



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
TERCEIRA TURMA

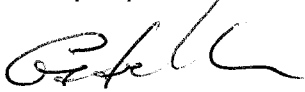
Processo n.º : 10855.003871/99-64  
Recurso n.º : 303-127186  
Matéria : FINSOCIAL - RESTITUIÇÃO  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Interessada : LAZINSOARES MATERIAL PARA CONSTRUÇÃO LTDA.  
Recorrida : 3ª CÂMARA DO 3º CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
Sessão de : 17 de maio de 2005.  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.404

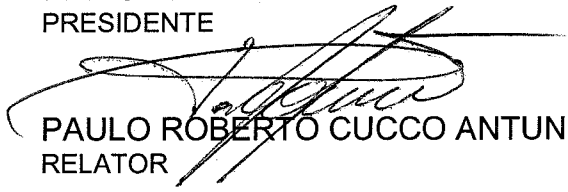
FINSOCIAL – MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTAS – INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO STF – PEDIDO DE RESTITUIÇÃO – PRAZO DECADENCIAL - É de cinco (05) anos, a contar da publicação da Medida Provisória nº 1.110, de 1995, o prazo deferido ao contribuinte para pleitear, junto ao órgão competente, a restituição das parcelas pagas a maior, em decorrência da declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal – STF, das majorações de alíquota efetuadas pelas Leis nºs 7.689/88, 7.787/89, 7.894/89 e 8.147/90.

Recurso especial negado.

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

ACORDAM os Membros da Terceira Turma, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

  
PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 17 AGO 2005

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: OTACÍLIO DANTAS CARTAXO, HENRIQUE PRADO MEGDA, ANELISE DAUDT PRIETO, NILTON LUIZ BARTOLI e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR. Ausente momentaneamente o Conselheiro CARLOS HENRIQUE KLASER FILHO.

Processo n.º : 10855.003871/99-64  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.404

Recurso n.º : 303-127186  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Interessada : LAZINSOARES MAT. PARA CONST. LTDA  
Recorrida : 3ª CÂMARA DO 3º CONSELHO DE CONTRIBUINTE

## RELATÓRIO

Conforme relato às fls. 99, o presente processo trata de **Pedido de Restituição/Compensação** formalizado em **16/12/1999** (fls. 01), pela empresa acima identificada.

A empresa efetuou o pagamento do FINSOCIAL, apurado de **setembro/89 a março/92**, entre 13/10/89 e 06/04/92, conforme planilha às fls. 03 e 04 e DARFs originais às fls. 15 a 26, segundo as alíquotas então vigentes.

Diante da declaração de inconstitucionalidade, pelo Supremo Tribunal Federal, da elevação da alíquota do FINSOCIAL para percentual acima de 0,5% (meio por cento), a interessada alega que as quantias pagas acima desse percentual constituem em direito creditório contra a Fazenda Nacional, portanto, solicita seja reconhecido o seu direito à restituição/compensação nos termos da IN SRF 021/97.

A DRF em Araraquara, por meio do despacho decisório de fl. 99, indeferiu o pedido da interessada ao argumento de que o direito de pleitear a restituição ou a compensação de tributos e contribuições extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data de extinção dos respectivos créditos tributários, nos termos do CTN, art. 165, I e 168, I, Ato Declaratório SRF nº 96, de 1999, e PGFN/CAT nº 1.538 de 1999 e que, no caso, o pedido foi protocolado em **16/12/1999** e o último recolhimento se deu em 06/05/1992 e, portanto, o direito à restituição encontrava-se decaído desde 06/04/1997.



Processo n.º : 10855.003871/99-64  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.404

Inconformado, o Interessado apresentou Impugnação às fls. 102 a 114, pleiteando a reforma da decisão recorrida, de forma que reste acatado o pedido de restituição originalmente formulado.

Seguiu-se a emissão de decisão pela DRJ em Ribeirão Preto – SP, estampada no ACÓRDÃO DRJ/RPO Nº 2.656 de 05/11/2002, (fls. 151/159), cuja Ementa se transcreve, *verbis*:

“Assunto: Outros Tributos ou Contribuições.

Período de apuração: 01/12/1989 a 30/03/1992

Ementa: FINSOCIAL. RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA.  
O direito de pleitear a restituição, seguida de compensação, de tributo ou contribuição pago a maior ou indevidamente, extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos contados da data de extinção do crédito tributário.

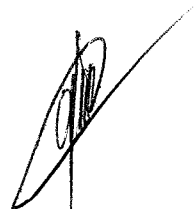
Solicitação Indeferida.

Da referida Decisão o Contribuinte recorreu ao E. Terceiro Conselho de Contribuintes, com os argumentos estampados na Petição acostada às fls. 163 a 187, espancando os argumentos sobre a ocorrência de decadência, cujos principais pontos reproduzo, oralmente, nesta oportunidade.

(leitura ... )

Em sessão realizada no dia 14/04/2004, a C. Terceira Câmara, do E. Terceiro Conselho de Contribuintes, em julgamento do Recurso mencionado, de nº 127.186 emitiu a decisão estampada no Acórdão nº 303-31.354, cuja Ementa, às fls. 191, é a seguir transcrita, *verbis*:

“FINSOCIAL – PEDIDO DE RECONHECIMENTO DE DIREITO CREDITÓRIO SOBRE RECOLHIMENTOS DA CONTRIBUIÇÃO.



Processo n.º : 10855.003871/99-64  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.404

O direito de pleitear o reconhecimento de crédito com o conseqüente pedido de restituição/compensação, perante a autoridade administrativa, de tributo pago em virtude de lei que se tenha por inconstitucional, somente nasce com a declaração de inconstitucionalidade pelo STF, em ação direta, ou com a suspensão, pelo Senado Federal, da lei declarada inconstitucional, na via indireta. Inexistindo resolução do Senado Federal, o Parecer COSIT n.º 58, de 27/10/98, vazou entendimento de que o termo *a quo* para o pedido de restituição começa a contar da data da edição da Medida Provisória n.º 1.110, de 30/08/95. Desta forma, considerado que até 30/11/99 esse era o entendimento da SRF, todos os pedidos protocolados até tal data, estão, no mínimo, albergados por ele.

No caso, o pedido ocorreu em data de 31 de outubro de 1997 quando ainda existia o direito de o contribuinte pleitear a restituição.

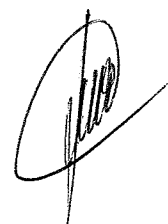
Rejeitada a argüição de decadência. Devolva-se o processo à repartição fiscal competente para o julgamento das demais questões de mérito.”

A decisão adotada, por unanimidade de votos, foi no sentido de afastar a argüição decadência do direito de a recorrente pleitear a restituição, restituindo-se o processo à repartição de origem para apreciação das demais questões de mérito.

O Voto condutor do Acórdão supra, de autoria do Insigne Conselheiro Relator, o Dr. JOÃO HOLANDA COSTA, encontra-se acostado às fls. 193 até 211, que em razão de sua extensão deixo de aqui transcrever, mas reproduzo oralmente nesta oportunidade os seus tópicos principais, para perfeita compreensão de meus I. Pares.

(leitura ....).

Do Acórdão supra a Fazenda Nacional, por sua D. Procuradoria tomou ciência em 07/07/2004 (fls. 212) e ingressou com Recurso Especial de Divergência (art. 5º, II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais), no dia 08/07/2004, como se constata do protocolo às fls. 213.



Processo n.º : 10855.003871/99-64  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.404

A tese da Recorrente para pleitear reforma do Acórdão atacado e o conseqüente restabelecimento da Decisão de primeiro grau, lastreia-se nas disposições dos artigos 165, inciso I e 168, inciso I, ambos do CTN, pelos quais, segundo a Apelante, fica estabelecido que o direito de o sujeito passivo pleitear a restituição total ou parcial de tributo pago indevidamente ou a maior que o devido, em face da legislação tributaria aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido, extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data da extinção do crédito tributário.

Argumenta, ainda, que as decisões administrativas devem respeitar o AD SRF nº 96, de 1999, como norma integrante da legislação tributária, que transcreve.

Trouxe à colação, como paradigma, cópia do inteiro teor do Acórdão nº 302-35.782, proferido em 15/1/0/2003, pela C. Segunda Câmara, do E. Terceiro Conselho de Contribuintes (fls. 220/242), cuja Ementa assim prescreve, *verbis* :

**“FINSOCIAL RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO**

A inconstitucionalidade reconhecida em sede de Recurso Extraordinário não gera efeitos erga omnes, sem que haja Resolução do Senado Federal suspendendo a aplicação do ato legal inquinado (art. 52, inciso X, da Constituição Federal). Tampouco a Medida Provisória nº 1.110/95 (atual Lei nº 10.522/2002) autoriza a interpretação de que cabe a revisão de créditos definitivamente constituídos e extintos pelo pagamento.

**DECADÊNCIA**

O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário (art. 168, inciso I, do Código Tributário Nacional).

**NEGADO PROVIMENTO POR MAIORIA”.**

O Voto condutor do Acórdão em questão, de lavra da Ilustre Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, encontra-se às fls. 223/236, cujo teor já foi aqui reproduzido várias vezes, sendo do inteiro conhecimento de meus I. Pares, assim

Processo n.º : 10855.003871/99-64  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.404

como a Declaração de Voto acostada às fls. 237 a 242, produzida pela I. Conselheira Simone Cristina Bissoto.

Regularmente cientificada do Recurso Especial em questão a Contribuinte ofereceu contra-razões conforme Petição acostada às fls. 249/265, espancando as razões de apelação supra.

Devidamente processados, subiram os autos a esta Câmara Superior e após ciência da D. Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 267), foram distribuídos, por sorteio, a este Relator, em sessão realizada no dia 21/02/2005, como notícia o DESPACHO DE DISTRIBUIÇÃO acostado às fls. 268, último documento do processo.

É o Relatório.

Handwritten signature and initials in black ink. The signature is a cursive script, and the initials 'R. B.' are written to the right of the signature.

Processo n.º : 10855.003871/99-64  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.404

## VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES, Relator

Pelo que se depreende dos autos, o Recurso foi apresentado tempestivamente e trouxe a demonstração fundamentada da divergência em que se baseou, assim como a respectiva comprovação do conflito jurisprudencial em relação à matéria decidida no Acórdão recorrido, com a juntada do inteiro teor do Acórdão paradigma mencionado.

Em sendo assim, o Recurso foi bem admitido, devendo ser conhecido e julgado por este Colegiado.

Sobre a matéria objeto do litígio que aqui nos é dado a decidir já houve pronunciamentos diversos por esta Terceira Turma, especificamente nas sessões de julgamentos do mês de Fevereiro do corrente ano.

É o caso, dentre outros, do Recurso Especial da Fazenda Nacional de nº RD/301-125732, julgado na sessão do dia 21/02/2005, do qual fui Relator e cuja decisão, alcançada por unanimidade de votos, foi no sentido de negar provimento ao Recurso.

Sendo assim, repito aqui os fundamentos do Voto que norteou a Decisão supra, inteiramente aplicáveis ao caso ora sob análise, como segue:

“Com efeito, entendo que o “*dies a quo*” para o contribuinte requerer a restituição dos valores pagos a maior, no caso da Contribuição para o FINSOCIAL, cujas alíquotas majoradas pelas Lei nºs 7.689/88, 7.787/8, 7.894/89 e 8.147/90 foram

Processo n.º : 10855.003871/99-64  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.404

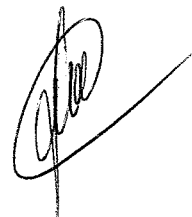
declaradas inconstitucionais pelo E. Supremo Tribunal Federal, é a data da publicação da Medida Provisória n.º 1.110, que se deu em 31.08.1995, independente da vigência do Parecer COSIT n.º 58/98 ou do AD SRF n.º 096/99.

Sobre a matéria ora em discussão tive a oportunidade de me pronunciar em diversos julgados da 2ª. Câmara, do 3º. Conselho de Contribuintes, com os fundamentos que a seguir reproduzo.

Como se verifica, a Administração Pública Federal esteve a adotar, em momentos distintos, dois entendimentos diversos, sobre a mesma questão, desde a edição da M.P. n.º. 1110/95 já citada. Um posicionamento configurado pelo Parecer COSIT n.º 58, de 1998 e, posteriormente, o do Ato Declaratório SRF n.º 96, de 1999, inteiramente conflitantes.

Mas, o que de importante deve ficar aqui destacado é que o Governo Federal, com o advento da MP n.º 1.110/95, admitiu a inaplicabilidade das alíquotas majoradas, da Contribuição para o Finsocial, em razão da declaração de inconstitucionalidade, pelo E. Supremo Tribunal Federal, de tais majorações. A partir de então – e só a partir de então – surgiu para os contribuintes o fato jurídico, a oportunidade legal, para que pudessem requerer a restituição (repetir o indébito), ou mesmo compensação, dos valores indevidamente pagos a título de contribuição para o Finsocial, com alíquotas excedentes a 0,5% (meio por cento).

Estabeleceu-se, desde então, sem qualquer dúvida, o marco inicial da contagem do prazo decadencial para o pedido de restituição/compensação pelos contribuintes que efetuaram, de boa fé e com observância do dever legal, os pagamentos indevidos, com base nas alíquotas majoradas, acima de 0,5%, nas épocas indicadas, da referida Contribuição para o FINSOCIAL.



Processo n.º : 10855.003871/99-64  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.404

Quer-me parecer que, com relação aos princípios da segurança jurídica e do interesse público, que também abarcam o da isonomia fiscal, o posicionamento estampado no Ato Declaratório SRF n.º 96, de 26/11/99 **não é**, certamente, o mais correto.

Forçoso se torna reconhecer que o deferimento do pleito da Recorrente tem o efetivo significado de que a empresa recebeu tratamento desigual em relação à diversas outras empresas que tiveram seu pleito negado pela Secretaria da Receita Federal, apenas porque deram entrada em seu requerimento de restituição e/ou compensação posteriormente à revogação do Ato Declaratório SRF n.º 96/99, ou seja, na vigência do Parecer COSIT n.º 58/98, que contempla um outro entendimento da administração pública tributária.

De fato, reconheça-se, tal diferenciação, que decorre de mudança de posicionamento da administração tributária, não pode produzir influencia sobre os órgãos colegiados de julgamento administrativo, como é o caso dos Conselhos de Contribuintes, o que é incompatível com o princípio da isonomia tributária.

Por inteiramente pertinentes ao caso, transcrevo aqui trechos colhidos de Declaração de Voto produzida pela I. Conselheira Simone Cristina Bissoto, então Conselheira da C. Segunda Câmara, do E. Terceiro Conselho de Contribuintes, em alguns Acórdãos proferidos pelo Colegiado, como segue:

“(…) Cinge-se o presente recurso ao pedido do contribuinte de que seja acolhido o pedido originário de restituição/compensação de crédito que alega deter junto a Fazenda Pública, em razão de ter efetuado recolhimento 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 150.794/PE, julgado em 16/12/92 e publicado no DJ de 02/04/93.



Processo n.º : 10855.003871/99-64  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.404

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 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.”



Processo n.º : 10855.003871/99-64  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.404

*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.*

*Nesse passo, vale destacar alguns excertos da doutrina dos Mestres acima citados:*

“Devemos, no entanto, deixar consignada nossa opinião favorável à contagem de prazo para pleitear a restituição do indébito com fundamento em declaração de inconstitucionalidade, a partir da data dessa declaração. A declaração de inconstitucionalidade é, na verdade, um fato inovador na ordem jurídica, suprimindo desta, por invalidez, uma norma que até então nela vigorava com força de lei. Precisamente porque gozava de presunção de validade constitucional e tinha, portanto, força de lei, os pagamentos efetuados à sombra de sua vigência foram pagamentos “devidos”. O caráter “indevido” dos pagamentos efetuados só foi revelado a posteriori, com efeitos retroativos, de tal modo que só a partir de então puderam os cidadãos ter reconhecimento do fato novo que revelou seu direito à restituição. **A contagem do prazo a partir da data da declaração de inconstitucionalidade é não só corolário do princípio da proteção da confiança na lei fiscal, fundamento do Estado-de-Direito, como consequência implícita, mas necessária, da figura da ação direta de inconstitucionalidade prevista na Constituição de 1988. Não poderia este prazo ter sido considerado à época da publicação do Código Tributário Nacional, quando tal ação, com eficácia ‘erga omnes’, não existia.** A legitimidade do novo prazo não pode ser posta em causa, pois a sua fonte não é a interpretação extensiva ou analógica de norma infra constitucional, mas a própria Constituição, posto tratar de consequência lógica e da própria figura da ação direta de inconstitucionalidade.” (g.n.)

*(Alberto Xavier, in “Do Lançamento – Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário”, Ed. Forense, 2ª Edição, 1997, p. 96/97)*

Processo n.º : 10855.003871/99-64  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.404

“Verifica-se que o prazo de cinco anos, previsto pelo transcrito artigo 168 do CTN, disciplina apenas as hipóteses de pagamento indevido referidas pelo artigo 165 do próprio Código.

Aos casos de restituição de indébito resultante de exação inconstitucional, portanto, não se aplicam as disposições do CTN, razão porque a doutrina mais moderna e a jurisprudência mais recente têm-se inclinado no sentido de reconhecer o prazo de decadência – para essas hipóteses – como sendo de cinco anos, contados da declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, da lei que ensejou o pagamento indevido objeto da restituição.”

*(José Artur Lima Gonçalves e Marcio Severo Marques)*

“E, não sendo aplicáveis, nestes casos, as disposições do artigo 165 do CTN, aplicar-se-ia o disposto no artigo 1º. do Decreto n.º. 20.910/32... As disposições do artigo 1º do Decreto n.º. 20.910/32 seriam, assim, aplicáveis aos casos de pedido de restituição ou compensação com base em tributo inconstitucional (repita-se, hipótese não alcançada pelo art. 165 do CTN), caso em que o ato ou fato do qual se originaram as dívidas passivas da Fazenda Pública (objeto da norma de decadência) estaria relacionado ao julgamento do Supremo Tribunal Federal que declara a inconstitucionalidade da exação.”

*(Hugo de Brito Machado, in Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário, obra coletiva, p. 220/222.)*

Num esforço conciliatório, porém, o Professor e ex-Conselheiro da 8ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, José Antonio Minatel, manifestou-se no sentido da aplicabilidade, in casu, do artigo 168, II do CTN, dele abstraindo o único critério lógico que permitiria harmonizar as diferentes regras de contagem de prazo previstas no Estatuto Complementar – o CTN:

*“O mesmo não se pode dizer quando o indébito é exteriorizado no contexto de solução jurídica conflituosa, uma vez que o direito de repetir o valor indevidamente pago só nasce para o sujeito passivo com a decisão definitiva daquele conflito, sendo certo que ninguém poderá estar perdendo direito que não possa exercitá-lo. Aqui, está coerente a regra que fixa o prazo de decadência para pleitear a restituição ou compensação só a partir “da data em que se tornar definitiva a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória (art. 168, II, do CTN). Pela estreita*

Processo n.º : 10855.003871/99-64  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.404

*similitude, o mesmo tratamento deve ser dispensado aos casos de soluções jurídicas ordenadas com eficácia erga omnes, como acontece na hipótese de edição de resolução do Senado Federal para expurgar do sistema norma declarada inconstitucional, **ou na situação em que é editada Medida Provisória ou mesmo ato administrativo para reconhecer a impertinência exação tributária anteriormente exigida.***

*(José Antonio Minatel, Conselheiro da 8ª Câmara do 1º C.C., em voto proferido no acórdão 108-05.791, de 13/07/99)*

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).

A jurisprudência do STJ, apesar de sedimentada, não deixa claro, entretanto, se esta declaração diz respeito ao controle difuso ou concentrado de constitucionalidade, o que induz à necessidade de uma meditação mais detida a respeito desta questão.

Vale a pena analisar, nesse mister, um pequeno excerto do voto do Ministro César Asfor Rocha, Relator dos Embargos de Divergência em Recurso Especial n.º. 43.995-5/RS, por pertinente e por tratar de julgado que pacificava a jurisprudência da 1ª Seção do STJ, que justamente decide sobre matéria tributária:

“A tese de que, declarada a inconstitucionalidade da exação, segue-se o direito do contribuinte à repetição do indébito, independentemente do exercício em que se deu o pagamento, podendo, pois, ser exercitado no prazo de cinco anos, a contar da **decisão plenária declaratória da inconstitucionalidade**, ao que saiba, não foi ainda expressamente apreciada pela Corte Maior. Todavia, creio que se ajusta ao julgado no RE 126.883/RJ, Relator o eminente Ministro Sepúlveda Pertence, assim ementado (RTJ 1237/936):

“Empréstimo Compulsório (Decreto-lei n.º. 2.288/86, art. 10): incidência...”.

(...)

A propósito, aduziu conclusivamente no seu douto voto (rtj 127/938):

“Declarada, assim, pelo plenário, a inconstitucionalidade material das normas legais em que se fundava a exigência de natureza tributária, porque feita a título de cobrança de empréstimo compulsório, segue-se

Processo n.º : 10855.003871/99-64  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.404

o direito do contribuinte à repetição do que pagou (Código Tributário Nacional, art. 165), independente do exercício financeiro em que tenha ocorrido o pagamento indevido.” (g.n.)

Ora, no DOU de 08 de abril de 1997, foi publicado o **Decreto n.º. 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 originalmente 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).

Em 10 de outubro de 1997, tal Decreto foi substituído pelo **Decreto n.º. 2.346**, pelo qual se deu a consolidação das normas de procedimentos 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 hipóteses 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 no 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

Processo n.º : 10855.003871/99-64  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.404

*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 n.º. 2.346/97, acima citado e parcialmente transcrito, não há como negar que aquela decisão do STF, nos autos do Recurso Extraordinário 150.794/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 – nos dizeres do Prof. José Antonio Minatel, acima transcrita – ainda que no controle difuso da constitucionalidade, momento a partir do qual pode o contribuinte exercitar o direito de reaver os valores que recolheu.*

*Isto 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” (g.n.) – Art. 1º, caput, do Decreto n.º. 2.346/97.*

*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.” (Dec. n.º 2.346/96, art. 4º, § único).*

*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-lhe 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 n.º 1.110, de 30/08/95, sucessivamente reeditada até a Medida Provisória n.º 2.176-79, de 23/08/2002 e, mais recentemente, transformada na Lei n.º. 10.522/2002 (art. 18), pela qual determinou a dispensa da constituição de*

Processo n.º : 10855.003871/99-64  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.404

*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 da lei tida por inconstitucional. (Nota MF/COSIT n. 312, de 16/07/99)*

*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).*

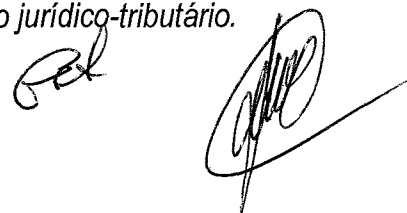
*Também é nesse sentido a manifestação do jurista e tributarista Ives Gandra Martins:*

*“Acredito que, quando o contribuinte é levado, por uma lei inconstitucional, a recolher aos cofres públicos determinados valores a título de tributo, a questão refoge do âmbito da mera repetição de indébito, prevista no CTN, para assumir os contornos de direito à plena recomposição dos danos que lhe foram causados pelo ato legislativo inválido, nos moldes do que estabelece o art. 37, § 6º, da CF.”*

*(Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário, p. 178)*

*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 n.º 96/99, baixado em consonância com o Parecer PGFN/CAT n.º 1.538, de 18/10/99, cujos atos administrativos, contrariamente ao que ocorre em 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.*



Processo n.º : 10855.003871/99-64  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.404

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 – 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 n.º 1.110, de 30/08/95, sucessivamente reeditada até a Medida Provisória n.º 2.176-79, de 23/08/2002 e, mais recentemente, transformada na Lei n.º 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 de Norma 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 – por inconstitucional – o pagamento da Contribuição para o FINSOCIAL, em alíquotas majoradas, respectivamente, para 1%, 1,20% e 2%, com base nas Leis n.ºs 7.787/89, 7.894/89 e 8.147/90, é cabível e procedente o pedido de restituição/compensação pela Recorrente, que foi **protocolizado antes de 30/08/2000** e, conseqüentemente, antes de transcorridos

Processo n.º : 10855.003871/99-64  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.404

*os cinco anos da edição da Medida Provisória n.º 1.110/95, publicada em 31/08/1995.”*

Forçoso se torna reconhecer, portanto, que independentemente do posicionamento da administração tributária estampado, seja no Parecer COSIT 58/98 ou no Ato Declaratório SRF n.º 096/99, os quais não vinculam os Conselhos de Contribuintes, tampouco esta Câmara Superior de Recursos Fiscais, o marco inicial para a contagem do prazo decadencial (05 anos) para a formalização dos pedidos de restituições das citadas Contribuições pagas a maior, é mesmo a data da publicação da referida M.P. n.º 1.110/95, ou seja, em 31 de agosto de 1995, estendendo-se o período legal deferido ao contribuinte até 31 de agosto de 2000, inclusive, sendo este o “*dies ad quem*”. Conseqüentemente, só foram atingidos pela Decadência os pedidos formulados, em casos da espécie, a partir de 1º de setembro de 2000.

No caso presente, como já visto, o pedido da Contribuinte foi protocolizado na repartição fiscal no dia 16/12/1999, não tendo sido, desta forma, alcançado pela decadência, como pretende fazer entender a D. Procuradoria da Fazenda Nacional.

Diante de todo o exposto e coerentemente com as decisões recentemente adotadas por este Colegiado sobre a matéria, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL aqui em exame.

Sala das Sessões – DF, em 17 de maio de 2005.

  
PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES 