



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

Processo nº : 10283.006660/00-10
Recurso nº : 132.499
Acórdão nº : 302-37.415
Sessão de : 23 de março de 2006
Recorrente : J. R. FERNANDES
Recorrida : DRJ/BELEM/PA

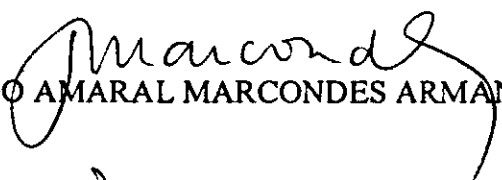
FINSOCIAL.

O prazo decadencial de cinco anos para pedir a restituição dos pagamentos de Finsocial inicia-se a partir da edição da MP 1110, de 30/08/1995, devendo ser reformada a decisão monocrática para, considerando a não decadência do direito de fazer esse pleito, para examinar a questão de mérito, além de se certificar se o contribuinte reveste a forma jurídica que o habilita a pleitear tal restituição.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, dar provimento ao recurso para afastar a decadência retornando-se os autos à Repartição de Origem para apreciação das demais questões de mérito, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. A Conselheira Maria Regina Godinho de Carvalho (Suplente) votou pela conclusão. Vencidas as Conselheiras Elizabeth Emílio de Moraes Chieregatto, relatora e Judith do Amaral Marcondes Armando que negavam provimento. Designado para redigir acórdão o Conselheiro Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior.


JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO
Presidente


PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JÚNIOR
Relator Designado

Formalizado em:

25 ABR 2006 RP-302-132.499

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Luis Antonio Flora, Corinθο Oliveira Machado, Paulo Roberto Cucco Antunes e Luis Alberto Pinheiro Gomes e Alcoforado (Suplente). Ausentes a Conselheira Mércia Helena Trajano D'Amorim e a Procuradora da Fazenda Nacional Maria Cecília Barbosa.

RELATÓRIO

A empresa acima identificada recorre a este Conselho de Contribuintes, de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém/PA.

DO PEDIDO DE RESTITUIÇÃO, DA DECISÃO DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL e da MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Por bem descrever os fatos ocorridos, adoto, inicialmente, o relatório de fls. 58/59, a seguir transcrito:

"1. Trata o Processo, formalizado em 29/06/2000, de pedido de reconhecimento do crédito de FINSOCIAL dos PAs de 09/89 a 03/92, para que o contribuinte possa compensar com débitos do SIMPLES, conforme fls. 1/2. Juntou ainda aos Autos os demonstrativos do valor a compensar, fls. 3 e DARFs de fls. 29/36, dos autos.

2. O pleito foi indeferido pela DRF/Manaus, fls. 42/45, conforme Despacho Decisório DRF/MNS/SESIT, de 17 de Setembro de 2001, considerando que está extinto o direito do contribuinte pleitear a restituição dos valores do FINSOCIAL, alegadamente recolhido a maior. Em vista disso fica prejudicado o direito a compensação, nos moldes dos arts. 2º e 12 da IN/SRF nº 21/97, com as alterações da IN/SRF nº 73/97.

3. Em 19 de setembro de 2001 foi cientificado pessoalmente da decisão da autoridade local. O Contribuinte apresentou em 04/10/2001 a Manifestação de Inconformidade de fls. 46/52 e anexos de fls. 53 a 55, alegando em síntese que:

- a) O Ato Declaratório SRF nº 096/99, que tem como fundamento o Parecer PGFN/CAT nº 1.538/99, não poderia ser usado para definir prazo de prescrição para restituição de tributos, pois tal é reservado a Lei Complementar, nem serve de base para indeferimento;*
- b) O Parecer COSIT nº 58/98 defendia a tese de que o início da contagem do prazo de decadência é a data do trânsito em julgado da decisão judicial que invalida o comando;*
- c) Da combinação do Art. 165, inciso I, com o Art. 168, inciso I, do CTN, depreende-se que o prazo de 5 (cinco) anos para pedir restituição de créditos decorrentes de pagamentos indevidos ou*

ELC

maior que o devido começa a correr a partir da data da extinção do crédito tributário;

- d) O crédito tributário decorrente do FINSOCIAL é formalizado através da modalidade lançamento por homologação, art. 150 do CTN. Conclui o sujeito passivo que, pela leitura desse artigo e seus parágrafos 1º e 4º, combinado com o art. 156, inciso VII, do mesmo Código, e considerando que não existe lei definindo prazo para homologação, a extinção do crédito tributário por essa modalidade se dá com o pagamento antecipado e homologação do lançamento. Ou seja, depois de decorridos 5 (cinco) anos do pagamento antecipado, no caso de não haver a homologação expressa por parte da Fazenda Pública, ocorre a homologação tácita e a conseqüente extinção do crédito tributário. Tal combina com o disposto no AD/SRF nº 96/99;*
- e) Segundo o impugnante, o prazo prescricional para pedir a restituição do indébito se deu 5 (cinco) anos após a ocorrência do fato gerador da respectiva obrigação acompanhada do correspondente pagamento antecipado, considerando-se que a Fazenda Pública não efetuou qualquer procedimento com vistas a homologação expressa do lançamento. Apenas a partir da homologação tácita, data em que ocorreu a extinção definitiva do crédito tributário pela conjugação dos dois fatores indispensáveis, o pagamento antecipado e a homologação. Assim sendo, a empresa apresentou o pedido de restituição tempestivamente;*
- f) Segue seu arrazoadado interpretando conjuntamente os Arts. 168/169 do CTN. "O direito a repetição do indébito só nasce, portanto, com a declaração de inconstitucionalidade pelo STF, no caso do controle de constitucionalidade pela via direta, e da publicação da Resolução do Senado Federal, no caso do controle difuso. Somente a partir desta data começa a correr o prazo de 5 (cinco) anos para se pedir a restituição do indébito perante a administração." Portanto, segundo a impugnante, seu pedido de restituição foi apresentado tempestivamente.*

4. Finalizando, requer a reforma do Despacho Decisório."

DO ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Em 20 de setembro de 2004, os Membros da 2ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal em Belém/PA, por unanimidade de votos, proferiram o Acórdão Simplificado DRJ/BEL Nº 3.078 (fls. 57/61), indeferindo a solicitação do contribuinte.

EMULA

Processo nº : 10283.006660/00-10
Acórdão nº : 302-37.415

Em síntese, os fundamentos que nortearam o julgado são os que se seguem:

- A PGFN já se manifestou sobre a matéria quando emitiu o Parecer nº 1.538, de 28/09/1999, entendendo que o prazo decadencial do direito de pleitear restituição de crédito decorrente de pagamento de tributo indevido, seja por aplicação inadequada da lei, seja pela inconstitucionalidade desta, rege-se pelo artigo 168 do CTN, extinguindo-se após decorridos cinco anos da ocorrência de uma das hipóteses previstas no artigo 165 do mesmo código.
- O Finsocial é contribuição sujeita ao lançamento por homologação, pois cabe ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade. Em assim sendo, a extinção do crédito tributário se abriga na disposição legal contida no § 1º do artigo 150 do CTN.
- Destarte, a data da extinção do crédito tributário, nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, deve ser a efetiva data em que o contribuinte recolhe o valor a título de tributo aos cofres públicos e haverá de funcionar, *a priori*, como *dies a quo* dos prazos de decadência e de prescrição do direito do contribuinte.
- O Secretário da Receita Federal editou o Ato Declaratório SRF nº 96, de 26/11/99, com referência ao prazo para que o contribuinte possa pleitear repetição de indébito, esclarecendo que o mesmo extingue-se após o transcurso do prazo de cinco anos, contado da data da extinção do crédito tributário.

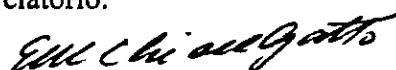
DO RECURSO AO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Cientificado do referido Acórdão em 15/12/2004 (AR à fl. 62), o contribuinte protocolizou, em 20/12/2004, tempestivamente, o recurso de fls. 69/71, expondo os argumentos que leio em sessão, para o conhecimento dos I. Membros desta Câmara.

À fl. 72 consta a remessa dos autos ao Segundo Conselho de Contribuintes e à fl. 73, seu encaminhamento a este Terceiro Conselho.

Esta Relatora os recebeu, em distribuição realizada aos 12/09/2005, numerados até a fl. 74 (última), que trata do trâmite do processo no âmbito deste Colegiado.

É o relatório.



Processo nº : 10283.006660/00-10
Acórdão nº : 302-37.415

VOTO

Conselheira Elizabeth Emílio de Moraes Chieregatto, Relatora

O presente recurso apresenta os requisitos para sua admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

O objeto deste processo refere-se a pedido de restituição/compensação de valores recolhidos a título de Finsocial, excedentes à alíquota de 0,5%, apresentado por empresa regularmente inscrita no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ.

No recurso interposto, a empresa-contribuinte apresenta as seguintes razões de defesa, em síntese:

- Os aumentos da alíquota do Finsocial, nos termos da Lei nº 7.787/89, da Lei nº 7.894/89 e da Lei nº 8.147/90, foram julgados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal.
- O Acórdão recorrido adota a interpretação dada pelo Ato Declaratório SRF nº 96/99, que não é suficiente, no presente caso, para demonstrar a decadência do direito de pedir restituição.
- Trata-se, na hipótese, de tributo sujeito a lançamento por homologação. Em assim sendo, a regra aplicada é a contida no art. 156, VII, do CTN, e não a do inciso I do mesmo artigo.
- O dispositivo citado nos remete, por sua vez, ao art. 150 e seus §§ 1º e 4º, podendo-se concluir que a extinção do crédito tributário não se dá definitivamente com o pagamento antecipado. Ela fica no aguardo do implemento de uma segunda condição para ser considerada como definitiva, qual seja, a homologação do lançamento. Enquanto não homologado lançamento, a extinção do crédito tributário não tem caráter definitivo, até porque antes da homologação o crédito tributário ainda não existe. Há, apenas, uma obrigação tributária nascida após a ocorrência do fato gerador.
- A homologação não existe para verificar se a obrigação tributária foi extinta pelo pagamento, e sim para verificar a ocorrência do fato gerador, apurar o valor do crédito tributário, bem como aplicar penalidade, caso cabível (art. 142, CTN). Ela existe para formalizar o crédito tributário.

- A homologação pode ser expressa ou tácita. E o prazo decadencial para a extinção do direito de o contribuinte pleitear repetição de indébito começa a correr a partir da homologação. Se a mesma for tácita, a extinção do crédito tributário ocorre 05 anos após a ocorrência do fato gerador e, a partir desta data, começa a correr o prazo de 05 anos para se pleitear a restituição (art. 168, CTN)
- Transcreve acórdãos dos Conselhos de Contribuintes que entende referendar seu entendimento.
- Discorre, ainda, sobre o prazo para repetição de indébito de tributos declarados inconstitucionais.
- Quanto à declaração de inconstitucionalidade, argumenta que, enquanto a mesma não for formalmente declarada, o pagamento de um tributo pressupõe-se válido. O contribuinte não tem o direito de solicitar ao Fisco a restituição no período de vigência da referida lei, já que a sua inconstitucionalidade é apenas uma suposição.
- A interpretação conjunta dos artigos 168 e 169 do CTN demonstra que tais dispositivos não se referem a esse tipo de indébito. *"O direito a repetição do indébito só nasce, portanto, com a declaração de inconstitucionalidade pelo STF, no caso do controle de constitucionalidade pela via direta, e da publicação da Resolução do Senado Federal, no caso do controle difuso. Somente a partir desta data nasce o direito à repetição do indébito, pois somente nesse momento a nulidade do vínculo jurídico tributário torna-se evidente. E somente aí começa a correr o prazo de 5 (cinco) anos para se pedir a restituição do indébito perante a administração."*
- Em assim sendo, como o prazo final para os contribuintes pleitearem a restituição dos pagamentos a maior de Finsocial foi 30/08/2000, seu pedido foi apresentado tempestivamente.
- Transcreve decisões de diversas Câmaras dos Conselhos de Contribuintes sobre a matéria e finaliza pedindo o deferimento de sua solicitação, com o conseqüente reconhecimento do direito creditório a seu favor contra a Fazenda Nacional, acrescido dos juros e correção monetária definidos na legislação pertinente.

Expostos os argumentos da empresa-recorrente, passo a sua análise.

A contribuição para o Fundo de Investimento Social – Finsocial – foi instituída pelo Decreto-lei nº 1940, de 25 de maio de 1982, destinada a custear

Processo nº : 10283.006660/00-10
Acórdão nº : 302-37.415

investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação, e amparo ao pequeno agricultor.

O Decreto-lei nº 2.049, de 01 de agosto de 1983, dispôs sobre as contribuições para o Finsocial, sua cobrança, fiscalização, processo administrativo e de consulta, entre outras providências.

O Regulamento da Contribuição para o Fundo de Investimento Social – FINSOCIAL foi aprovado pelo Decreto nº 92.698, de 21 de maio de 1986.

Este Decreto regulamentador, ao tratar do processo de restituição e ressarcimento do Finsocial, estabeleceu, em seu art. 122, que “o direito de pleitear a restituição da contribuição extingue-se com o decurso do prazo de dez anos ...”.

Contudo, com o advento da Constituição Federal de 1988, o dispositivo legal acima citado passou a não mais ter eficácia, uma vez que não foi recepcionado por aquela Carta.

Senão vejamos.

Reza o art. 149 da CF/88, *in verbis*:

“Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, 150, I e III, e sem prejuízo do disposto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.”

Ou seja, ao tratar das contribuições supracitadas, a Lei Maior apenas fez alusão aos artigos 146, inciso III, 150, incisos I e III e 195, § 6º, todos de seu próprio corpo.

Passemos à análise de cada um desses dispositivos.

O art. 146, III, determina que “*cabe à lei complementar ... estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre ... (b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários ...*”. (grifei)

Os incisos I e III do art. 150, por sua vez, assim determinam, *in verbis*:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

III – cobrar tributos:

- a) *em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;*
- b) *no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.”*

Finalmente, o art. 195, § 6º, dispõe que, *in verbis*:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

*...
§ 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b.”*

Verifica-se claramente que, com o advento da Constituição Federal de 1988, apenas a lei complementar (e o Código Tributário Nacional – CTN – tem este “*status*”) pode estabelecer normas gerais sobre prescrição e decadência tributárias, inclusive em relação às contribuições sociais. Neste diapasão, passaram aquelas contribuições a se submeterem às normas gerais em matéria de legislação tributária, inclusive as que tratam da prescrição e da decadência.

Por não existir lei especial que trate destas matérias (prescrição e decadência), **no que se refere ao direito do sujeito passivo, com referência ao Finsocial**, as mesmas se sujeitam às disposições contidas no CTN. (G.N.)

Buscando amparo naquele Código, no que se refere à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, e considerando o objeto destes autos, nos defrontamos com os arts. 168 e 165, inciso I, que estabelecem as normas a serem obedecidas quanto à questão da decadência do direito de pleitear repetição do indébito. No caso, dispõem aqueles artigos que o direito de o contribuinte pleitear a restituição de tributo pago indevidamente ou em valor maior que o devido, extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário.

Dispõe o art. 168 do CTN, *in verbis*:

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

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

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

O art. 165 daquele diploma legal assim coloca, *in verbis*:

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

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

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

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

(...).”

Os dispositivos legais transcritos afastam qualquer dúvida sobre o prazo que o contribuinte tem para exercer o direito de pleitear a restituição total ou parcial do tributo, qual seja, repito, de 5 (cinco) anos contados da data da extinção do crédito tributário, considerando-se a lide objeto deste processo.

Ademais, os tributos sujeitos a lançamento por homologação são tratados no art. 150 do CTN. O § 4º do citado artigo refere-se, especificamente, ao prazo para a Fazenda Pública homologar o lançamento antecipado pelo obrigado, e não para estabelecer o momento em que o crédito tributário se considera extinto, o qual foi definido no § 1º do mesmo artigo, *in verbis* (G.N.):

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

Conclui-se, portanto, que, para aos tributos sujeitos a esta modalidade de lançamento, os efeitos da extinção do crédito tributário operam desde o pagamento antecipado pelo sujeito passivo da obrigação tributária, nos termos da legislação de regência, sendo que esta extinção não é definitiva, pois depende de ulterior homologação da autoridade, que, no caso de considerar a antecipação em desacordo com a legislação, poderá não homologar o lançamento.

EMULA

Processo nº : 10283.006660/00-10
Acórdão nº : 302-37.415

Destaque-se, ainda, que as modalidades de extinção do crédito tributário encontram-se elencadas no art. 156 do CTN, também *in verbis*:

"Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I – o pagamento;

II – a compensação;

III – a transação;

IV – a remissão;

V – a prescrição e a decadência;

VI – a conversão do depósito em renda;

VII – o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do dispositivo no art. 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII – a consignação em pagamento nos termos do disposto no § 2º do art. 164;

LX – a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X – a decisão judicial passada em julgado;

XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

(...)".

(Nota: o grifo não é do original)

No caso dos autos, o crédito tributário já se encontrava extinto pelo pagamento, razão pela qual não há que se falar em restituição ou compensação.

Assim, quanto ao direito material da Recorrente em pleitear a restituição/compensação dos valores recolhidos à alíquota superior a 0,5%, com referência ao Finsocial, é este o entendimento desta Relatora.

Na hipótese vertente, os pagamentos do Finsocial referem-se ao período de apuração de setembro de 1989 março de 1992 e o Pedido de Restituição/Compensação foi apresentado em 29 de junho de 2000. (destaquei)

Destarte, para esta Conselheira, está evidente a ocorrência da extinção do direito de a Recorrente pleitear a restituição/compensação do mesmo Finsocial, pois seu pleito foi protocolizado na repartição competente bem após cinco anos da extinção do crédito tributário pertinente.

Processo nº : 10283.006660/00-10
Acórdão nº : 302-37.415

Quanto à declaração de inconstitucionalidade das Leis nºs 7.689/1988, 7.787/1989 e 7.894/1989, pelo Supremo Tribunal Federal, por comungar inteiramente do entendimento exposto pela I. Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo com referência ao Recurso nº 125.753, Acórdão nº 302-35.862, trago a esta Colação excerto do Voto nele proferido, que traduz minha própria posição sobre a matéria, transcrevendo-o:

"(...)

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

"TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. PRESCRIÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL DO PRAZO. COMPENSAÇÃO. FINSOCIAL COM OUTROS TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. ART. 49, DA MP Nº 66, DE 29/08/2002 (CONVERSÃO NA LEI Nº 10.637, DE 30/12/2002). ART. 21, DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 210, DE 1º/10/2002. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES.

.....

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

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

(...)

30. A linha interpretativa do STJ contraria, portanto, um dos princípios fundamentais do estado de direito, plenamente consagrado na Constituição da República, que é o da segurança jurídica. Com efeito, permitir sejam revistas situações jurídicas plenamente consolidadas durante a vigência de lei posteriormente declarada inconstitucional, mesmo após decorridos os prazos decadenciais ou prescricionais, é estabelecer o caos na sociedade. Sim, porque a tese teria que ser aplicada a todos indistintamente, e

isso significa dizer, por exemplo, que um contrato celebrado entre particulares, sob a égide de uma lei inconstitucional, possa ser desconstituído ou anulado a qualquer tempo, se a lei sob a qual se amparou for declarada inconstitucional, ainda que decorrido o prazo extintivo do direito, estabelecido na legislação civil.

(...)

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

(...)

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

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

(...)

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

EMUCH

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

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

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

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

Na hipótese destes autos, todo o entendimento manifestado no excerto do voto acima transcrito, especialmente as colocações, razões e conclusões da Procuradoria Nacional da Fazenda Nacional no Parecer PGFN/CAT/Nº 1.538/99, são inquestionavelmente aplicáveis.

Importante aqui ressaltar que, enquanto ao particular é permitido fazer tudo o que a lei não proíbe, à Administração Pública só é permitido fazer o que a lei, expressamente, permite, princípio basilar do Direito Administrativo.

Por todo o exposto, entende esta Julgadora que, no processo *sub judice*, a decadência do direito à restituição/compensação se concretizou, por força do previsto nos artigos 156, 165 e 168, todos do Código Tributário Nacional, razão pela qual **NEGO PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO INTERPOSTO**, prejudicados os demais argumentos.

Sala das Sessões, em 23 de março de 2006



ELIZABETH EMILIO DE MORAES CHIEREGATTO - Relatora

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior, Relator Designado

Conheço do Recurso por reunir as condições de admissibilidade.

Cinge-se o presente recurso ao pedido do contribuinte de que seja acolhido o seu pedido originário de restituição/compensação de crédito que alega deter junto a Fazenda Pública, em razão de ter efetuado recolhimentos a título de contribuição para o FINSOCIAL, em alíquotas superiores a 0,5%, com fundamento na declaração de inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal, quando do exame do Recurso Extraordinário 150.764/PE, julgado em 16/12/92 e publicado no DJ de 02/04/93.

Endosso voto da douta Conselheira Simone Cristina Bissoto, de que transcrevo partes.

O desfecho da questão colocada nestes autos passa pelo enfrentamento da controvérsia acerca do prazo para o exercício do direito à restituição de indébito. Passamos ao largo da discussão doutrinária de tratar-se o prazo de restituição de decadência ou prescrição, vez que o resultado de tal discussão não altera o referido prazo, que é sempre o mesmo, ou seja, 5 (cinco) anos, distinguindo-se apenas o início de sua contagem, que depende da forma pela qual se exterioriza o indébito.

Das regras do CTN – Código Tributário Nacional, exteriorizadas nos artigos 165 e 168, vê-se que o legislador não cuidou da tipificação de todas as hipóteses passíveis de ensejar o direito à restituição, especialmente a hipótese de tributos declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal. Veja-se:

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

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

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

Veja-se que o prazo é sempre de 5 (cinco) anos, sendo certo que a distinção sobre o início da sua contagem está assentada nas diferentes situações que

Processo nº : 10283.006660/00-10
Acórdão nº : 302-37.415

possam exteriorizar o indébito tributário, situações estas elencadas, em caráter exemplificativo e didático, pelos incisos do referido art. 165 do CTN, nos seguintes termos:

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

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

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

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

Somente a partir da Constituição de 1988, à vista das inúmeras declarações de inconstitucionalidade de tributos pela Suprema Corte, é que a doutrina debruçou-se sobre a questão do prazo para repetir o indébito nessa hipótese específica.

Foi na esteira da doutrina de incontestáveis tributaristas como Alberto Xavier, J. Artur Lima Gonçalves, Hugo de Brito Machado e Ives Gandra da Silva Martins, que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou-se, no sentido de que o início do prazo para o exercício do direito à restituição do indébito deve ser contado da declaração de inconstitucionalidade pelo STF.

Não obstante a falta de unanimidade doutrinária no que se refere a aplicação, ou não, do CTN aos casos de restituição de indébito fundada em declaração de inconstitucionalidade da exação pelo Supremo Tribunal Federal, é fato inconteste que o Superior Tribunal de Justiça já pacificou o entendimento de que o prazo prescricional inicia-se a partir da data em que foi declarada inconstitucional a lei na qual se fundou a exação (Resp nº 69233/RN; Resp nº 68292-4/SC; Resp 75006/PR, entre tantos outros).

No DOU de 08 de abril de 1997, foi publicado o Decreto nº 2.194, de 07/04/1997, autorizando o Secretário da Receita Federal *"a determinar que não sejam constituídos créditos tributários baseados em lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em ação processada e julgada originariamente ou mediante recurso extraordinário"* (art. 1º). E, na hipótese de créditos tributários já constituídos antes da previsão acima, *"deverá a autoridade lançadora rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso"* (art. 2º).

Processo nº : 10283.006660/00-10
Acórdão nº : 302-37.415

Em 10 de outubro de 1997, tal Decreto foi substituído pelo Decreto nº 2.346, pelo qual se deu a consolidação das normas de procedimento a serem observadas pela Administração Pública Federal em razão de decisões judiciais, que estabeleceu, em seu artigo primeiro, regra geral que adotou o saudável preceito de que ***“as decisões do STF que fixem, de maneira inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional, deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta”***.

Para tanto, referido Decreto – ainda em vigor - previu duas espécies de procedimento a serem observados. A primeira, nos casos de decisões do STF com eficácia *“erga omnes”*. A segunda – que é a que nos interessa nesse momento – nos casos de decisões sem eficácia *erga omnes*, assim consideradas aquelas em que ***“a decisão do Supremo Tribunal Federal não for proferida em ação direta e nem houver a suspensão de execução pelo Senado Federal em relação à norma declarada inconstitucional.”***

Nesse caso, três são as possibilidades ordinárias de observância deste pronunciamento pelos órgãos da administração federal, a saber: (i) se o **Presidente da República, mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida em caso concreto (art. 1º., §3º.); (ii) expedição de súmula pela Advocacia Geral da União (art. 2º.); e (iii) determinação do Secretário da Receita Federal ou do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente a créditos tributários e no âmbito de suas competências, para adoção de algumas medidas consignadas no art. 4º.**

Ora, no caso em exame, não obstante a decisão do plenário do Supremo Tribunal Federal não tenha sido unânime, é fato incontroverso – ao menos neste momento em que se analisa o presente recurso, e passados mais de 10 anos daquela decisão – que aquela declaração de inconstitucionalidade, apesar de ter sido proferida em sede de controle difuso de constitucionalidade, foi proferida **de forma inequívoca e com ânimo definitivo**. Ou, para atender o disposto no Decreto no. 2.346/97, acima citado e parcialmente transcrito, não há como negar que aquela decisão do STF, nos autos do Recurso Extraordinário 150.764/PE, julgado em 16/12/92 e publicado no DJ de 02/04/93, ***fixou, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional***, no que se refere especificamente à inconstitucionalidade dos aumentos da alíquota da contribuição ao FINSOCIAL acima de 0,5% para as empresas comerciais e mistas.

Assim, as empresas comerciais e mistas que efetuaram os recolhimentos da questionada contribuição ao FINSOCIAL, sem qualquer questionamento perante o Poder Judiciário, têm o direito de pleitear a devolução dos valores que recolheram, de boa fé, cuja exigibilidade foi posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, na solução de relação jurídica conflituosa ditada pela Suprema Corte, ainda que no controle difuso da constitucionalidade, momento a partir do qual pode o contribuinte exercer o direito de reaver os valores que recolheu.

Isso porque determinou o Poder Executivo que *“as decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional, deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal, direta e indireta”*¹ (g.n.)

Para dar efetividade a esse tratamento igualitário, determinou também o Poder Executivo que, *“na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.”*²

Nesse passo, a despeito da incompetência do Conselho de Contribuintes, enquanto tribunal administrativo, quanto a declarar, em caráter originário, a inconstitucionalidade de qualquer lei, não há porque afastar dele a relevante missão de antecipar a orientação já traçada pelo Supremo Tribunal Federal, em idêntica matéria.

Afinal, a partir do momento em que o Presidente da República editou a Medida Provisória nº 1.110, de 30/08/95, sucessivamente reeditada até a Medida Provisória nº 2.176-79, de 23/08/2002 e, mais recentemente, transformada na Lei nº 10.522/2002 (art. 18), pela qual determinou a dispensa da constituição de créditos tributários, o ajuizamento da execução e o cancelamento do lançamento e da inscrição da parcela correspondente à contribuição para o FINSOCIAL das empresas exclusivamente vendedoras de mercadorias e mistas, na alíquota superior a 0,5%, bem como a Secretaria da Receita Federal fez publicar no DOU, por exemplo, Ato Normativo nesse mesmo sentido (v.g. Parecer COSIT 58/98, entre outros, mesmo que posteriormente revogado), parece claro que a Administração Pública reconheceu que o tributo ou contribuição foi exigido com base em lei inconstitucional, nascendo, nesse momento, para o contribuinte, o direito de, **administrativamente**, pleitear a restituição do que pagou à luz de lei tida por inconstitucional.³

E dizemos administrativamente porque assim permitem as Leis 8383/91, 9.430/96 e suas sucessoras, bem como as Instruções Normativas que trataram do tema “compensação/restituição de tributos” (IN SRF 21/97, 73/97, 210/02 e 310/03).

Nessa linha de raciocínio, entende-se que o indébito, no caso do FINSOCIAL, restou exteriorizado por situação jurídica conflituosa, contando-se o prazo de prescrição/decadência a partir da data do ato legal que reconheceu a impertinência da exação tributária anteriormente exigida – a MP 1110/95, no caso - entendimento esse que contraria o recomendado pela Administração Tributária, no Ato Declaratório SRF nº 96/99, baixado em consonância com o Parecer PGFN/CAT nº 1.538, de 18/10/99, cujos atos administrativos, contrariamente ao que ocorre em

¹ Art. 1o., caput, do Decreto n. 2.346/97

² Parágrafo único do art. 4º. do Decreto n. 2.346/97

³ Nota MF/COSIT n. 312, de 16/7/99

Processo nº : 10283.006660/00-10
Acórdão nº : 302-37.415

relação às repartições que lhe são afetas, não vinculam as decisões dos Conselhos de Contribuintes.

Para a formação do seu livre convencimento, o julgador deve se pautar na mais fiel observância dos princípios da legalidade e da verdade material, podendo, ainda, recorrer à jurisprudência administrativa e judicial existente sobre a matéria, bem como à doutrina de procedência reconhecida no meio jurídico-tributário.

No que diz respeito a Contribuição para o FINSOCIAL, em que a declaração de inconstitucionalidade do Supremo Tribunal Federal acerca da majoração de alíquotas, deu-se em julgamento de Recurso Extraordinário - o que, em princípio, limitaria os seus efeitos apenas às partes do processo - deve-se tomar como marco inicial para a contagem do prazo decadencial a data da edição da Medida Provisória nº 1.110, de 30/08/95, sucessivamente reeditada até a Medida Provisória nº 2.176-79, de 23/08/2002 e, mais recentemente, transformada na Lei nº 10.522/2002 (art. 18).

Através daquela norma legal (MP 1.110/95), a Administração Pública determinou a dispensa da constituição de créditos tributários, o ajuizamento da execução e o cancelamento do lançamento e da inscrição da parcela correspondente à contribuição para o FINSOCIAL das empresas exclusivamente vendedoras de mercadorias e mistas, na alíquota superior a 0,5%.

Soaria no mínimo estranho que a lei ou ato normativo que autoriza a Administração Tributária a deixar de constituir crédito tributário, dispensar a inscrição em Dívida Ativa, dispensar a Execução Fiscal e cancelar os débitos cuja cobrança tenha sido declarada inconstitucional pelo STF, acabe por privilegiar os maus pagadores - aqueles que nem recolheram o tributo e nem o questionaram perante o Poder Judiciário - em detrimento daqueles que, no estrito cumprimento de seu dever legal, recolheram, de boa fé, tributo posteriormente declarado inconstitucional pelo STF e, portanto, recolheram valores de fato e de direito não devidos ao Erário.

Ora, se há determinação legal para "afastar a aplicação de lei declarada inconstitucional" aos casos em que o contribuinte, por alguma razão, não efetuou o recolhimento do tributo posteriormente declarado inconstitucional, deixando, desta forma, de constituir o crédito tributário, dispensar a inscrição em Dívida Ativa, dispensar a Execução Fiscal, bem como cancelar os débitos cuja cobrança tenha sido declarada inconstitucional pelo STF, muito maior razão há, por uma questão de isonomia, justiça e equidade, no reconhecimento do direito do contribuinte de reaver, na esfera administrativa, os valores que de boa fé recolheu à título da exação posteriormente declarada inconstitucional, poupando o Poder Judiciário de provocações repetidas sobre matéria já definida pela Corte Suprema.

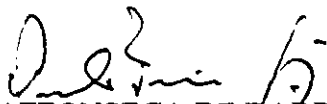
Assim, tendo sido reconhecido ser indevido - por inconstitucional - o pagamento da Contribuição para o FINSOCIAL em alíquotas majoradas, respectivamente, para 1%, 1,20% e 2%, com base nas Leis nºs 7.787/89, 7.894/89 e 8.147/90, é cabível e procedente o pedido de restituição/compensação apresentado

Processo nº : 10283.006660/00-10
Acórdão nº : 302-37.415

pela Recorrente antes de transcorridos os cinco anos da data da edição da Medida Provisória nº 1.110/95, publicada em 31/08/1995.

Pelo exposto e tudo o mais que dos autos consta, **dou provimento ao recurso**, para que a decisão de 1ª Instância seja reformada, afastando a decadência e no sentido de decidir sobre o mérito, uma vez que entendo não haver ocorrido a decadência do prazo para requerer a restituição dos pagamentos feitos.

Sala das Sessões, em 23 de março de 2006



PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JÚNIOR
Relator Designado