidade dirigida à DRJ, vencidos os Conselheiros Otacílio Dantas

1

A

Processo n.º : 13888.001492/99-50
Acórdão n.º : CSRF/03-05.484

Cartaxo, Marciel Eder Costa, Anelise Daudt Prieto e Valmir Sandri que determinavam o retorno dos autos à DRJ. Designado para redigir o voto vencedor nesta parte o Conselheiro Antônio José Praga de Souza.


ANTONIO PRAGA
PRESIDENTE E REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 27 MAI 2008

Participou ainda, do presente julgamento, a Conselheira: SUSY GOMES HOFFMANN.



Processo n.º : 13888.001492/99-50
Acórdão n.º : CSRF/03-05.484

Recurso n.º : 303-130381
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : SUPERMERCADO POLIDELLI LTDA.

RELATÓRIO

Inicialmente destaco que, pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 147, em 25 de junho de 2007 foram aprovados os novos Regimentos Internos dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Neste voto serão mantidas as referências a Regimento Interno anterior vigente na época dos fatos, com a observação de que a matéria agora se encontra disciplinada nos artigos 7º e 15 do novo regimento.

Trata-se de Recurso Especial, interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, contra decisão proferida pela 3ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, lavrada no Acórdão nº 303-32.131 (fls.168-185), consubstanciado na seguinte ementa:

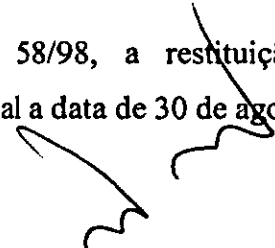
“FINSOCIAL - RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO.

PRAZO PRESCRICIONAL NÃO ESGOTADO.

O pedido de restituição e homologação de compensação foi protocolado perante a DRF em 29/12/1997.

Até 30/11/1999, o entendimento da administração tributária era aquele consubstanciado no Parecer COSIT nº 58/98. Se debates podem ocorrer em relação à matéria, quanto aos pedidos formulados a partir da publicação do AD SRF nº 096/99, é indubitável que os pleitos formalizados até aquela data deverão ser solucionados de acordo com o entendimento do citado Parecer, sob pena de se estabelecer tratamento desigual entre contribuintes em situação absolutamente igual.

Segundo o critério estabelecido pelo Parecer 58/98, a restituição da contribuição paga indevidamente teria por termo final a data de 30 de agosto de 2000.



Processo n.º : 13888.001492/99-50
Acórdão n.º : CSRF/03-05.484

Não tendo havido análise do mérito restante pela instância *a quo*, e em homenagem ao duplo grau de jurisdição, deve a ela retornar o processo para exame do pedido do contribuinte.

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE

Tanto a manifestação de inconformidade quanto o recurso voluntário em relação à decisão de não-homologação da compensação enquadram-se no disposto art. 151, III, do CTN, ou seja tais recursos suspendem a exigibilidade dos referentes ao objeto do pedido de compensação.

AFASTA-SE A PRESCRIÇÃO.DEVEM OS AUTOS RETORNAR À 1ª INSTÂNCIA PARA APRECIAÇÃO DO MÉRITO RESTANTE”

Do acórdão proferido por maioria de votos, a Procuradoria da Fazenda Nacional recorre, tempestivamente, com base no art. 5º, inciso II, do antigo Regimento Interno da CSRF, sob o argumento de que a decisão recorrida diverge do entendimento manifestado pela 2ª Câmara do Conselho de Contribuintes, que, em acórdão paradigma (302-35.782), assentou posicionamento 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), ocorrido com o pagamento do tributo”*.

Em defesa ao acolhimento das razões expostas no acórdão paradigma, alega, em suma, que:

(I) pelo exame dos artigos 165, inciso I e 168, inciso I, ambos do CTN, constata-se que o direito de o sujeito passivo pleitear a restituição total ou parcial de tributo pago indevidamente ou maior que o devido, em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido, extingue-se com o decurso do prazo de 5 anos, contados da data da extinção do crédito tributário;

(II) as decisões administrativas devem respeitar o disposto no AD SRF nº 96/99, segundo o qual o prazo para pleitear 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

Processo n.º : 13888.001492/99-50
Acórdão n.º : CSRF/03-05.484

ou em recurso extraordinário, extingue-se após o transcurso do prazo de 5 anos, contado da data da extinção do crédito tributário;

(III) o AD SRF nº 96/99 tem caráter vinculante para administração tributária, a partir de sua publicação, nos termos dos artigos 100, I e 103, I, do CTN, sob pena de responsabilidade funcional e, no que tange ao questionamento, suscitado eventualmente pelo contribuinte, sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade dessa norma, trata-se de competência exclusiva do Poder Judiciário, não cabendo discussão administrativa acerca da matéria;

(IV) aplicando-se o dispositivo do AD SRF nº 96/99, e tendo em vista que o CTN, em seu artigo 156, inciso I, especifica que o pagamento é modalidade de extinção do crédito tributário, bem como considerando a data em que o pedido de restituição do Finsocial foi protocolizado, tem-se que não havia como ser deferido tal pleito, levando-se em conta o decurso de mais de 5 anos desde o recolhimento efetivado;

(V) não há nada que justifique ser considerada a data da publicação da Medida Provisória nº 1.110/95, o termo inicial da contagem do prazo para se pleitear a restituição do Finsocial, haja vista que, no momento em que foi recolhido indevidamente o tributo, no outro dia, o contribuinte já poderia ter buscado a guarida do Judiciário para pleitear a restituição dos valores, não tendo nem que aguardar decisão da Colenda Suprema Corte para tal fim;

(VI) tal assertiva é indiscutível, eis que no ordenamento jurídico brasileiro, é admitido o controle constitucional difuso ou aberto (também conhecido como controle por via de exceção ou defesa), que se caracteriza pela permissão a todo e qualquer juiz ou tribunal realizar no caso concreto a análise sobre a compatibilidade do ordenamento jurídico com a Constituição Federal; e, por fim

(VII) não há lei qualquer autorização para se considerar um outro termo inicial da contagem do prazo para restituição do indébito mais favorável para o

Processo n.º : 13888.001492/99-50
Acórdão n.º : CSRF/03-05.484

contribuinte, em detrimento do erário, merecendo, assim, reprimenda o v. acórdão ora guerreado.

Requer, então, seja cassado o v. acórdão recorrido, restaurando-se o inteiro teor da r. decisão de 1ª Instância.

O acórdão trazido como paradigma nº 302-35.782, proferido pela 2ª Câmara do Terceiro de Contribuintes, encontra-se às fls. 198-225.

Segundo Informação Técnica e Despacho de nº 346/2005 (fls.227-230), o Recurso Especial em apreço atendeu aos requisitos de admissibilidade e merece seguimento.

O contribuinte foi intimado em 06/01/2006 (AR de fl.234), oferecendo em 12/01/2006 as suas contra-razões (fls.235-253), defendendo a manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.



Processo n.º : 13888.001492/99-50
Acórdão n.º : CSRF/03-05.484

VOTO VENCIDO

Conselheiro MARCIEL EDER COSTA, Relator

O Recurso Especial de Divergência oposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional é tempestivo e contém matéria de competência desta E. Câmara de Recursos Fiscais, o que habilita esta Colenda Turma a examinar o feito.

Para o cabimento do Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, com fundamento no inciso II, do art. 5º do antigo Regimento Interno da CSRF, necessário ao recorrente demonstrar, fundamentadamente, a divergência argüida, indicando a decisão divergente, e comprovando-a mediante a apresentação física do acórdão paradigma.

No que se refere ao Acórdão Paradigma de divergência nº 302-35.782, apontado e juntado aos autos pela Procuradoria da Fazenda Nacional, verifica-se que o mesmo prestou-se a comprovar a divergência alegada, na medida em que, enquanto no Acórdão recorrido entende-se que o prazo para pleitear restituição é de 5 anos contados da data de publicação da Medida Provisória nº 1.110/95, no acórdão paradigma defende-se a tese de que o direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 anos, porém, contados da data de extinção do crédito tributário, conforme art. 168, I, do CTN, assim entendida a efetivação do pagamento.

Atendida também a exigência do §3º do artigo 7º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (art.15, §5º do novo Regimento), pois o Acórdão Paradigma nº. 302-35.782 não sofreu reforma por esta Câmara.¹

Ultrapassados os requisitos de admissibilidade, passo ao exame da controvérsia.

Em que pesem os argumentos expendidos pela r. Procuradoria da Fazenda Nacional entendo que não lhe assiste razão, nem tampouco conçoerdo com os fundamentos apresentados no v. acórdão paradigma, já que compartilho do entendimento manifestado pela r.

¹ Informação extraída de: www.conselhos.fazenda.gov.br

Processo n.º : 13888.001492/99-50
Acórdão n.º : CSRF/03-05.484

decisão recorrida, o qual, inclusive, já foi reiteradamente demonstrado pela Egrégia Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes.

Por diversas oportunidades, manifestei meu entendimento quanto ao prazo decadencial para os pedidos de restituição do Finsocial, como é o caso, alinhavando em meu voto, os fundamentos que me fizeram concluir pelo início da contagem do prazo, com a publicação da Medida Provisória nº 1.110, de 30/08/95.

Como será melhor detalhado mais adiante, em 31.8.1995 foi editada a Medida Provisória nº. 1.110, de 30.8.1995, de autoria do Exmo. Ministro da Fazenda, que, após sucessivas reedições, foi convertida na Lei nº. 10.522, de 19.7.2002.

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

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

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

Passando à análise do caso concreto, de início, julgo conveniente nos debruçarmos sobre os institutos da decadência e prescrição.

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

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

Processo n.º : 13888.001492/99-50
Acórdão n.º : CSRF/03-05.484

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

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

Afinal, não prescreve o direito que ainda não nasceu.

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

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

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

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

Nesse diapasão, o precioso magistério de Paulo Pimenta ²

"A pretensão, na lição inesgotável de Pontes de Miranda, 'é a posição subjetiva de poder exigir de outrem alguma prestação positiva ou negativa'³, ou seja, é a faculdade de exigir o cumprimento de uma prestação, seja a de dar, fazer, ou de não fazer.

Além disso, o dispositivo inovador consagra expressamente o princípio da *action nata* – cuja existência era admitida com tranquilidade pela doutrina civilista na vigência do Código de 1916 -, por força do qual o prazo de prescrição começa fluir no momento em que ocorre a violação do direito material.

² A Restituição dos Tributos Inconstitucionais, o Novo Código Civil e a Jurisprudência do STF e do STJ, in Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 91, Editora Dialética, 2003, p. 90/91

³ Tratado de Direito Privado, t. 5, atual. Por Vislon Rodrigues, Campinas, Bookseller, 2000, p. 503.

Processo n.º : 13888.001492/99-50
Acórdão n.º : CSRF/03-05.484

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

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

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

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

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

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

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

Já na terceira hipótese, a situação é diametralmente distinta. O que foi pago pelo contribuinte era efetivamente devido à época do pagamento. Não havia, naquele instante, o caráter indevido no recolhimento efetuado, que só viria a adquirir essa feição após o advento de uma inovação na realidade jurídica em vigor.

Processo n.º : 13888.001492/99-50
Acórdão n.º : CSRF/03-05.484

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

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

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

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

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

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

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

O Colendo Superior Tribunal de Justiça, arauto máximo na uniformização da aplicação do direito federal, vem decidindo reiteradamente que, no caso de tributo declarado

Processo n.º : 13888.001492/99-50
Acórdão n.º : CSRF/03-05.484

inconstitucional, o prazo para repetição do que foi pago indevidamente só se inicia com o trânsito em julgado do acórdão do Supremo Tribunal Federal que declarou a inconstitucionalidade da exação.

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

Nesse sentido, decisão recente proferida por aquela Corte:

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

(...)

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

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

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

Processo n.º : 13888.001492/99-50
Acórdão n.º : CSRF/03-05.484

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

Agravo regimental a que se nega provimento. (STJ-2ª Turma, AGRESP nº. 414.130-MG, rel. Min. Franciulli Netto, j. 3.9.2002, negaram provimento. v.u., DJU 19.5.2003, p. 184)

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

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

“Tenho eu um direito subjetivo e podem passar os anos sem que o tempo tenha a mínima influência sobre o meu direito. Mais eis que, de repente, o meu direito entra em lesão, isto é, o dever jurídico que a ele corresponde não se cumpre: dá-se a lesão do direito. Nasce da lesão do direito o dever de ressarcir e, para mim, o direito de propor uma ação para obter ressarcimento. Se, porém, deixo que passe o tempo sem fazer valer o meu direito de ação, o que acontece? A lesão do direito se cura, convalida, a situação antijurídica torna-se jurídica; o direito anistia a lesão anterior e já não se pode mais pretender que eu faça valer nenhuma ação. Esta é a conceituação da prescrição que mais nos defende de dificuldades da matéria.”⁴



⁴ Programa de Direito Civil, Editora Forense, 3ª Edição, 2001, p. 345.

Processo n.º : 13888.001492/99-50
Acórdão n.º : CSRF/03-05.484

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

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

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

Com base nestes pressupostos doutrinários, pode-se concluir que antes da pronúncia (ou da extensão) da inconstitucionalidade da lei tributária, o contribuinte não possui efetivamente um '*direito a uma prestação*', apto a gerar contra si um prazo prescricional que o fulmine pela sua inércia. Não pode haver inércia a ser fulminada pela prescrição se não há direito exercitável, isto é, se não há '*actio nata*'." ⁵

Alguns dirão: mas com o recolhimento "indevido" (ainda que apenas em cumprimento de lei com presunção de constitucionalidade), surge para o contribuinte o direito de suscitar a declaração de inconstitucionalidade da norma e cumulativamente pleitear a restituição do recolhido. Mais ainda, dirão que o prazo é o previsto nos artigos 165 a 168 do CTN,

⁵ Inconstitucionalidade da Lei Tributária – Repetição do Indébito, Editora Dialética, 2002, p. 48.

Processo n.º : 13888.001492/99-50
Acórdão n.º : CSRF/03-05.484

defendendo ser esta a interpretação mais adequada com o princípio da segurança jurídica, que demanda a imutabilidade de situações que perduram ao longo do tempo, ainda que irregulares.

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

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

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

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

Em suma, nas hipóteses reguladas pelo CTN, a qualificação jurídica é certa e está definida antes da ocorrência do evento concreto. E, pela estrita razão de que o evento não se enquadra adequadamente na qualificação jurídica preexistente, é que o contribuinte tem direito à restituição do indevido. O indevido, nestes casos, é aferido mediante cotejo entre um fato e a respectiva previsão normativa, sendo que o fato é posterior a esta." ⁶

⁶ Ob. Cit., p. 50.



Processo n.º : 13888.001492/99-50
Acórdão n.º : CSRF/03-05.484

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

"Nesse passo, estamos perante duas posições.

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

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

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

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

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

Processo n.º : 13888.001492/99-50
Acórdão n.º : CSRF/03-05.484

Em suma, contar a prescrição a partir da data do pagamento feito (inclusive pagamento antecipado nos termos do artigo 150 do CTN) é negar o valor segurança, pois elimina a presunção de constitucionalidade da lei (que tem função estabilizadora das relações sociais e jurídicas), além de provocar desconfiância no ordenamento e induzir seu descumprimento, no sentido de que os contribuintes são levados a impugnar tudo, pois tudo precisa ser questionado para evitar a prescrição.

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

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

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

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

Processo n.º : 13888.001492/99-50
Acórdão n.º : CSRF/03-05.484

inconstitucionalidade. Na segunda, essa questão encontra-se previamente resolvida.

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

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

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

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

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

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

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

Processo n.º : 13888.001492/99-50
Acórdão n.º : CSRF/03-05.484

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

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

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

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

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

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

Trata-se de manifestação inequívoca da própria Administração, através de lei ou ato administrativo, que reconhece expressa ou tacitamente a inconstitucionalidade de um determinado tributo. Esse reconhecimento pode se exteriorizar de diferentes formas, como na

Processo n.º : 13888.001492/99-50
Acórdão n.º : CSRF/03-05.484

dispensa da cobrança ou pagamento do tributo, na dispensa da constituição do crédito tributário a ele referente, na revogação total ou parcial na norma tributária inconstitucional, dentre outras.

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

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

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

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

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

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

Indigitada omissão se configura inconstitucional no entender deste relator.

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

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

Processo n.º : 13888.001492/99-50
Acórdão n.º : CSRF/03-05.484

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

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

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

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

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

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

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

Com efeito, devemos ter presente que o instituto de conferir ao Senado o poder discricionário de estender efeitos *erga omnes* às declarações de inconstitucionalidade em

Processo n.º : 13888.001492/99-50
Acórdão n.º : CSRF/03-05.484

controle incidental sofreu, após a Carta de 1988, críticas pela sua ineficiência diante do modelo de controle abstrato adotado, pois irracional que de um mesmo Plenário surjam decisões com efeitos distintos, quando tomadas com fulcro na inconstitucionalidade de certa norma.

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

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

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

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

Processo n.º : 13888.001492/99-50
Acórdão n.º : CSRF/03-05.484

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

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

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

Todas essas razões demonstram a inadequação, o caráter obsoleto mesmo, do instituto de suspensão de execução pelo Senado no atual estágio do nosso sistema de controle de constitucionalidade."⁷

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

Em 31.8.1995 foi editada a Medida Provisória nº. 1.110, de 30.8.1995, que, após sucessivas reedições, foi convertida na Lei nº. 10.522, de 19.7.2002.

⁷ Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade, Celso Bastos Editor, 1998, p. 376:

Processo n.º : 13888.001492/99-50
Acórdão n.º : CSRF/03-05.484

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

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

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

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

É o caso da Contribuição instituída pelo artigo 8º da Lei 7.689/88 (art. 17, I), suspensa pela Resolução nº 11 do Senado Federal, de 4.4.95; do Empréstimo Compulsório, instituído pelo Decreto-lei 2.288/86 (at. 17, II), suspenso pela Resolução nº 50 do Senado Federal, de 9.10.95; o IPMF, criado pela Lei Complementar nº 77/93 (art. 17, IV), declarado inconstitucional em parte pelo STF na ADIN 939-DF, acórdão publicado em 18.3.94.

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

Processo n.º : 13888.001492/99-50
Acórdão n.º : CSRF/03-05.484

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

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

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

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

A jurisprudência, na verdade, teve como fundamento não a lei, mas a doutrina, que, especialmente após as lições de Ricardo Lobo Torres⁸ ;, vem defendendo a existência de causas supervenientes de abertura de prazo para o contribuinte reaver tributo indevidamente pago, entre as quais a decisão do Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado e a resolução do Senado Federal, hoje pacificamente admitidas pelos Tribunais.

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

'A restituição do indébito a causa superveniente apresenta o esquema que pode ser desdobrado em vários procedimentos ou atos distintos: (...); 2º) um ato intermediário que transforma em ilegal o pagamento até então

⁸ TORRES, Ricardo Lobo. Restituição dos Tributos. Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 167/170.

Processo n.º : 13888.001492/99-50
Acórdão n.º : CSRF/03-05.484

legal, e que pode ser proferido em ação judicial (decretação de nulidade e da ineficácia do negócio jurídico; declaração de inconstitucionalidade da lei em ação direta), em resolução do Senado Federal (que suspende a execução da lei declarada inconstitucional *incidenter* pelo STF), em lei de natureza interpretativa ou em ato ou procedimento administrativo (...).

(...)

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

O mesmo argumento e a mesmíssima conclusão se impõem para os casos de lei interpretativa. Também aí, a nosso ver o prazo de decadência se intenciona da data da publicação da lei que incorporou, em texto formal, os julgados”.⁹

⁹ Lei Interpretativa e Prescrição do Direito de Repetir: Novo Prazo para a Contribuição ao PIS, in Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 71, Editora Dialética, 2001, p. 73.

Processo n.º : 13888.001492/99-50
Acórdão n.º : CSRF/03-05.484

No mesmo sentido, é copiosa a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do Terceiro Conselho de Contribuintes, citando como exemplos:

1) FINSOCIAL – PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO – CONTAGEM DE PRAZO PARA DECADÊNCIA - O direito de pleitear restituição/compensação de tributos pagos indevidamente é sempre de 5 anos, distinguindo o início de sua contagem em razão da forma que se exterioriza o indébito.

O reconhecimento de crédito perante autoridade administrativa de tributo pago em virtude de lei, que se tenha por inconstitucional somente nasce após a declaração de inconstitucionalidade pelo STF. Inexistindo resolução Senado o Parecer COSIT 58/98 entendeu que o termo *a quo* para o pedido de restituição começa a contar da data da edição da MP 1110/95, portanto encerrando-se em 30/08/00. Não havendo análise do mérito do pedido em prestígio ao duplo grau de jurisdição afasto a decadência (prescrição) devendo o pedido ser remetido para primeira instância, para aferição dos cálculos apresentados.

Recurso especial negado. (CSRF, Relator Carlos Henrique Klaser Filho, Recurso 303-127151, processo nº 10830.007632/99-16, sessão de 21/02/2005, acórdão: CSRF/03-04.230)

2) FINSOCIAL. RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL. No caso de lei declarada inconstitucional, na via indireta, inexistindo Resolução do Senado Federal, **O Parecer COSIT nº 58, de 27/10/98**, vazou entendimento de que o termo *a quo* para o pedido de restituição, para terceiros, começa a contar da data da edição da Medida Provisória nº 1.110, de 30/08/95. Desta forma considerando que até 30/11/99 esse era o entendimento da SRF, todos os pedidos protocolados até tal data estão, no mínimo, albergados por ele.

O pedido de restituição e homologação de compensação foi protocolado perante a DRF em 12/05/99.

Processo n.º : 13888.001492/99-50
Acórdão n.º : CSRF/03-05.484

Até 30/11/1999, o entendimento da administração tributária era aquele consubstanciado no Parecer COSIT n.º 58/98. Se debates podem ocorrer em relação à matéria, quanto aos pedidos formulados a partir da publicação do AD SRF n.º 096/99, é indubitável que os pleitos formalizados até aquela data deverão ser solucionados de acordo com o entendimento do citado Parecer, até porque os processos protocolados antes de 30/11/99 e julgados, seguiram a orientação do Parecer. Os que embora protocolados não foram julgados antes daquela data, deverão de seguir o mesmo entendimento, sob pena de se estabelecer tratamento desigual entre contribuintes em situação absolutamente igual.

Segundo o critério estabelecido pelo Parecer 58/98, fixada, para o caso, a data de 30 de agosto de 1995 como o termo inicial para a contagem do prazo para pleitear a restituição da contribuição paga indevidamente, o termo final ocorreria em 30 de agosto de 2000.

Não tendo havido análise do pedido, afasta-se a prejudicial de decadência e devolve-se a matéria restante à apreciação da instância *a quo* em homenagem ao duplo grau de jurisdição.

AFASTA-SE A DECADÊNCIA E DEVOLVE-SE O PROCESSO À ORIGEM. (Recurso n.º 126655, Acórdão n.º 303-31243, Processo n.º 10660.000823/99-83, sessão de 19/02/2004, Relator Zenaldo Loibman, 3ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes)

Diante de todo o exposto, tendo o prazo prescricional (decadencial para alguns) se iniciado na data da publicação da MP n.º 1.110/95, qual seja, 31.08.1995, é legítimo o pedido de restituição/compensação formulado pelo Contribuinte.

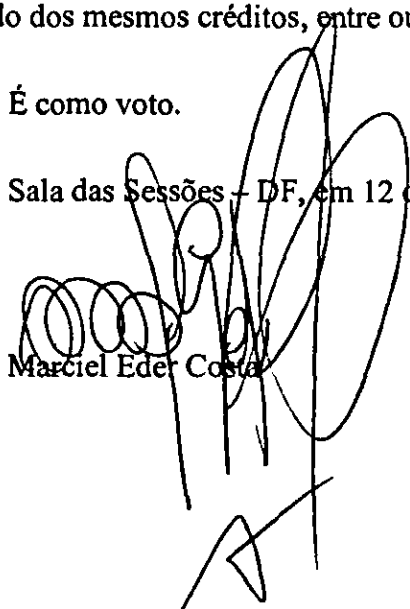
Embora a matéria que ora se conhece seja de mérito, é inegável não terem sido examinadas, pela primeira instância, outras questões de igual relevo ao deferimento do pedido formulado nestes autos.

Processo n.º : 13888.001492/99-50
Acórdão n.º : CSRF/03-05.484

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

É como voto.

Sala das Sessões – DF, em 12 de novembro de 2007.


Marciel Eder Costa

Processo n.º : 13888.001492/99-50
Acórdão n.º : CSRF/03-05.484

VOTO VENCEDOR

Conselheiro ANTONIO PRAGA, Redator Designado.

Nos debates do julgamento deste recurso propugnei pela correção do encaminhamento dos autos que segundo o acórdão recorrido deveria ser encaminhado à Delegacia de Julgamento - DRJ para julgamento do mérito.

Ocorre que o mérito não chegou a ser apreciado pela Delegacia da Receita Federal - DRF, sendo que o litígio foi instaurado apenas quanto ao decurso de prazo para interposição do pedido.

Em verdade a DRF não verificou os recolhimentos efetuados pelo contribuinte, tampouco se o aludido direito crédito teria sido pleiteado ou utilizado anteriormente, inclusive em compensação espontânea. O despacho denegatório limitou-se a justificar a intempestividade do pedido haja vista ter sido protocolado 5 (cinco) anos após o último recolhimento.

A DRJ, por sua vez, apreciou o litígio no limite que foi instaurado e também não verificou esses aspectos.

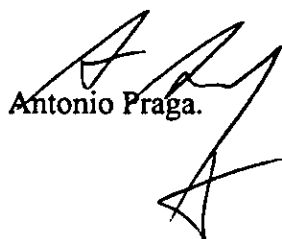
É possível que a DRJ tenha condições de apreciar o mérito, todavia, se negar, o contribuinte seria prejudicado pela supressão de instância, pois caberia apenas novo recurso ao Conselho de Contribuintes, ou seja, apenas uma oportunidade de defesa, enquanto o PAF consagra o duplo grau de jurisdição na esfera administrativa.

Além disso, o retorno dos autos à DRF trará economia processual, pois, na hipótese de o contribuinte restar de acordo com o decidido pela origem, não haverá instauração de novo litígio.

Diante do exposto oriento meu voto no sentido de confirmar integralmente a decisão do relator, apenas corrigindo o encaminhamento dos autos à unidade de origem (DRF ou DERAT para apreciação do mérito)

É como voto.

Sala das Sessões/DF, Brasília 12 de novembro de 2007.


Antonio Praga.

Processo n.º : 13888.001492/99-50
Acórdão n.º : CSRF/03-05.484

INTIMAÇÃO

Intime-se o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a esta Câmara Superior de Recursos Fiscais, da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º do artigo 37 do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007.

Brasília-DF, em


ANTONIO PRAGA
Presidente da CSRF

Ciente em

PAULO ROBERTO RISCADO JUNIOR
Procurador da Fazenda Nacional