



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10845.001057/00-11
Recurso nº : 133.398
Acórdão nº : 302-37.465
Sessão de : 27 de abril de 2006
Recorrente : DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS GUARAJÁ LTDA.
Recorrida : DRJ/SÃO PAULO/SP

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. As Conselheiras Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro e Mércia Helena Trajano D'Amorim votaram pela conclusão. Vencidas as Conselheiras Elizabeth Emílio de Moraes Chieregatto, relatora e Judith do Amaral Marcondes Armando que negavam provimento. Designado para redigir o 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:

20 JUN 2006

RP - 302 - 133.398

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Corintho Oliveira Machado, Luciano Lopes de Almeida Moraes e Luis Antonio Flora. Esteve presente 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 São Paulo/SP.

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. 118/119, a seguir transscrito:

"Trata-se de pedido de restituição protocolizado em 20/06/2000, relativo a valores recolhidos a maior, segundo alegação, a título de Finsocial e Cofins, para o período de 03/1990 a 12/1994. A fundamentação legal do pedido baseia-se em normativos referentes ao Finsocial e à Lei que instituiu a Cofins.

2. *Mediante Despacho Decisório N.º 056, de 25/09/2001 (fls. 51-55), a Seção de Análise e Orientação Tributária (Saort) da DRF Santos indeferiu a restituição pleiteada ante a verificação do decurso do prazo quinquenal para exercer o direito de restituição, considerando que os recolhimentos dos darf anexados foram efetuados entre 11/01/1990 e 31/03/1993 e o pedido foi protocolizado em 20/06/2000. Tal decisão baseou-se nos artigos 156, I, 165, e 168, I, do CTN, e também no Ato Declaratório SRF n.º 96, de 26.11.1999, cujo texto estabelece, tendo em vista o Parecer PGFN/CAT/n.º 1538 de 1999, que o prazo para 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 constitucional 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 – artigos 165, I, e 168, I, da Lei N.º 5.172, de 25.10.1966 (Código Tributário Nacional).*

3. *Inconformado com o referido Despacho Decisório, do qual foi cientificado em 21/02/2002 (fls. 62), o contribuinte protocolizou, em 22/03/2002, a manifestação de inconformidade de fls. 64-97, na qual deduz as alegações a seguir resumidamente discriminadas:*

3.1. Alega que a DRF Santos (DRF STS) interpretou de forma errônea o fato de que o direito invocado decaiu diante do decurso do prazo de 5 anos do pagamento do tributo, mencionando de forma simplista o texto do art. 168, I, do CTN, o Ato Declaratório SRF nº 96/1999 e o Parecer PGFN/CAT nº 1.538/1999, que não tem força de Lei e nem sequer força legal para revogar decisões do STF e do STJ.

3.2 Havendo julgados pelo STF e STJ, sobre o tema constitucionalidade e sobre decadência e prescrição, não é mais permitido à DRF STS, sob via estreita ou ilegal, interpretar de forma unipessoal ou legislar por via imprópria sob o assunto em epígrafe, sob pena de descumprimento da legislação pátria e afronta às normas que regem o Sistema Jurídico do País.

3.3. Destaca a impossibilidade de se querer aplicar o disposto no artigo 168, I, do CTN, o AD SRF nº 96/1999 e o Parecer PGFN/CAT nº 1.538/1999, pois no pedido de restituição do Finsocial/Cofins recolhido no período em questão não ocorreu a prescrição e nem sequer a alegada decadência. Para ilustrar esse raciocínio, transcreve vários julgados do STJ neste sentido e cita também o art. 150, § 4º do CTN, que no caso da homologação tácita, pela qual se aperfeiçoa o lançamento, estabelece expressamente o prazo dentro do qual se deve considerar homologado o pagamento.

3.4. A consequência - homologação tácita, extintiva do crédito - ao transcurso do prazo previsto para a homologação expressa do pagamento igualmente está consignada no art. 150, § 4º do CTN. O prazo para homologação do pagamento, em regra, é de cinco anos, contados a partir da data da ocorrência do fato gerador da obrigação.

3.5. No caso do presente pedido de restituição do Finsocial, inexiste ou ainda não ocorreu a prescrição, de acordo com a Ementa do Recurso Especial nº 75.936-Ceará, onde diz que o prazo prescricional tem por termo inicial a data da declaração de constitucionalidade da lei em que se fundamentou o gravame. Em referência ao Finsocial, o gravame está no RE nº 150.755-1-PE, decisão publicada no DJ de 20.08.93, cuja prescrição só começou a correr em 20.08.93, concretizando-se em 20.08.2003.

3.6. Discorre sobre prescrição e decadência e afirma que a Administração Pública não pode negar a restituição de tributos recolhidos ilegalmente (inconstitucionalidade), sob pena de enriquecimento sem causa, o que não se coaduna com a consciência jurídica, que consagra a moralidade como valor supremo da sociedade.

Educa

Processo nº : 10845.001057/00-11
Acórdão nº : 302-37.465

3.7. Finaliza requerendo que seja julgado procedente o pedido de restituição do presente processo.

3.8. Registre-se ainda que em 05/12/2002 o impugnante protocolizou na DRF STS requerimento onde junta cópias de acórdão do Conselho de Contribuintes (fls. 104-114) que aponta na mesma direção do entendimento da impugnante sobre a matéria."

DO ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Em 15 de março de 2005, os Membros da 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP, por unanimidade de votos, proferiram o Acórdão DRJ/SPOI Nº 06.683 (fls. 116/125), sintetizado na seguinte ementa:

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Período de apuração: 31/12/1989 a 28/02/1993

Ementa: PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE INDÉBITO A RESTITUIR. O direito de o contribuinte pleitear a restituição decai no prazo de cinco anos, a contar da data da extinção do crédito. A Cofins é devida com base na alíquota de 2%, de modo que não há comprovação de recolhimentos indevidos nos autos.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. No caso do lançamento por homologação, a data do pagamento do tributo é o termo inicial para a contagem do prazo em que se extingue o direito de requerer a restituição.

INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE DE LEIS. Incabível a discussão de princípios constitucionais, ilegalidade ou constitucionalidade de leis e/ou atos normativos, pois compete exclusivamente ao Poder Judiciário declarar a constitucionalidade das leis, cabendo à autoridade administrativa apenas promover a aplicação das Leis nos estritos limites de seu conteúdo.

Solicitação Indeferida."

DO RECURSO AO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Cientificada do referido Acórdão em 09/05/2005 (fl. 126), a interessada apresentou, em 18/05/2005, tempestivamente, o recurso de fls. 130/133, instruído com os documentos de fls. 134 a 143, expondo os argumentos que leio em sessão, para o conhecimento dos I. Membros desta Câmara.

À fl. 145 consta a remessa dos autos ao Primeiro Conselho de Contribuintes. Não consta seu encaminhamento a este Terceiro Conselho.

Euclá

J

Processo nº : 10845.001057/00-11
Acórdão nº : 302-37.465

Esta Relatora os recebeu, na forma regimental, em sessão realizada aos 09/11/2005, numerados até a fl. 146 (última), que trata do trâmite dos autos no âmbito deste Colegiado.

É o relatório.

Em cláusula 

Processo nº : 10845.001057/00-11
Acórdão nº : 302-37.465

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 restituição¹ 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.

Em sua defesa recursal, a empresa-contribuinte traz os seguintes argumentos:

- *A empresa recolheu aos cofres públicos a contribuição denominada de Finsocial/Cofins, códigos 6120, 2172/2372², com alíquotas maiores do que a devida. Diante dessa irregularidade, requereu à DRF e, posteriormente, à DRJ, a restituição das importâncias pagas a maior, tendo seu pleito sido indeferido. (G.N.)*
- *A Recorrente sabe que a prescrição se distingue da decadência, o que tem efeitos práticos relevantes, sendo que um deles diz respeito à fluência do prazo. Ao contrário do que ocorre com a prescrição, o prazo da decadência é fatal, visto que não está sujeito nem à interrupção, nem à suspensão.*
- *Entende que a maneira mais fácil de distinguir esses dois institutos consiste em determinar se o crédito tributário está ou não constituído.*
- *"A prescrição pressupõe, necessariamente, a existência, não extingue um direito, mas uma faculdade jurídica. Assim é que se extingue em cinco anos a faculdade que a Fazenda Pública possui de constituir o crédito tributário."*

E-mail

¹ À fl. 86 consta Pedido de Compensação, protocolizado em 20/06/2000. Em assim sendo, o despacho de fl. 102 deve ser re-analisado.

² Os códigos de receita informados do recurso diferem daqueles constantes das planilhas e dos DARF's apresentados pela empresa-contribuinte. Os do recurso são: 6120 (Finsocial), 2172 (Cofins) e 2372 (CSLL); os das planilhas e DARF's são: 6120 (Finsocial), 2372 (CSLL) e 2484 (CSLL).

Processo nº : 10845.001057/00-11
Acórdão nº : 302-37.465

- “Com relação aos tributos cujo lançamento é por homologação, o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou no sentido de que, apenas após a ocorrência da homologação tácita, o qual coincide com o fim do prazo decadencial, tem início a contagem do prazo decadencial de cinco anos, após o decurso do qual pode ser considerado definitivamente extinto o crédito ou débito tributário.”
- “Conforme esse entendimento, o prazo para extinção do crédito ou débito tributário por prescrição é de 10 (dez) anos, contados da ocorrência do fato gerador ou pagamento.”
- “As demais modalidades de extinção do crédito tributário estão vinculadas ao contencioso tributário.”
- O Segundo Conselho de Contribuintes, por suas Câmaras, a exemplo do Acórdão nº 202-13.369, que se anexa, referente ao Recurso nº 117.690, tem julgado procedentes pedidos de restituição do Finsocial/Cofins, e também, por evidência, do PIS, exatamente iguais a destes autos.
- Pelo exposto, requer o provimento de seu recurso, fazendo valer o pedido de restituição a que tem direito a Recorrente.

A matéria objeto deste processo já foi por várias vezes analisada e julgada por este Colegiado.

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 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 resarcimento 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 ter mais eficácia, uma vez que não foi recepcionado por aquela Carta Magna.

Enunciado

Processo nº : 10845.001057/00-11
Acórdão nº : 302-37.465

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:

Eduardo

Processo nº : 10845.001057/00-11
Acórdão nº : 302-37.465

§ 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 estão sujeitas 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;

Processo nº : 10845.001057/00-11
Acórdão nº : 302-37.465

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.

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;

Processo nº : 10845.001057/00-11
Acórdão nº : 302-37.465

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;

IX – 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.

Assim, quanto ao direito material da Recorrente em pleitear a restituição 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 dezembro de 1989 a fevereiro de 1993 (sic), conforme planilha de fl. 36, e o Pedido de Restituição/Compensação foi apresentado em 20 de junho de 2000.

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.

Por oportuno, e somente por amor ao debate, esclareço, ainda, que a contribuinte **incoreu em erro** quando pleiteou, neste processo, a restituição de valores recolhidos a título de **FINSOCIAL** e **COFINS**. A primeira destas contribuições deixou de existir a partir de março de 1992 (**Finsocial – código 6120**), quando foi “substituída” pela segunda (**Cofins – código 2172**), cuja apuração estava prevista mediante a aplicação da alíquota de 2% sobre o faturamento, nos termos da Lei Complementar 70/91, que foi reconhecida constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade 1/93. (G.N.)

Ademais, a empresa-contribuinte também abrigou em sua planilha de cálculo e nos DARF's apresentados, valores referentes à **CSLL**, código 2484 (**pessoas jurídicas que apuram IRPJ com base em lucro real – estimativa**

Processo nº : 10845.001057/00-11
Acórdão nº : 302-37.465

mensal). Por sua vez, em seu recurso, argumenta ter recolhido aos cofres públicos, a maior, valores referentes aos códigos de receita 6120 (Finsocial), 2172 (Cofins) e 2372 (CSLL – pessoas jurídicas que apuram IRPJ com base em lucro presumido ou arbitrado). (G.N.)

Ressalte-se, outrossim, que nenhum dos DARF's apresentados refere-se ao código 2172 (Cofins).(G.N.)

Todas essas divergências, se fosse o caso, deveriam ser consideradas por ocasião da análise do mérito do litígio.

Contudo, 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 de Sessões, em 27 de abril de 2006

ELIZABETH EMILIO DE MORAES CHIEREGATTO - Relatora

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Paulo Affonso 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 : 10845.001057/00-11
Acórdão nº : 302-37.465

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 pátria 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 incontestável 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 : 10845.001057/00-11
Acórdão nº : 302-37.465

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 incontrovertido – 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 exercitar o direito de reaver os valores que recolheu.

Processo nº : 10845.001057/00-11
Acórdão nº : 302-37.465

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*”³ (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.*”⁴

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.⁵

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

³ Art. 1º, caput, do Decreto n. 2.346/97

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

⁵ Nota MF/COSIT n. 312, de 16/7/99

Processo nº : 10845.001057/00-11
Acórdão nº : 302-37.465

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 constitucionalidade 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 : 10845.001057/00-11
Acórdão nº : 302-37.465

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 27 de abril de 2006


PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JÚNIOR
Relator Designado