MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº	:	13888.001913/99-14
Recurso nº	:	130.805
Acórdão nº	:	303-32.138
Sessão de	:	16 de junho de 2005
Recorrente(s)	:	CALGI MINERAÇÃO E CALCÁRIO LTDA
Recorrida	:	DRJ/RIBEIRÃO PRETO/SP

FINSOCIAL- RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO.
PRAZO PRESCRICIONAL NÃO ESGOTADO.
O pedido de restituição e homologação de compensação foi protocolado perante a DRF em 26/11/1999.
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.
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.
RECURSO PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar a argüição de decadência do direito de a contribuinte pleitear a restituição da Contribuição para o Finsocial paga a maior e determinar a devolução do processo à autoridade julgadora de primeira instância competente para apreciar as demais questões de mérito, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

DM

ANELISE DAUDT PRIETO
Presidente

ZENALDO LOIBMAN
Relator

Formalizado em:

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Nanci Gama, Sérgio de Castro Neves, Silvio Marcos Barcelos Fiúza, Marciel Eder Costa, Nilton Luiz Bartoli e Tarásio Campelo Borges.

RELATÓRIO

O processo trata de pedido de restituição/compensação do FINSOCIAL, protocolado em 24/11/1999 perante a SRF, conforme documento de fl. 01.Os pagamentos a maior foram realizados no período de 01/12/1989 a 31/03/1992.

O pedido foi indeferido pela Delegacia da Receita Federal mediante Despacho decisório, com base nos arts. 165, I e 168, I da Lei 5.172/66(CTN), no AD SRF 96/1999, por considerar que na data de protocolização do pedido de restituição já havia transcorrido o período decadencial de cinco anos contados a partir da data da extinção do crédito tributário pelo pagamento.

Ciente daquela decisão a contribuinte apresentou tempestivamente Manifestação de Inconformidade perante a DRJ competente, nos termos constantes às fls. 128/142 que leio em sessão e aqui se considera transcrito.

A DRJ, através de Turma de Julgamento, por unanimidade, decidiu não acolher a reclamação contra a decisão da DRF mantendo o indeferimento do pedido de restituição/ compensação em face da decadência, conforme consta às fls. 146/154.

A decisão foi resumida na seguinte ementa:
"FINSOCIAL.RESTITUIÇÃO.DECADÊNCIA.
A repetição de indébito tributário rege-se pelas normas de Direito Tributário.O prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição do tributo ou contribuição paga indevidamente ou em valor maior que o devido, inclusive na hipótese de o pagamento ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação declaratória ou em recurso extraordinário, extingue-se após o transcurso do prazo de cinco anos, contado da data da extinção do crédito tributário.
Solicitação Indeferida".

Irresignada a interessada apresentou tempestivamente recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes nos termos dispostos às fls. 164/184, cujas alegações principais leio em sessão.As razões de recurso reproduzem os mesmos argumentos antes levantados na impugnação.

Requer que seja conhecido e provido o seu recurso a fim de que seja reformada a decisão da DRJ, deferindo o pedido de restituição/compensação do seu crédito.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Zenaldo Loibman, Relator

Estando presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso.

Adotarei aqui a tese central do voto condutor proferido pelo ilustre Conselheiro Irineu Bianchi no âmbito do Ac. 303-30.948(Recurso nº125.543), que estabelece a necessidade de manutenção do critério jurídico definido pela Administração, por meio do Parecer COSIT 58/98, quanto ao termo de início do prazo prescricional para o direito de repetição de indébito a partir de decisão do STF em meio ao controle difuso ,para os pedidos formulados até 30/11/1999.

A decisão guerreada afastou a pretensão do contribuinte, sob o entendimento de que o direito para pleitear a restituição de tributo pago indevidamente extingue-se com decurso do prazo de 05 (cinco) anos, contados da data da extinção do crédito tributário, considerada esta como sendo a data do efetivo pagamento.

À primeira vista, então, haveria que se estabelecer o marco inicial para a contagem do prazo de que dispõe o contribuinte para pedir a restituição de tributo pago indevidamente ou a maior.

Segundo a letra fria da lei (CTN, art. 168, I, c/c art. 165, I), o direito de pleitear a restituição de tributo indevido ou pago a maior, extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da extinção do crédito tributário (grifei).

Uma corrente jurisprudencial no STJ fixou-se no sentido de que a extinção do crédito tributário só ocorre após a homologação expressa ou tácita, assim nos casos de lançamento por homologação, o prazo para pleitear a restituição seria de 10 (dez) anos, podendo ser sintetizada na seguinte ementa:

> "À luz do CTN esta Corte desenvolveu entendimento no sentido de computar a partir do fato gerador, prazo decadencial de cinco anos e, após, mesmo não se sabendo qual a data da homologação do lançamento, se este não ultrapassou o quinqüidio, computar mais cinco anos (STJ, AgRg-Resp. 251.831/GO, 2ª T. Relª Min. ELIANA CALMON, DJU 18.02.2002)."

Para contrariar tal entendimento, observe-se que na data de 29 de julho do corrente ano, o Poder Executivo encaminhou ao Congresso Nacional, em caráter de urgência, o Projeto de Lei Complementar nº 73, cujo artigo 3º diz:

> "Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150."

Ora, a introdução no CTN de dispositivo legal dotado de mero caráter interpretativo, representa o reconhecimento inequívoco por parte do Poder Executivo da existência da linha de entendimento diverso, e majoritário nos tribunais superiores, pretendendo justamente com a alteração legal fazer valer entendimento contrário.

O STJ já firmou entendimento de que a nova interpretação que acabou por ser imposta a partir da vigência da Lei Complementar 118/2005 só será aplicável aos processos ajuizados a partir da entrada em vigor da referida lei complementar.

Antes disso e quanto ao caso concreto, a meu juízo não há dúvida quanto ao caráter resolutivo da condição de não homologação do lançamento, sendo claro que se houver homologação, expressa ou tácita, o pagamento antecipado foi válido desde sempre e operou a extinção do crédito tributário desde quando praticado. Assim a partir do pagamento começa a fluir prazo decadencial em relação ao direito da Fazenda de proceder a revisão do ato do contribuinte por meio de lançamento de ofício, assim como também corre paralelamente prazo prescricional do direito do contribuinte pleitear restituição no caso de pagamento a maior ou indevido decorrente de erro. Evidentemente esse raciocínio não abarca a hipótese de recolhimento em relação a tributo só posteriormente declarado pelo STF inconstitucional, ainda que no controle difuso. É que não se pode ignorar que a declaração do STF representa fato jurídico novo que inquina de inconstitucionalidade uma lei vigente, e que até então gozava do pressuposto de constitucionalidade.

Penso que não representa a melhor interpretação a tese jurisprudencial dos dez anos, nem tampouco encontra melhor fundamento jurídico ignorar que a não homologação é condição resolutiva nos lançamentos por homologação, e que somente quando implementada a condição de não-homologação é que se descaracteriza a extinção do crédito tributário pelo pagamento antecipado. Mas também não se pode ignorar que o direito subjetivo creditório só emergiu para o contribuinte a partir da decisão do STF, tratando-se de prazo prescricional para exercício do direito.

Também deve ser lembrado que a CRFB/88 reservou a matéria sobre prescrição/decadência à lei complementar, pelo que se afastam as disposições de lei ordinárias anteriores ou posteriores à CF que pretenderam estabelecer prazo decadencial ou prescricional para tributos superiores a cinco anos. A Lei 5.172/66 (CTN), recepcionada pela CRFB/88 com o status de lei complementar, estabelece para os tributos um prazo de decadência/prescrição máximo de cinco anos, a depender do caso, contados de diferentes marcos; admite até que lei ordinária possa dispor

prazo diverso desde que seja inferior aos cinco anos. Essa é, ao meu ver, a melhor doutrina a respeito da matéria, disposta no rastro do pensamento de Aliomar Baleeiro e de Paulo de Barros Carvalho ,entre outros.

Por outro lado, o próprio STJ tem entendido, com base em doutrina consistente que, nos casos em que houver declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF, o dies a quo do prazo prescricional da ação de restituição de indébito não está prevista no CTN. Faz sentido no rastro da concepção da "actio nata".

Criou-se, então, corrente jurisprudencial segundo a qual o início do prazo prescricional de 5 (cinco) anos é a data de publicação da declaração de inconstitucionalidade. No caso do FINSOCIAL a decisão do plenário do STF tomada como marco se deu em relação ao RE 150.764-1/PE, publicada no DJU de 02/04/1993.

Entretanto entendo que ,neste processo, tornou-se secundária a definição, em tese, de qual a melhor interpretação legal a ser seguida para definir o termo de início do prazo de prescrição do direito do contribuinte pleitear a compensação do que pagou indevidamente, em face de posterior decisão do STF no controle difuso de constitucionalidade; isto porque até 30/11/1999 estava vigente entendimento administrativo do órgão tributário veiculado por meio do Parecer COSIT 58/98, de 27/10/1998, que firmou o termo inicial do prazo prescricional do direito, inclusive em relação ao contribuinte que é terceiro em relação ao RE julgado pelo STF.

Outrossim, observou bem o Conselheiro Irineu Bianchi, em seu voto supracitado, que o marco inicial para o prazo de restituição fixado a partir da MP 1.110/95 teve respaldo oficial através do Parecer COSIT nº 58/1998. Analisando dito Parecer,verifica-se que tal ato abordou o assunto de forma a não deixar dúvidas, razão pela qual transcrevo o seu inteiro teor :

> *"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário.*
>
> *Ementa: RESOLUÇÃO DO SENADO. EFEITOS.*
>
> *A Resolução do Senado que suspende a eficácia de lei declarada inconstitucional pelo STF tem efeitos ex tunc.*
>
> *TRIBUTO PAGO COM BASE EM LEI DECLARADA INCONSTITUCIONAL. RESTITUIÇÃO. HIPÓTESES.*
>
> *Os delegados e inspetores da Receita Federal estão autorizados a restituir tributo que foi pago com base em lei declarada inconstitucional pelo STF, em ações incidentais, para terceiros não-participantes da ação – como regra geral – apenas após a publicação da Resolução do Senado que suspenda a execução da lei. Excepcionalmente, a autorização pode*

ocorrer em momento anterior, desde que seja editada lei ou ato específico do Secretário da Receita Federal que estenda os efeitos da declaração de inconstitucionalidade a todos.

RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA.

Somente são passíveis de restituição os valores recolhidos indevidamente que não tiverem sido alcançados pelo prazo decadencial de 5 (cinco anos), contado a partir da data do ato que conceda ao contribuinte o efetivo direito de pleitear a restituição.

Dispositivos Legais: Decreto no 2.346/1997, art. 1o; Medida Provisória no 1.699-40/1998, art. 18, § 2o; Lei no 5.172/1966 (Código Tributário Nacional), art. 168.

RELATÓRIO

As projeções do Sistema de Tributação formulam consulta sobre restituição/compensação de tributo pago em virtude de lei declarada inconstitucional, com os seguintes questionamentos:

a) Com a edição do Decreto no 2.346/1997, a Secretaria da Receita Federal e a Procuradoria da Fazenda Nacional passam a admitir eficácia ex tunc às decisões do Supremo Tribunal Federal que declaram a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, seja na via direta, seja na via de exceção?

b) Nesta hipótese, estariam os delegados e inspetores da Receita Federal autorizados a restituir tributo cobrado com base em lei declarada inconstitucional pelo STF?

c) Se possível restituir as importâncias pagas, qual o termo inicial para a contagem do prazo de decadência a que se refere o art. 168 do CTN : a data do pagamento efetuado ou a data da interpretação judicial?

d) Os valores pagos à título de Finsocial, pelas empresas vendedoras de mercadorias e mistas no que excederam à 0,5% (meio por cento), com fundamento na Lei nº 7.689/1988, art. 9º e conforme Leis nºs 7.787/1989 e 8.147/1990, acrescidos do adicional de 0,1% (zero vírgula um por cento) sobre os fatos geradores relativos ao exercício de 1988, nos termos do Decreto-lei 2.397/1987, art. 22, podem ser restituídos a pedido dos interessados, de acordo com o disposto na Medida Provisória nº 1.621-36/1988, art. 18, § 2º? Em caso afirmativo, qual o prazo decadencial para o pedido de restituição?

e) Na ação judicial o contribuinte não cumula pedido de restituição, sendo a mesma restrita ao pedido de declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-leis nºs 2.445/1988 e

f) 2.449/1988 e do direito ao pagamento do PIS pela Lei Complementar nº 7/1970. Para que seja afastada a decadência, deve o autor cumular com a ação o pedido de restituição do indébito?

g) *Considerando a IN SRF no 21/1997, art. 17, § 1o, com as alterações da IN SRF no 73/1997, que admite a desistência da execução de título judicial, perante o Poder Judiciário, para pleitear a restituição/compensação na esfera administrativa, qual deve ser o prazo decadencial (cinco ou dez anos) e o termo inicial para a contagem desse prazo (o ajuizamento da ação ou da data do pedido na via administrativa)? Há que se falar em prazo prescricional ("prazo para pedir")? O ato de desistência, por parte do contribuinte, não implicaria, expressamente, renúncia de direito já conquistado pelo autor, vez que o CTN não prevê a data do ajuizamento da ação para contagem do prazo decadencial, o que justificaria o autor a prosseguir na execução, por ser mais vantajoso?*

FUNDAMENTOS LEGAIS

2. A Constituição de 1988 firmou no Brasil o sistema jurisdicional de constitucionalidade pelos métodos do controle concentrado e do controle difuso.

3. O controle concentrado, que ocorre quando um único órgão judicial, no caso o STF, é competente para decidir sobre a inconstitucionalidade, é exercitado pela ação direta de inconstitucionalidade - ADIn e pela ação declaratória de constitucionalidade, onde o autor propõe demanda judicial tendo como núcleo a própria inconstitucionalidade ou constitucionalidade da lei, e não um caso concreto.

4. O controle difuso - também conhecido por via de exceção, controle indireto, controle em concreto ou controle incidental (incidenter tantum) - ocorre quando vários ou todos os órgãos judiciais são competentes para declarar a inconstitucionalidade de lei ou norma.

4.1 Esse controle se exerce por via de exceção, quando o autor ou réu em uma ação provoca incidentalmente, ou seja, paralelamente à discussão principal, o debate sobre a inconstitucionalidade da norma, querendo, com isso, fazer prevalecer a sua tese.

5. Com relação aos efeitos das declarações de inconstitucionalidade ou de constitucionalidade, no caso de controle concentrado, segundo a doutrina e a jurisprudência do STF, no plano pessoal, gera efeitos contra todos (erga omnes); no plano temporal, efeitos ex tunc (efeitos retroativos, ou seja, desde a entrada em vigor da norma); e, administrativamente, têm efeito vinculante.

5.1 Os efeitos da ADIn se estendem além das partes em litígio, pois o que se está analisando é a lei em si mesma, desvinculada de um caso concreto. Tal declaração atinge, portanto, a todos os que estejam implicados na sua objetividade.

5.2 Nesse sentido, quando o STF conhecer da Ação de Inconstitucionalidade pela via da ação direta, prescinde-se da comunicação ao Senado Federal para que este suspenda a execução da lei ou do ato normativo inquinado de inconstitucionalidade (Regimento Interno do STF, arts. 169 a 178).

6. Passando a analisar os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no controle difuso, devem ser consideradas duas possibilidades, posto que, no tocante ao caso concreto, à lide em si, os efeitos da declaração estendem-se, no plano pessoal, apenas aos interessados no processo, vale dizer, têm efeitos interpartes; em sua dimensão temporal, para essas mesmas partes, teria efeito ex tunc.

6.1 No que diz respeito a terceiros não-participantes da lide, tais efeitos somente seriam os mesmo depois da intervenção do Senado Federal, porquanto a lei ou o ato continuariam a viger, ainda que já pronunciada a sentença de inconformidade com a Constituição. É o que se depreende do art. 52 da Carta Magna, verbis:

Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal:

X - suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal;

7. Vale dizer, os efeitos da declaração de inconstitucionalidade obtida pelo controle difuso somente alcançam terceiros, não-participantes da lide, se for suspensa a execução da lei por Resolução baixada pelo Senado Federal.

7.1 Nesse sentido, manifesta-se o eminente constitucionalista José Afonso da Silva:

"... A declaração de inconstitucionalidade, na via indireta, não anula a lei nem a revoga: teoricamente, a lei continua em vigor, eficaz e aplicável, até que o Senado Federal suspenda sua executoriedade nos termos do artigo 52, X; ..."

8. Quanto aos efeitos, no plano temporal, ainda com relação ao controle difuso, a doutrina não é pacífica, entendendo alguns que seriam ex tunc (como Celso Bastos, Gilmar Ferreira Mendes) enquanto outros (como José Afonso da Silva) defendem a teoria de que os efeitos seriam ex nunc (impediriam a continuidade dos atos para o futuro, mas não desconstituiria, por si só, os atos jurídicos perfeitos e acabados e as situações definitivamente constituídas).

9. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, apoiada na mais autorizada doutrina, conforme o Parecer PGFN no 1.185/1995, tinha, na hipótese de controle difuso, posição definida no sentido de que a Resolução do Senado Federal que declarasse a inconstitucionalidade de lei seria dotada de efeitos ex nunc.

9.1 Contudo, por força do Decreto no 2.346/1997, aquele órgão passou a adotar entendimento diverso, manifestado no Parecer PGFN/CAT/no 437/1998.

10. Dispõe o art. 1o do Decreto no 2.346/1997:

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 ou 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.

§ 2o O dispositivo no parágrafo anterior aplica-se, igualmente, à lei ou ato normativo que tenha sua inconstitucionalidade proferida, incidentalmente, pelo Supremo Tribunal Federal, após a suspensão de sua execução pelo Senado Federal.

11. O citado Parecer PGFN/CAT/no 437/1998 tornou sem efeito o Parecer PGFN no 1.185/1995, concluído que "o Decreto no 2.346/1997 impôs, com força vinculante para a Administração Pública Federal, o efeito ex tunc ao ato do Senado Federal que suspenda a execução de lei ou ato normativo declarado inconstitucional pelo STF".

11.1 Em outras palavras, no controle de constitucionalidade difuso, com a publicação do Decreto no 2.346/1997, os efeitos da Resolução do Senado foram equiparados aos da ADIn.

12. Conseqüentemente, a resposta à primeira questão é afirmativa: os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, seja por via de controle concentrado, seja por via de controle difuso, são retroativos, ressaltando-se que, pelo controle difuso, somente produzirá esses efeitos, em relação a terceiros, após a suspensão pelo Senado da lei ou do ato normativo declarado inconstitucional.

12.1 Excepcionalmente, o Decreto prevê, em seu art. 4o, que o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional possam adotar, no âmbito de suas competências, decisões definitivas do STF que

declarem a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo que teriam, assim, os mesmos efeitos da Resolução do Senado.

13. Com relação à segunda questão, a resposta é que nem sempre os delegados/inspetores da Receita Federal podem autorizar a restituição de tributo cobrado com base em lei declarada inconstitucional pelo STF. Isto porque, no caso de contribuintes que não foram partes nos processos que ensejaram a declaração de inconstitucionalidade – no caso de controle difuso, evidentemente –para se configurar o indébito, é mister que o tributo ou contribuição tenha sido pago com base em lei ou ato normativo declarado inconstitucional com efeitos erga omnes, o que, já demonstrado, só ocorre após a publicação da Resolução do Senado ou na hipótese prevista no art. 4o do Decreto no 2.346/1997.

14. Esta é a regra geral a ser observada, havendo, contudo, uma exceção à ela, determinada pela Medida Provisória no 1.699-40/1998, art. 18 § 2o , que dispõe:

Art. 18 - Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente:

§ 2o O disposto neste artigo não implicará restituição "ex officio" de quantias pagas.

15. O citado artigo consta da MP que dispõe sobre o CADIN desde a sua primeira edição, em 30/08/95 (MP no 1.110/1995, art. 17), tendo havido, desde então, três alterações em sua redação.

15.1 Duas das alterações incluíram os incisos VIII (MP no 1.244, de 14/12/95) e IX (MP no 1.490-15, de 31/10/96) entre as hipóteses de que trata o caput.

16. A terceira alteração, ocorrida em 10/06/1998 (MP no 1.621-36), acrescentou ao § 2o a expressão "ex officio". Essa mudança, numa primeira leitura, poderia levar ao entendimento de que, só a partir de então, poderia ser procedida a restituição, quando requerida pelo contribuinte; antes disso, o interessado que se sentisse prejudicado teria que ingressar com uma ação de repetição de indébito junto ao Poder Judiciário.

16.1 Salienta-se que, nos termos da Lei no 4.657/1942 (Lei de Introdução ao Código Civil), art. 1o, § 4o, as correções a texto de lei já em vigor consideram-se lei nova.

17. Entretanto, conforme consta da Exposição de Motivos que acompanhou a proposta de alteração, o disposto no § 2o "consiste em norma a ser observada pela Administração Tributaria, pois esta não pode proceder ex officio, até por impossibilidade material e insuficiência de

informações, eventual restituição devida". O acréscimo da expressão ex officio visou, portanto, tão-somente, dar mais clareza e precisão à norma, pois os contribuintes já faziam jus à restituição antes disso; não criou fato novo, situação nova, razão pela qual não há que se falar em lei nova.

18. Logo, os delegados/inspetores da Receita Federal também estão autorizados a proceder á restituição/compensação nos casos expressamente previstos na MP no 1.699/1998. art. 18, antes mesmo que fosse incluída a expressão "ex officio" ao § 2o.

19. Com relação ao questionamento da compensação/restituição do Finsocial recolhido com alíquotas majoradas acima de 0,5% (meio por cento) - e que foram declaradas inconstitucionais pelo STF em diversos recursos - como as decisões do STF são decorrentes de incidentes de inconstitucionalidade via recurso ordinário, cujos dispositivos, por não terem a sua aplicação suspensa pelo Senado Federal, produzem efeitos apenas entre as partes envolvidas no processo (a União e o contribuinte que ajuizou a ação), não haveria, a princípio, que se cogitar de indébito tributário neste caso.

19.1 Contudo, conforme já esposado, esta é uma das hipóteses em que a MP no 1.699-40/1998 permite, expressamente, a restituição (art. 18, inciso III), razão pela qual os delegados/inspetores estão autorizados a procede-la.

19.2 O mesmo raciocínio vale para a compensação com outros tributos ou contribuições administrados pela SRF, devendo ser salientado que o interessado deve, necessariamente, pleiteá-la administrativamente, mediante requerimento (IN SRF no 21/1997, art.12), inclusive quando se tratar de compensação Finsocial x Cofins (o ADN COSIT no 15/1994 definiu que essas contribuições não são da mesma espécie).

20. Ainda com relação à compensação Finsocial x Cofins, o Secretário da Receita Federal, com a edição da IN SRF no 32/1997, art. 2o, havia decidido, verbis:

Art. 2o - Convalidar a compensação efetiva pelo contribuinte, com a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, devida e não recolhida, dos valores da contribuição ao Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL, recolhidos pelas empresas exclusivamente vendedoras de mercadorias e mistas, com fundamento no art. 9o da Lei no 7.689, de 15 de dezembro de 1988, na alíquota superior a 0,5% (meio por cento), conforme as Leis nos 7.787, de 30 de junho de 1989, 7.894, de 24 de novembro de 1989, e 8.147, de 28 de dezembro de 1990, acrescida do adicional de 0,1% (um décimo por cento) sobre os fatos geradores relativos ao exercício de 1988, nos termos do art. 22 do Decreto-lei no 2.397, de 21 de dezembro de 1987.

20.1 O disposto acima encontra amparo legal na Lei no 9.430/1996, art. 77, e no Decreto no 2.194/1997, § 1o (o Decreto no 2.346/1997, que

revogou o Decreto no 2.194/1997, manteve, em seu art. 4o, a competência do Secretário da Receita Federal para autorizar a citada compensação).

21. Ocorre que a IN SRF no 32/1997 convalidou as compensações efetivas pelo contribuinte do Finsocial com a Cofins, que tivessem sido realizadas até aquela data. Tratou-se de ato isolado, com fim específico. Assim, a partir da edição da IN, como já dito, a compensação só pode ser procedida a requerimento do interessado, com base na MP no 1.699-40/1998.

22. Passa-se a analisar a terceira questão proposta. O art. 168 do CTN estabelece prazo de 5 (cinco) anos para o contribuinte pleitear a restituição de pagamento indevido ou maior que o devido, contados da data da extinção do crédito tributário.

23. Como bem coloca Paulo de Barros Carvalho, "a decadência ou caducidade é tida como o fato jurídico que faz perecer um direito pelo seu não exercício durante certo lapso de tempo" (Curso de Direito Tributário, 7a ed., 1995, p.311).

24. Há de se concordar, portanto, com o mestre Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, 10a ed., Forense, Rio, p. 570), que entende que o prazo de que trata o art. 168 do CTN é de decadência.

25. Para que se possa cogitar de decadência, é mister que o direito seja exercitável; que, no caso, o crédito (restituição) seja exigível. Assim, antes de a lei ser declarada inconstitucional não há que se falar em pagamento indevido, pois, até então, por presunção, era a lei constitucional e os pagamentos efetuados efetivamente devidos.

26. Logo, para o contribuinte que foi parte na relação processual que resultou na declaração incidental de inconstitucionalidade, o início da decadência é contado a partir do trânsito em julgado da decisão judicial. Quanto aos demais, só se pode falar em prazo decadencial quando os efeitos da decisão forem válidos erga omnes, que, conforme já dito no item 12, ocorre apenas após a publicação da Resolução do Senado ou após a edição de ato específico da Secretária da Receita Federal (hipótese do Decreto no 2.346/1997, art. 4o).

26.1 Quanto à declaração de inconstitucionalidade da lei por meio de ADIn, o termo inicial para a contagem do prazo de decadência é a data do trânsito em julgado da decisão do STF.

27. Com relação às hipóteses previstas na MP no 1.699-40/1998, art. 18, o prazo para que o contribuinte não- participante da ação possa pleitear a restituição/compensação se iniciou com a data da publicação:

a) da Resolução do Senado nº 11/1995, para o caso do inciso I;

b) da MP nº 1.110/1995, para os casos dos incisos II a VII;

c) da Resolução do Senado nº 49/1995, para o caso do inciso VIII;

d) da MP nº 1.490-15/1996, para o caso do inciso IX.

28. Tal conclusão leva, de imediato, à resposta à quinta pergunta. Havendo pedido administrativo de restituição do PIS, fundamentando em decisão judicial específica, que reconhece a inconstitucionalidade dos Decretos-leis nos 2.445/1988 e 2.44/1988 e declara o direito do contribuinte de recolher esse contribuição com base na Lei Complementar no 7/1970, o pedido deve ser deferido, pois desde a publicação da Resolução do Senado no 49/1995 o contribuinte - mesmo aquele que não tenha cumulado à ação o respectivo pedido de restituição - tem esse direito garantido.

29. Com relação ao prazo para solicitar a restituição do Finsocial, o Decreto no 92.698/1986, art. 122, estabeleceu o prazo de 10 (dez) anos, conforme se verificar em seu texto:

Art. 122. O direito de pleitear a restituição da contribuição extingue-se com o decurso do prazo de 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."

30. Inobstante o fato de os decretos terem força vinculante para a administração, conforme assinalado no propalado Parecer PGFN/CAT/no 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 pelo SRF, ou seja, 5 (cinco) anos (CTN, art. 168), contado da forma antes determinada.

30.1 Em adiantamento, salientou-se que, no caso da Cofins, o prazo de cinco anos consta expressamente do Decreto no 2.173/1997, art.78 (este Decreto revogou o Decreto no 612/1992, que, entretanto, estabelecia idêntico prazo).

31. Finalmente a questão acerca da IN SRF no 21/1997, art. 17, com as alterações da IN SRF no 73/1997. Neste caso, não há que se falar em decadência ou prescrição, tendo em vista que a desistência do interessado só ocorreria na fase de execução do título judicial. O direito à restituição já teria sido reconhecido (decisão transitada em julgado), não cabendo à administração a análise do pleito de restituição, mas, tão-somente, efetuar o pagamento.

31.1 Com relação ao fato da não-desistência da execução do título judicial ser mais ou menos vantajosa para o autor, trata-se de juízo a ser firmado por ele, tendo em vista que a desistência é de caráter facultativo. Afinal, o pedido na esfera administrativa pode ser medida interessante para alguns, no sentido de que pode acelerar o recebimento de valores que, de outra sorte, necessitariam seguir trâmite, em geral, mais demorado (emissão de precatório).

CONCLUSÃO

32. Em face do exposto, conclui-se, em resumo que:

a) As decisões do STF que declaram a inconstitucionalidade de lei ou de ato normativo, seja na via direta, seja na via de exceção, têm eficácia ex tunc;

b) *os delegados e inspetores da Receita Federal podem autorizar a restituição de tributo cobrado com base em lei declarada inconstitucional pelo STF, desde que a declaração de inconstitucionalidade tenha sido proferida na via direta; ou, se na via indireta:*

1. quando ocorrer a suspensão da execução da lei ou do ato normativo pelo Senado; ou

2. quando o Secretário da Receita Federal editar ato específico, no uso da autorização prevista no Decreto no 2.346/1997, art.4o; ou ainda,

3. nas hipóteses elencadas na MP no 1.699-40/1998, art. 18;

a) quando da análise dos pedidos de restituição/compensação de tributos cobrados com base em lei declarada inconstitucional pelo STF, deve ser observado o prazo decadencial de 5 (cinco) anos previsto no art. 168 do CTN, seja no caso de controle concentrado (o termo inicial é a data do trânsito em julgado da decisão do STF), seja no do controle difuso (o termo inicial para o contribuinte que foi parte na relação processual é a data do trânsito em julgado da decisão judicial e, para terceiros não-participantes da lide, é a data da publicação da Resolução do Senado ou a data da publicação do ato do Secretário da Receita Federal, a que se refere o Decreto nº 2.346/1997, art. 4º), bem assim nos casos permitidos pela MP nº 1.699-40/1998, onde o termo inicial é a data da publicação:

1. da Resolução do Senado nº 11/1995, para o caso do inciso I;

2. da MP nº 1.110/1995, para os casos dos incisos II a VII;

3. da Resolução do Senado nº 49/1995, para o caso do inciso VIII,

4. da MP nº 1.490-15/1996, para o caso do inciso IX.

b) os valores pagos indevidamente a título de Finsocial pelas empresas vendedoras de mercadorias e mistas - MP nº 1.699-40/1998, art. 18, inciso III - podem ser objeto de pedido de restituição/compensação desde a edição da MP nº 1.110/1995, devendo ser observado o prazo decadencial de 5 (cinco anos);

c) os pedidos de restituição/compensação do PIS recolhido a maior com base nos Decretos-leis nºs 2.445/1988 e 2.449/1988, fundamentados em decisão judicial específica, devem ser feitos dentro do prazo de 5 (cinco) anos, contando da data de publicação da Resolução do Senado nº 49/1995;

d) f) na hipótese da IN SRF nº 21/1997, art. 17, § 1º, com as alterações da IN SRF nº 73/1997, não há que se falar em prazo decadencial ou prescricional, tendo em vista tratar-se de decisão já transitada em julgado, constituindo, apenas, uma prerrogativa do contribuinte, com vistas ao recebimento, em prazo mais ágil, de valor a que já tem direito (a desistência se dá na fase de execução do título judicial)."

Assim, o entendimento da administração tributária, vazado no citado Parecer vigeu até a edição do Ato Declaratório SRF nº 096, de 26 de novembro de 1999, publicado em 30/11/99, quando este pretendeu mudar o entendimento acerca da matéria, desta feita arrimado no Parecer PGFN nº 1.538/99. O referido Ato Declaratório dispôs que:

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

Sem embargo, 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, 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 haverão de seguir o mesmo entendimento, sob pena de se estabelecer tratamento desigual entre contribuintes em situação absolutamente igual. Assim aconselham os princípios da isonomia, da lealdade entre as partes, da moralidade administrativa e também a inescapável necessidade jurídica de manutenção do critério fixado pela Administração em certo período.

Adoto aqui, finalmente, o entendimento expresso pelo eminente Conselheiro Irineu Bianchi de que as restrições apontadas no Parecer PGFN/CRJ/Nº 3401/2002, aprovado no Despacho do Exmo. Sr. Ministro da Fazenda, publicado no D.O.U. de 2 de janeiro de 2003, não podem obstar o reconhecimento do eventual direito creditório do recorrente. Consta do Despacho do Sr. Ministro da Fazenda que:

1) os pagamentos efetuados relativos a créditos tributários, e os depósitos convertidos em renda da União, em razão de decisões judiciais favoráveis à Fazenda transitadas em julgado, não são suscetíveis de restituição ou de compensação em decorrência de a norma vir a ser declarada inconstitucional em eventual julgamento, no controle difuso, em outras ações distintas de interesse de outros contribuintes;

2) a dispensa de constituição do crédito tributário ou a autorização para a sua desconstituição, se já constituído, previstas no art. 18 da Medida Provisória n. 2.176-79/2002, convertida na lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, somente alcançam a situação de créditos tributários que ainda não estivessem extintos pelo pagamento

No item "1", estão englobados os casos que são objetivados pelo Parecer, ou seja, onde houve o questionamento judicial e as decisões foram favoráveis à Fazenda Nacional, o que não é o caso dos presentes autos, vez que não há qualquer notícia de que a parte interessada pleiteou a restituição perante o Poder Judiciário sem sucesso.

Já o item "2" pretende dizer mais do que a própria Medida Provisória nº 1.110/95, que admitiu a inconstitucionalidade da exigência de que tratam os presentes autos.

Há que se dizer também que as conclusões do Parecer em comento, na parte que restringe o direito à restituição fora dos casos já analisados pelo Poder Judiciário, encontram-se a descoberto de qualquer motivação, o que o torna inválido neste particular, porquanto a motivação é elemento obrigatório na constituição de qualquer Ato Administrativo.

Finalmente, nunca é demais repetir que a Lei nº 10.522, veda apenas a restituição ex officio, não podendo o Parecer alargar a dicção legal.

Independentemente do meu entendimento, em tese, quanto à melhor interpretação legal a orientar a fixação do termo de início da contagem do prazo prescricional para o direito do contribuinte, penso que no âmbito deste processo deve ser fixado o critério estabelecido pelo Parecer 58/98.

Assim fixada a data de 31 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. In casu, o pedido ocorreu na data de 26/11/1999, logo, dentro do prazo prescricional.

Entendo, assim, não estar o pleito da Recorrente fulminado pela prescrição, de modo que afasto a prejudicial levantada pela Turma Julgadora, devendo ser reformada a decisão recorrida quanto a este aspecto e, para que não haja supressão de instância com agressão ao princípio do duplo grau de jurisdição, proponho que o processo retorne à instância *a quo*, determinando que seja examinado o mérito restante, qual seja o pedido de compensação do contribuinte, apurando-se a existência ou não dos alegados créditos, bem como, em se apurando a existência dos mesmos, se já foram utilizados pela contribuinte e/ou se foram objeto de anterior apreciação judicial.

Sala das Sessões, em 16 de junho de 2005.

ZENALDO LOIBMAN – Relator.