



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10935.001193/00-10  
SESSÃO DE : 18 de junho de 2004  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.216  
RECURSO Nº : 126.626  
RECORRENTE : LATICÍNIO CAMPINA LTDA.  
RECORRIDA : DRJ/CURITIBA/PR

FINSOCIAL. ALÍQUOTAS MAJORADAS. LEIS Nº 7.787/89, 7.894/89 E 8.147/90. INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO DE VALORES PAGOS A MAIOR. PRAZO. DECADÊNCIA. *DIES A QUO E DIE AD QUEM.*

O *dies a quo* para a contagem do prazo decadencial do direito de pedir restituição de valores pagos a maior é a data em que o contribuinte viu seu direito reconhecido pela Administração Tributária, no caso, a data da publicação da MP 1.110/95, que se deu em 31/08/1995. Tal prazo de cinco anos estendeu-se até 31/08/2000 (*dies ad quem*). A decadência só atingiu os pedidos formulados a partir de 01/09/2000, inclusive, o que não é o caso dos autos.

As contribuições recolhidas a maior, devidamente apuradas, podem ser administrativamente compensadas, conforme requerimento do contribuinte, nos termos da IN SRF nº 21/97, com as alterações proporcionadas pela IN SRF nº 73, de 15 de setembro de 1997 e seguintes.

RECURSO PROVIDO PELO VOTO DE QUALIDADE.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, dar provimento ao recurso para afastar a decadência, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Elizabeth Emilio de Moraes Chieriegatto, relatora, Luis Antonio Flora, Maria Helena Cotta Cardozo e Walber José da Silva que negavam provimento. Designada para redigir o Acórdão a Conselheira Simone Cristina Bissoto.

Brasília-DF, em 18 de junho de 2004

  
HENRIQUE PRADO MEGDA  
Presidente

  
SIMONE CRISTINA BISSOTO  
Relatora Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES e LUIS ALBERTO PINHEIRO GOMES E ALCOFORADO (Suplente). Ausente o Conselheiro PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JUNIOR. Esteve presente o Procurador da Fazenda Nacional PEDRO VALTER LEAL.

RECURSO Nº : 126.626  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.216  
RECORRENTE : LATICÍNIO CAMPINA LTDA.  
RECORRIDA : DRJ/CURITIBA/PR  
RELATOR(A) : ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO  
RELATOR DESIG. : SIMONE CRISTINA BISSOTO

## RELATÓRIO

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

### DO PEDIDO DE RESTITUIÇÃO

A interessada, regularmente inscrita no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica – CNPJ, cujo ramo de atividade é a “Preparação de Leite e Fabricação de Produtos de Laticínios” (fls. 20), apresentou, em 23 de agosto de 2000, o Pedido de Restituição de fls. 01 a 13, acompanhado da “Planilha de Cálculo de Valores de FINSOCIAL recolhidos a maior” (fls. 02) e de cópias dos DARF’s de fls. 04/14, bem como dos documentos de fls. 17 a 104, referentes ao Finsocial excedente à alíquota de 0,5%, relativo ao período de apuração compreendido entre agosto de 1989 a março de 1992 (fls. 02).

### DA DECISÃO DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL

Em 06/10/2000, a Delegacia da Receita Federal em Cascavel/PR, por meio do “Reconhecimento de Direito Creditório nº 377.00” (fls. 107/109), indeferiu o Pedido de Restituição, face à decadência do direito de a contribuinte à mesma, com base, basicamente, no Ato Declaratório SRF nº 96, de 26 de novembro de 1999.

Em relação a este indeferimento, fundamentou-se, ainda, em incorreções verificadas no demonstrativo de fls. 02, não somente em relação a pedido incabível por ser relativo a recolhimentos corretamente efetuados, como a índices de atualização, taxa de juros SELIC e conversão dos valores dos recolhimentos, incorretamente utilizados/ aplicados.

### DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Embora cientificada da decisão da DRF em 13/11/2000 (AR às fls. 114), a interessada havia protocolado, em 08/11/2000, a Manifestação de Inconformidade de fls. 115/124, instruída com os documentos de fls. 125/151,

RECURSO Nº : 126.626  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.216

contendo os argumentos que leio em sessão, para o mais completo esclarecimento de meus I. Pares.

Em 27/10/2000, a contribuinte havia protocolado, na DRF em Cascavel/ PR, o Pedido de Compensação de fls. 111.

#### DO ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Em 30 de janeiro de 2002, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba/PR proferiu o Acórdão DRJ/CTA Nº 576 (fls. 155/164), assim ementado:

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/08/1989 a 31/03/1992

Ementa: FINSOCIAL. EXTINÇÃO DO DIREITO DE REQUERER A RESTITUIÇÃO.

O direito de o contribuinte pleitear a restituição decai no prazo de cinco anos, a contar da data da extinção do crédito.

#### 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.

#### PRELIMINAR.

No julgamento em que for acolhida questão preliminar, levantada pela DRF em Cascavel, incompatível com o mérito, não caberá o julgamento deste.

Solicitação Indeferida.”

#### DO RECURSO AO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Cientificada do referido Acórdão em 08/08/2002 (AR às fls. 170), a interessada apresentou, em 29/08/2002, tempestivamente, por intermédio de seu Procurador, Sr. Denis Peligrini, o recurso voluntário de fls. 171/179, bem como os Pedidos de Compensação de fls. 180/181, expondo os argumentos que leio em sessão, para o conhecimento dos I. Membros desta Câmara.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.626  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.216

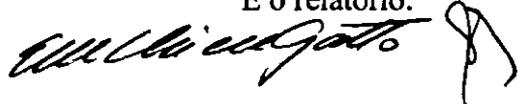
Às fls. 182 consta a remessa dos autos ao Segundo Conselho de Contribuintes.

Às fls. 183 consta o Memorando FIANA nº 113/02, da DRF em Cascavel/PR, encaminhando ao Segundo Conselho de Contribuintes os Pedidos de Compensação a ele anexados (fls. 184/188), para juntada aos autos deste processo.

Às fls. 190 consta o encaminhamento do processo a este Terceiro Conselho de Contribuintes, por força do disposto no Decreto nº 4.395, de 27/09/2002.

O processo foi distribuído a esta Conselheira numerado até a folha 191, que trata do trâmite dos autos no âmbito deste Colegiado.

É o relatório.



RECURSO Nº : 126.626  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.216

VOTO VENCEDOR

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.

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, uma 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:*

5 

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.626  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.216

*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;*

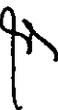
*III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória."*

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.

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 invalidade, 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*

6 

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.626  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.216

*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.*"<sup>1</sup> (g.n.)

*"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 modera 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.*"<sup>2</sup>

*"E, não sendo aplicáveis, nestes casos, as disposições do artigo 165 do CTN, aplicar-se-ia o disposto no artigo 1º do Decreto nº 20.910/32... As disposições do artigo 1º do Decreto nº 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.*"<sup>3</sup>

Num esforço conciliatório, porém, o Professor e ex-Conselheiro da 8ª. Câmara do Primeiro 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:

<sup>1</sup> Alberto Xavier, in "Do Lançamento – Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário", Ed. Forense, 2ª. Edição, 1997, p. 96/97.

<sup>2</sup> José Artur Lima Gonçalves e Marcio Severo Marques

<sup>3</sup> Hugo de Brito Macho, in Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário, obra coletiva, p. 220/222.

RECURSO Nº : 126.626  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.216

*“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 administrativa, ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória (art. 168, II, do CTN). Pela estreita 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.”<sup>4</sup>*

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 nº 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*

<sup>4</sup> José Antonio Minatel, Conselheiro da 8a. Câmara do 1º. C.C., em voto proferido no acórdão 108-05.791, em 13/07/99.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.626  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.216

136.883/RJ, Relator o eminente Ministro Sepúlveda Pertence, assim emensado (RTJ 137/936):

'Empréstimo Compulsório (Decreto-lei nº. 2.288/86, art. 10): incidência'.  
(...)

A propósito, aduziu conclusivamente no seu douto voto (RTJ 137/938):  
'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 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 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).

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.

9



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.626  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.216

2º); e (iii) determinação do Secretário da Receita Federal ou do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente a créditos tributários e no âmbito de suas competências, para adoção de algumas medidas consignadas no art. 4º.

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

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

Isso porque determinou o Poder Executivo que *“as decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional, deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal, direta e indireta”*<sup>5</sup> (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.”*<sup>6</sup>

Nesse passo, a despeito da incompetência do Conselho de Contribuintes, enquanto tribunal administrativo, quanto a declarar, em caráter

<sup>5</sup> Art. 1º, caput, do Decreto n. 2.346/97

<sup>6</sup> Parágrafo único do art. 4º, do Decreto n. 2.346/97



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.626  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.216

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 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.<sup>7</sup>

E dizemos administrativamente porque assim permitem as Leis 8.383/91, 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."*<sup>8</sup>

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 1.110/95, 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

<sup>7</sup> Nota MF/COSIT n. 312, de 16/7/99

<sup>8</sup> Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário, p. 178

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.626  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.216

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

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

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

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

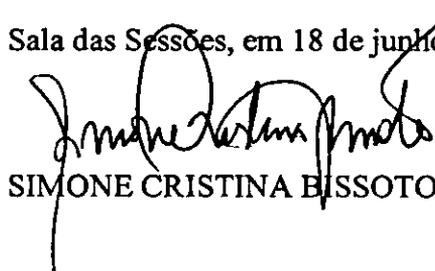
RECURSO N° : 126.626  
ACÓRDÃO N° : 302-36.216

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 n°s 7.787/89, 7.894/89 e 8.147/90, é cabível e procedente o pedido de restituição/compensação apresentado pela Recorrente, que foi protocolizado antes de 31/08/2000 e, conseqüentemente, antes de transcorridos os cinco anos da data da edição da Medida Provisória n° 1.110/95, publicada em 31/08/1995.

Pelo exposto e tudo o mais que dos autos consta, dou provimento ao recurso e voto no sentido de que seja reformada a decisão de primeira instância, afastando a decadência e reconhecendo o direito da Recorrente à restituição/compensação dos valores que recolheu a título de contribuição para o FINSOCIAL com alíquotas superiores a 0,5% no período em referência, determinando o retorno destes autos à DRJ, para que esta se pronuncie sobre as demais questões de mérito, especialmente a verificação dos efetivos recolhimentos.

Eis como voto.

Sala das Sessões, em 18 de junho de 2004



SIMONE CRISTINA BISSOTO - Relatora Designada

RECURSO Nº : 126.626  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.216

### VOTO VENCIDO

O recurso é tempestivo, o que levaria a seu conhecimento.

Contudo, o mesmo foi apresentado, em nome da empresa interessada, pelo Sr. Denis Pelegrini, identificado como "Procurador" da mesma.

Não consta dos autos o instrumento concedendo ao referido Senhor poderes para tal representação.

Em consequência, os autos em questão devem retornar à repartição de origem, para regularização processual.

### NO MÉRITO, PARA POSTERIOR JULGAMENTO

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

O pleito tem como fundamento: (a) a declaração de inconstitucionalidade do FINSOCIAL pelo STF, pago a alíquotas superiores a 0,5% (Leis nº 7.689/88, nº 7.787/89 e nº 7.894/89); (b) a decisão emitida pela Superintendência da Receita Federal da 7ª Região Fiscal com referência ao Processo de Consulta nº 192/99, datada de 15/07/99 (fls. 173); (c) a jurisprudência do E. Conselho de Contribuintes (transcreve os Acórdãos de nºs. 108-05.791, 102-44.221 e 201-74.725); (d) o artigo 17 da Medida Provisória nº 1.110, de 30/08/95, que reconhece a impertinência tributária, com eficácia *erga omnes*; (e) o entendimento do STJ com referência ao prazo de decadência, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação (05 anos a partir da homologação do lançamento, o que, na prática, resulta em 10 anos); (f) as disposições do CTN sobre a matéria; (g) doutrina pertinente e, (h) a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 - Lei Orgânica da Seguridade Social.

Afirma a recorrente que, no caso em apreço, o prazo de decadência do direito de pleitear a restituição dos valores a título de contribuição ao FINSOCIAL, recolhidos a maior, é de 5 (cinco) anos contados a partir da edição da Medida Provisória nº 1.110, de 30/08/95, publicada no DOU de 31/08/95, ou seja, especificamente, 31/08/2000.

Destaca que, como seu Pedido de Restituição foi protocolado em 23 de agosto de 2000, seu direito ao pleito ainda não decaiu.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.626  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.216

A matéria objeto deste processo foi por várias vezes analisada por este Colegiado, dando origem a vários julgados.

Quanto às hipóteses de restituição/compensação de valores recolhidos a título de Finsocial, excedentes à alíquota de 0,5%, trazidas a esta Segunda Instância de Julgamento Administrativo, citaremos, apenas para exemplificar, pedidos protocolados antes ou depois de 26/11/1999, data em que foi editado o Ato Declaratório SRF nº 96, pelo qual a Secretaria da Receita Federal adotou nova interpretação com referência ao termo inicial da contagem do prazo para a ocorrência da decadência.

Na hipótese destes autos, o pedido da Interessada foi protocolado em 23 de agosto de 2000, após, portanto, a edição do Ato Declaratório SRF nº 96, de 26/11/1999.

Quanto ao direito material da Recorrente em pleitear a restituição/compensação dos valores recolhidos à alíquota superior a 0,5%, esta Relatora entende que o prazo decadencial a ser aplicado obedece às normas contidas nos artigos 165 e 168, ambos do CTN, que, ao tratar da matéria “restituição total ou parcial do tributo”, estabelecem, explicitamente, *verbis*:

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

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

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

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

(...)

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.626  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.216

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."

Ora, 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, 5 (cinco) anos contados da data da extinção do crédito tributário, considerando-se a lide objeto deste processo.

Quanto às modalidades de extinção do crédito tributário, as mesmas encontram-se elencadas no artigo 156 do mesmo Código Tributário Nacional, que transcrevo, a seguir:

"Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I – o pagamento;

II – a compensação;

III – a transação;

IV – a remissão;

V – a prescrição e a decadência;

VI – a conversão do depósito em renda;

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

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

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;

*EMCA*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.626  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.216

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

(...)." (Nota: o grifo não é do original)

Na hipótese destes autos, os pagamentos do Finsocial referem-se ao período de agosto de 1989 a março de 1992 e o Pedido de restituição foi apresentado em 23/08/00.

Assim, para esta Conselheira, está evidente a ocorrência da extinção do direito de a Recorrente pleitear a restituição/compensação do mesmo Finsocial.

É bem verdade que em outros processos cuja matéria também se referia à restituição/compensação de valores recolhidos a título de Finsocial, excedentes à alíquota de 0,5%, esta Relatora considerou outros fatos ocorridos no âmbito da Secretaria da Receita Federal que levaram ao afastamento da decadência, tendo sido proposto o retorno dos autos à repartição de origem para análise das demais questões de mérito.

Naqueles casos em questão, todavia, os Pedidos de Restituição/Compensação foram protocolados pelo contribuinte anteriormente à data de 26/11/1999, data em que foi editado o Ato Declaratório SRF nº 96/99, por meio do qual a Secretaria da Receita Federal passou a adotar outro entendimento, ou seja, passou a dar nova interpretação sobre o termo inicial para a contagem da decadência, como salientei anteriormente.

Até aquela data, contudo, estava em vigência o Parecer COSIT nº 58, de 27/10/1998, segundo o qual, para a Secretaria da Receita Federal, o termo inicial para a contagem da decadência, no caso da majoração da alíquota do Finsocial, era a data da Medida Provisória nº 1.110, de 30 de agosto de 1995.

Ou seja, conforme aquele Parecer, a partir de 30 de agosto de 1995 é que passaria a ser contado o prazo de 5 (cinco) anos para a decadência do direito de pleitear a restituição total ou parcial do tributo.

Contudo, com a edição do Ato Declaratório SRF nº 96, de 26/11/1999, **repito, foi dada nova interpretação com referência ao prazo decadencial (grifei)**, o qual passou a ser contado da data da extinção do crédito tributário, conforme preceituam os artigos nºs 165 e 168, ambos do CTN.

Ora, na hipótese destes autos, o Pedido de Restituição foi protocolado em 23/08/2000, data em estavam em vigor as disposições contidas no Ato Declaratório SRF nº 96/1999. Assim, não há como se aplicar à espécie os dispositivos constantes da Medida Provisória nº 1.110/95, conforme o entendimento externado

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.626  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.216

pelo Parecer COSIT nº 58/1998, uma vez que a nova interpretação passa a reger as situações ocorridas a partir da mesma, afastando *in totem* a interpretação pretérita.

Ademais e apenas por amor ao debate, para esta Relatora não resta qualquer dúvida de que a interpretação esposada no Parecer COSIT nº 58/98 - considerando a data da MP nº 1.110/95 como termo inicial para contagem da decadência - não observou os princípios da segurança jurídica e do interesse público, espelhados no artigo 2º da Lei nº 9.784, de 29/01/2000, a qual tem aplicação subsidiária ao processo administrativo fiscal.

Por considerar cabível à espécie, por comungar inteiramente do entendimento exposto pela I. Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo com referência ao Recurso nº 125.753, Acórdão nº 302-35.862, trago a esta Colação excerto do Voto nele proferido, que traduz minha própria posição sobre a matéria, transcrevendo-o:

“(..)

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

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

.....

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

*EMUCA*

RECURSO Nº : 126.626  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.216

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

(...)

30. A linha interpretativa do STJ contraria, portanto, um dos princípios fundamentais do estado de direito, plenamente consagrado na Constituição da República, que é o da segurança jurídica. Com efeito, permitir sejam revistas situações jurídicas plenamente consolidadas durante a vigência de lei posteriormente declarada inconstitucional, mesmo após decorridos os prazos decadenciais ou prescricionais, é estabelecer o caos na sociedade. Sim, porque a tese teria que ser aplicada a todos indistintamente, e isso significa dizer, por exemplo, que um contrato celebrado entre particulares, sob a égide de uma lei inconstitucional, possa ser desconstituído ou anulado a qualquer tempo, se a lei sob a qual se amparou for declarada inconstitucional, ainda que decorrido o prazo extintivo do direito, estabelecido na legislação civil.

(...)

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

(...)

41. Dessume-se, pois, que a eficácia do efeito *ex tunc* das decisões que declaram leis inconstitucionais deve ser temperada, de forma a não causar transtornos pelo desfazimento de situações jurídicas já consolidadas e, algumas vezes, irreversíveis ou de reversibilidade extremamente danosa ao Estado e à sociedade. Não se trata de questionar-se a nulidade *ab initio* da norma inconstitucional, no campo abstrato da ciência jurídica, questão aceita pela grande

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.626  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.216

maioria da doutrina; mas simplesmente de reconhecer que, examinado à luz de fatos concretos, torna-se imperioso o abrandamento do efeito retroativo, para que não se provoque lesão maior do que a causada pela norma inconstitucional.

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

(...)

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

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

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

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

Os mesmos argumentos e conclusões esposados no parecer retro aplicam-se à tese de que a contagem do prazo decadencial teria como marco inicial a data da publicação da Medida Provisória nº

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.626  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.216

1.110/95, que estaria a suprir a ausência de resolução do Senado Federal, no controle difuso de constitucionalidade.”

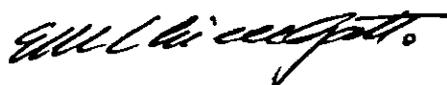
Na hipótese destes autos, todo o entendimento manifestado no excerto do voto acima transcrito, especialmente as colocações, razões e conclusões da Procuradoria Nacional da Fazenda Nacional no Parecer PGFN/CAT/Nº 1.538/99, são inquestionavelmente aplicáveis.

Ademais, neste processo, o Pedido de Restituição de valores recolhidos a título de Finsocial, excedentes à alíquota de 0,5%, como salientado por esta Relatora por inúmeras vezes, foi protocolado em 23 de agosto de 2000, sendo que os pagamentos mais recentes efetuados pela Contribuinte referem-se ao período de março de 1992 (grifei).

Claro está, portanto, que ocorreu a decadência do direito da Recorrente solicitar a respectiva restituição.

Pelo exposto, **NEGO PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO INTERPOSTO.**

Sala das Sessões, em 18 de junho de 2004



ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO Conselheira