



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

Processo n° 10768.003669/2003-96
Recurso n° 137.774 Voluntário
Matéria FINSOCIAL-RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO
Acórdão n° 303-35.259
Sessão de 24 de abril de 2008
Recorrente KHALIL M. GEBARA E CIA LTDA.
Recorrida DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/09/1989 a 31/03/1992

FINSOCIAL. RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO.
PRESCRIÇÃO.

É entendimento deste Colegiado que o prazo para pleitear a restituição dos valores pagos a título de Contribuição para o Finsocial com alíquotas superiores a 0,5% é de cinco anos contados da data da edição da MP n° 1.110, em 31/08/95. Ressalvada a posição desta Relatora, ao entender que somente os pleitos protocolados até a edição do Ato Declaratório SRF n° 96, em 30/11/99, que alterou o entendimento contido no Parecer COSIT n° 58, de 27/10/98, devem ser considerados tempestivos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do voto da Relatora.

ANELISE DAUDT PRIETO

Presidente e Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Celso Lopes Pereira Neto, Tarásio Campelo Borges, Luis Marcelo Guerra de Castro, Nanci Gama, Vanessa Albuquerque Valente e Nilton Luiz Bartoli. Ausente o conselheiro Heroldes Bahr Neto.

Relatório

Adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo a seguir:

“Trata-se de pedido de reconhecimento de direito creditório, no valor de R\$ 1.160.955,09, oriundo de recolhimento de tributo a título de Finsocial, no período de setembro de 1989 a março de 1992, para fins de restituição e/ou compensação (fl. 01/03).

A autoridade fiscal indeferiu o pedido (fl. 35), com base no Parecer Conclusivo Eqpej/Dior à fl. 33, sob o fundamento de que o direito de pleitear a restituição de indébito tributário extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da extinção do crédito fazendário, conforme artigo 168, I, c/c 165, I, da Lei nº 5.172, Código Tributário Nacional (CTN), e Ato Declaratório SRF nº 96/99.

Cientificada da decisão em 24/07/03 (fl. 36 verso), o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade em 13/08/03 (fl. 37/43), alegando, em síntese que:

por decisão definitiva do STF as alterações de alíquota do Finsocial foram declaradas inconstitucionais;

A IN SRF 31/97 estendeu os efeitos da decisão do STF a todos os contribuintes, vedando a constituição de crédito tributário de Finsocial em alíquota superior a 0,5%;

o prazo para repetição do indébito começou em 10/06/98, data da publicação da 36ª edição da MP 1621, diploma que admitiu a restituição a requerimento do contribuinte.

Em apoio às alegações expendidas, o impugnante cita jurisprudência administrativa e pede, ao final, reconhecimento do direito creditório, para fins de restituição e compensação.”

A Delegacia de Julgamento do Rio de Janeiro indeferiu a solicitação do contribuinte, em decisão assim ementada:

“Normas Gerais de Direito Tributário

Ementa: Indébito fiscal. Restituição. Decadência.

O pagamento antecipado extingue o crédito referente aos tributos lançados por homologação e marca o início do prazo decadencial do direito de pleitear restituição de indébito.”

Ciente da decisão em 25/08/2006, sexta-feira, conforme AR de fl. 82, o contribuinte apresentou recurso voluntário a este Colegiado, em 25/09/2006, repetindo todas as razões da manifestação de inconformidade, sem nada acrescentar.



Requer, ao final, o provimento do recurso, com a decretação da total procedência do pedido de restituição.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to be the initials 'AP' or similar, written in a cursive style.

Voto

Conselheira ANELISE DAUDT PRIETO, Relatora

O pleito em tela diz respeito à restituição de valores pagos a título de Contribuição para o Finsocial, cuja cobrança com base em alíquotas superiores a 0,5% foi declarada inconstitucional, com efeito *intra partes*, pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 150.764-1/PE, publicado no D. J. de 02/04/93.

Daquela feita, os ministros da Corte Suprema decidiram, por unanimidade de votos, conhecer do recurso interposto pela União Federal pela letra *b* do permissivo constitucional. E, por uma apertada maioria de seis votos, lhe negaram provimento, declarando a inconstitucionalidade do artigo 9º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, do artigo 7º da Lei nº 7.787, de 30 de junho de 1989, do artigo 1º da Lei nº 7.894, de 24 de novembro de 1989 e do artigo 1º da Lei nº 8.147, de 28 de dezembro de 1990.

Em suma, decidiu-se que foi preservada, para as empresas vendedoras de mercadorias ou de mercadorias e serviços, a cobrança do FINSOCIAL nos termos em que figurava ao ser promulgada a Constituição de 1988, ou seja, a uma alíquota de 0,5%.

Posteriormente, por meio da MP nº 1110, artigo 18, publicada em 30/08/1995, foram dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem como cancelados o lançamento e a inscrição de tais valores.

Em 27/10/1998, por meio do Parecer COSIT nº 58, foi exarado o entendimento de que o termo do prazo para a sua restituição seria a data da publicação daquela medida provisória. Esta, intitulada de MP do CADIN foi republicada várias vezes, sendo finalmente convertida na Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

Os contribuintes pleiteiam a restituição argumentando que o prazo tem início seja na data publicação da MP nº 1.110, em 30/08/1995, seja na data uma de suas reedições efetuada por meio da MP nº 1.621, em 10/06/1998, que incluiu a determinação de que o disposto no artigo não implicaria restituição *ex officio* das quantias pagas. Socorrem-se ainda de outros atos normativos que trouxeram instruções ou interpretações sobre a matéria.

Nenhuma dessas teses me comove.

Com efeito, rezam os artigos 165 e 168 do Código Tributário Nacional que:

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

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

ADP

11- 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.” (grifei)

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

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

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

Como se constata, o prazo para solicitar a restituição de tributo indevido é de cinco anos contados da data da sua extinção. A tese de que os prazos teriam início com o trânsito em julgado de ação com efeito *erga omnes* ou com a edição de norma determinando que a Administração se abstenha de exigir o tributo no futuro fere o direito adquirido e o ato jurídico perfeito, que já consolidados pela decadência ou pela prescrição.

O Professor Eurico Marcos Diniz de Santi expõe a questão de forma muito bem posta, no caso de ação direta de inconstitucionalidade:¹

“Por isso, o controle da legalidade não é absoluto, exige o respeito do presente em que a lei foi vigente. Daí surgem os prazos judiciais garantindo a coisa julgada, e a decadência e a prescrição cristalizando o ato jurídico perfeito e o direito adquirido.

(...)

Acórdão em ADIN que declare a inconstitucionalidade de lei *ex tunc*² retira a lei do sistema jurídico no presente, impedindo que produza efeitos no futuro, mas não pode atingir os efeitos produzidos no passado, garantidos pela coisa julgada, pelo direito adquirido e pelo ato jurídico perfeito e consolidados pela decadência e pela prescrição.³

Como a ADIN é imprescritível, todas as ações que tiverem por objeto direitos subjetivos decorrentes de lei cuja constitucionalidade ainda não foi apreciada, ficariam sujeitas

¹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2000. P. 273/277).

² A Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999, dispondo sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal, trouxe novas perspectivas para essa questão ao proclamar em seu Art. 27 que “Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

³ Entendemos que o direito adquirido decorre do ato jurídico perfeito. Ambos, entretanto, sujeitam-se à alteração enquanto houver a possibilidade de controle da legalidade, restando consolidados somente após o fluxo dos prazos de decadência e de prescrição. Em suma, a decadência e a prescrição consolidam o direito adquirido e o ato jurídico perfeito.



à reabertura do prazo de prescrição, por tempo indefinido. Assim, disseminaria-se a imprescritibilidade no direito, tornando os direitos subjetivos instáveis até que a constitucionalidade da lei seja objeto de controle pelo STF. Ocorre que, se a decadência e a prescrição perdessem o seu efeito operante diante do controle direto de constitucionalidade, então todos os direitos subjetivos tornar-se-iam imprescritíveis.

A decadência e a prescrição rompem o processo de positivação do direito, determinando a imutabilidade dos direitos subjetivos protegidos pelos seus efeitos, estabilizando as relações jurídicas, independentemente de ulterior controle de constitucionalidade da lei.

O acórdão em ADIN que declarar a inconstitucionalidade da lei tributária serve de fundamento para configurar juridicamente o conceito de pagamento indevido, proporcionando a repetição do débito do Fisco somente se pleiteada tempestivamente em face dos prazos de decadência e prescrição: a decisão em controle direto não tem o efeito de reabrir os prazos de decadência e prescrição.

Descabe, portanto, justificar que, com o trânsito em julgado do acórdão do STF, a reabertura do prazo de prescrição se dá em razão do princípio da *actio nata*. Trata-se de repetição de princípio: significa sobrepor como premissa a conclusão que se pretende. O acórdão em ADIN não faz surgir novo direito de ação, serve tão só como novo fundamento jurídico para exercitar o direito de ação ainda não desconstituído pela ação do tempo no direito.

Respeitados os limites do controle da constitucionalidade e da imprescritibilidade da ADIN, os prazos de prescrição do direito do contribuinte ao débito do Fisco permanecem regulados pelas três regras que construímos a partir dos dispositivos do CTN.”

Como conclui a Conselheira Maria Cristina Roza da Costa em sua monografia final no Curso de Especialização em Direito Tributário Material e Processual, ESAF-UFPE, “A retirada da norma do mundo jurídico no presente em razão da declaração de inconstitucionalidade obsta a produção de seus efeitos para o futuro. Inadmissível que atinja os efeitos produzidos no passado, que tenham sido consolidados pela decadência e pela prescrição.”⁴

No dizer de Maria Helena Cotta Cardozo, em seu brilhante voto proferido quando ainda Conselheira da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, que negou provimento ao recurso voluntário 129.095, relativo à restituição da cota café, “o efeito *ex tunc* de decisões do STF declarando a inconstitucionalidade de lei, ainda que em sede de ADIn, não é absoluto, encontrando limites nas hipóteses de prescrição e decadência, que efetivamente impedem a revisão administrativa ou judicial.”

Aliás, até mesmo o Superior Tribunal de Justiça, que já chegou a entender que, havendo decisões da Corte Maior envolvendo inconstitucionalidade, o termo inicial do prazo para o pleito de restituição seria a data de sua publicação, alterou seu posicionamento. Com efeito, em 24/03/2004, em julgado da Primeira Seção com relatoria designada para o Ministro José Delgado, foi decidido, por maioria de votos, “não adotar o posicionamento de se contar o prazo prescricional a partir do trânsito em julgado da ADIn, no controle de constitucionalidade concentrado ou da Resolução do Senado, no controle difuso, para novamente adotar o que

⁴ Publicada em Direito Tributário e Direito Administrativo. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 174.



coloquialmente se conhece pela teoria dos “cinco mais cinco.” (Primeira Seção. EREsp 435.835-SC. Informativo STJ nº 203)

Conforme a teoria dos “cinco mais cinco”, aplicada a tributos cujo lançamento for por homologação, o termo inicial do prazo não é o “pagamento antecipado” e sim o momento da homologação expressa ou tácita do pagamento, já que somente aí ocorre a extinção do crédito. Como há normalmente a homologação tácita, cinco anos após o fato gerador (CTN, 150, par. 4º), contar-se-ia estes cinco anos e mais cinco a partir da data da extinção.

Entretanto, essa corrente é rechaçada até mesmo pela doutrina mais abalizada na matéria, como pode ser constatado pelo seguinte excerto da obra de Eurico Marcos Diniz de Santi⁵:

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

Segundo, porque se interpretou o “sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento de forma equivocada, mesmo desconsiderando a crítica de ALCIDES JORGE COSTA⁶, para quem “não faz sentido (...), ao cuidar do lançamento por homologação, pôr condição onde inexistente *negócio jurídico*”, pois “condição é modalidade de negócio jurídico e, portanto, inaplicável ao ato jurídico material” do pagamento, não se pode aceitar condição resolutiva como se fosse necessariamente uma condição suspensiva que retarda o efeito do pagamento para a data da homologação.⁷

A condição resolutiva não impede a plena eficácia do pagamento e, portanto, não descaracteriza a extinção do crédito no átimo do pagamento. Assim sendo, enquanto a homologação não se realiza, vigora com plena eficácia o pagamento,⁸ a partir do qual podem exercer-se os direitos advindos desse ato, mas dentro dos prazos prescricionais.

⁵ Decadência e Prescrição em Direito Tributário. Max Limonad: São Paulo, 2.000. pp. 268/270.

⁶ “Da extinção das obrigações tributárias. p. 95. Também é esta a argumentação de SACHA CALMON NAVARRO COELHO, Curso de direito tributário brasileiro, p. 699.”

⁷ “LUCIANO AMARO aponta a impropriedade técnica de o CTN dirigir a *homologação* como condição resolutiva: “Ora, os sinais aí estão trocados. Ou se deveria, prever como condição resolutória, a negativa de homologação (de tal sorte que, implementada essa negativa, a extinção restaria resolvida) ou teria de definir-se, como condição *suspensiva* a homologação (no sentido de que a extinção ficaria suspensa até o implemento da homologação). *Direito tributário brasileiro*, p. 344.”

⁸ “Nesse sentido, Min. DEMÓCRITO REINALDO, ao relatar os embargos de divergência em Resp nº 48.113-7/PR, averbou: “O lançamento, no caso, constitui mero ato declaratório de situação preexistente, preconstituída. E a homologação ficta (ou expressa) como instrumento declaratório, tem efeito retro-operatne, ou, em outras palavras: tem efeitos *ex tunc*, alcança o ato do pagamento, declarando a sua eficácia, no momento em que a realizou”. Também julgou assim SÉRGIO NOJIRI: “Verifica-se, pois, que a extinção do crédito tributário se opera no momento do efetivo recolhimento do tributo, ainda que este tenha sido exigido ilegalmente. Neste sentido, o direito de pleitear a restituição está sujeito ao prazo de cinco anos (art. 168, CTN), a contar da data da extinção do crédito tributário, que é o da data do pagamento indevido. Contudo, por estar esse pagamento sob condição resolutória, seus efeitos se darão somente a partir do lançamento tributário (que no caso em apreço é ficto), nos termos do art. 150, § 4º (...). A meu ver, e este é o ponto crucial da questão, os efeitos deste lançamento ficto operam-se *ex tunc*. A homologação apenas reconhece o pagamento havido, declarando, com efeitos retroativos, a extinção do crédito tributário. Portanto, o prazo de restituição é de 5 anos, a contar do efetivo



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

Assim, entendo que o prazo em tela é de cinco anos contados da data da extinção do crédito tributário.

Por outro lado, como já visto, o Parecer COSIT nº 58, de 27/10/98, vazou o entendimento de que, no caso da Contribuição para o Finsocial, o termo *a quo* para o pedido de restituição do valor pago com alíquota superior a 0,5% seria a data da edição da MP nº 1.110, em 31/05/95.

Posteriormente, a SRF alterou a posição exarada no Parecer Normativo nº 58, de 27/10/1998, por meio do Ato Declaratório SRF nº 96, de 26 de novembro de 1999, publicado em 30/11/99, chegando à tese dos cinco anos contados da extinção.⁹

Em decorrência, e considerando ainda o disposto no artigo 2º, inciso XIII, da Lei nº 9.784, de 29/01/1999¹⁰, devo fazer uma exceção ao meu posicionamento de que o contribuinte somente faz jus à repetição/compensação dentro do prazo de cinco anos contados a partir da extinção do crédito tributário.

Com efeito, aquela norma, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal e que se aplica subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, dispõe que é vedada a aplicação retroativa de nova interpretação. Ou seja, não há como a Administração imputar ao contribuinte, que deu entrada ao seu pleito de restituição antes ou sob a égide do disposto no PN nº 58/98, entendimento diverso posterior, constante do AD SRF nº 96/99. Portanto, aos pedidos protocolados antes da publicação do AD SRF nº 96, em 30/11/99, deve ser dado o entendimento exarado no Parecer COSIT nº 58/99, contando-se o prazo de cinco anos para pleitear a restituição a partir da data da publicação da MP nº 1.110, em 31/08/95.

Poderia ser ainda argumentado que se a Medida Provisória nº 1.621-36, de 10/06/1998, apontou com o direito à restituição do tributo, haveria entendimento diverso do acima defendido, de que a prescrição teria como termo inicial a extinção do crédito. Isto

pagamento espontâneo do tributo indevido ou a maior”, (Sentença, Autos nº 96.0902460-2, Sorocaba, 2ª Vara da Justiça Federal, p. 9).

⁹ “I - o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior que o devido, inclusive na hipótese de o pagamento ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação declaratória ou em recurso extraordinário, extingue-se após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da extinção do crédito tributário - arts. 165, I, e 168, I, da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).
II - (...)”

¹⁰ “Art. 2º. (...) Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: (...) XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se destina, vedada a aplicação retroativa de nova interpretação.”(grifei)



porque a norma seria inócua, pois já teriam transcorrido mais de cinco anos dos pagamentos efetuados.

Porém, tal argumento não se sustenta quando considerado, como no Parecer COSIT nº 58/98, que delegados/inspetores da Receita Federal já estavam autorizados a proceder à 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. Com efeito, à época da edição da MP nº 1.110/95 vários pagamentos efetuados ainda eram passíveis de restituição, segundo o disposto no CTN, art. 168, inciso I.

Portanto, reitero meu entendimento de que os pedidos protocolados a partir de 30/11/99 não podem ser acolhidos.

Em face de todo o exposto, entendo que o pleito do sujeito passivo, protocolado em 05/05/2003, está fulminado pela prescrição e nego provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 24 de abril de 2008


ANELISE DAUDT PRIETO