



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10980.006920/98-40  
SESSÃO DE : 13 de agosto de 2003  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.698  
RECURSO Nº : 126.334  
RECORRENTE : FARMÁCIA GUARATUBA LTDA.  
RECORRIDA : DRJ/CURITIBA/PR

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 tributários 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 de extinção do crédito tributário (art. 168, inciso I, do Código Tributário Nacional).

NEGADO PROVIMENTO 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, negar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Adolfo Montelo, relator, Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior, Simone Cristina Bissoto e Paulo Roberto Cuco Antunes. A Conselheira Simone Cristina Bissoto fará declaração de voto. Designada para redigir o Acórdão a Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo.

Brasília-DF, em 13 de agosto de 2003

HENRIQUE PRADO MEGDA  
Presidente

MARIA HELENA COTTA CARDOZO  
Relatora Designada

07 NOV 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO e LUIS ANTONIO FLORA.

RECURSO N° : 126.334  
ACÓRDÃO N° : 302-35.698  
RECORRENTE : FARMÁCIA GUARATUBA LTDA.  
RECORRIDA : DRJ/CURITIBA/PR  
RELATOR(A) : ADOLFO MONTELO  
RELATOR DESIG. : MARIA HELENA COTTA CARDOZO

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de pedido de restituição/compensação (fl. 01 e 27/31) de valores que o sujeito passivo teria recolhido a maior, referentes à Contribuição para o Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL, com aplicação de alíquotas superiores a 0,5%, correspondentes aos períodos de 09/1989 a 03/1992.

Junto com o pedido inicial, a interessada trouxe aos autos as Planilhas ou Demonstrativos de Cálculo de fls. 02/05, cópia do contrato social e sua primeira alteração (fls. 056/11) e cópias dos DARF'S de fls. 15/29 referentes à contribuição para o FINSOCIAL.

Por meio do despacho de fl. 35 a DRF/Curitiba/PR indeferiu a compensação pleiteada, sob o argumento de que, considerando-se o artigo 165, I, 168, I, e 156 do Código Tributário Nacional, corroborado com o Ato Declaratório SRF n° 96/99, ocorrera a decadência do direito de pleitear a restituição dos valores pagos, visto que transcorrido mais de 5 (cinco) anos dos pagamentos efetuados.

A interessada apresentou impugnação/manifestação de inconformidade (fls. 37/43, contra o Despacho referido, onde, em síntese diz:

1. que nas ações em que versem sobre tributos lançados por homologação, art. 150 do CTN, o prazo prescricional é de 10 (dez) anos, ou seja 5 (cinco) para a Fazenda efetuar a homologação do lançamento (§ 4º) e, mais 05 (cinco) anos para a ocorrência da prescrição (168, I, do CTN);
2. sobre decisões prolatadas pelos Tribunais Regionais Federais/4ª e 5ª Região;
3. além de outros comentários, pede que seja julgado procedente seu pedido, alegando que não decaiu o seu direito.

A Terceira Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba/PR, julgadora de Primeira Instância, manifestou-se por manter o indeferimento da solicitação, corroborando os termos do despacho decisório proferido pela DRF/Curitiba/PR, através do Acórdão n.º 199, de 24 de outubro de

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 126.334  
ACÓRDÃO N° : 302-35.698

2.001, ratificando o entendimento de que o direito de pleitear a restituição questionada, mesmo quando se tratar de pagamento com base em lei declarada inconstitucional pelo STF, teria sido extinto com o decurso de 05 (cinco) anos da data da extinção do crédito tributário, assim entendido como o pagamento antecipado, nos casos de lançamento por homologação.

Inconformada com a decisão singular, a interessada, tempestivamente, interpôs recurso voluntário (fls. 54/60), reiterando os argumentos de defesa aduzidos na impugnação e acrescentando jurisprudência de decisões emanadas do poder judiciário.

É o relatório.

RECURSO N° : 126.334  
ACÓRDÃO N° : 302-35.698

VOTO VENCEDOR

Trata o presente processo, de pedido de restituição/compensação de valores recolhidos a título de Finsocial, excedentes à alíquota de 0,5%.

A restituição/compensação pleiteada tem como fundamento decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, quando do exame do Recurso Extraordinário 150.764/PE, julgado em 16/12/92 e publicado no Diário da Justiça de 02/04/93, sem que a interessada figure como parte.

Naquela decisão, o Excelso Pretório reconheceu a inconstitucionalidade dos artigos 9º da Lei nº 7.689/88, 7º da Lei nº 7.787/89, 1º da Lei nº 7.894/89, e 1º da Lei nº 8.147/90, preservando, para as empresas vendedoras de mercadorias ou de mercadorias e serviços (mistas), a cobrança do Finsocial nos termos vigentes à época da promulgação da Constituição de 1988.

Antes de mais nada, releva notar que o Acórdão de primeira instância apenas declarou a prescrição, sem adentrar na matéria referente ao direito material da contribuinte, o que conduz à reflexão sobre os limites de atuação do julgador de segunda instância.

Embora normalmente a matéria relativa a prescrição/decadência seja examinada em sede de preliminar, na verdade tal tema constitui mérito, conforme se depreende da análise do art. 269 do CPC – Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal:

“Art. 269. Extingue-se o processo com julgamento de mérito:

.....

IV – quando o juiz pronunciar a decadência ou a prescrição.”  
(grifei)

Não obstante, a doutrina reconhece que se trata de sentença de mérito atípica, posto que, embora se considere julgado o mérito, a lide contida no processo, assim entendida como o direito material que se discute nos autos, muitas vezes sequer é mencionada.<sup>1</sup> Mesmo assim, se a segunda instância afasta a hipótese *per*

<sup>1</sup> Wambier, Luiz Rodrigues e outros. Curso Avançado de Processo Civil. 3ª ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 604.

RECURSO N° : 126.334  
ACÓRDÃO N° : 302-35.698

de decadência/prescrição, o mérito pode ser desde já conhecido pelo tribunal, ainda que não julgado em primeira instância, justamente por força do citado artigo.

Por outro lado, o art. 515 do CPC, com a nova redação conferida pela Lei nº 10.352/2001, assim estabelece:

“Art. 515. A apelação devolverá ao tribunal o conhecimento da matéria impugnada.  
.....

§ 3º. Nos casos de extinção do processo sem julgamento do mérito (artigo 267), o tribunal pode julgar desde logo a lide, se a causa versar questão exclusivamente de direito e estiver em condições de imediato julgamento.”

Assim, no caso em apreço, ainda que se considerasse decadência/prescrição como preliminares, o que se admite apenas para argumentar, o dispositivo legal acima transcrito permite a este Colegiado julgar desde logo a lide, uma vez que se trata de questão exclusivamente de direito, em condições de imediato julgamento.

**Destarte, passo ao exame da lide, uma vez que tais considerações são pré-requisitos para a compreensão do posicionamento desta Conselheira em face dos institutos da prescrição/decadência.**

A situação configurada retrata, sem dúvida, o controle de constitucionalidade pela via de exceção, também conhecido por controle difuso, incidental ou em concreto, cujos efeitos só atingiriam as partes em litígio, sem a aplicação da retroatividade (eficácia *ex nunc*).

A questão aqui proposta traz à tona o comportamento do Poder Executivo frente à questão da inconstitucionalidade, em geral, e a análise do alcance dos efeitos do precedente judicial argüido.

Nesse passo, é conveniente que se relembre o comando constitucional regulador da matéria, contido no art. 52, inciso X, da Constituição Federal:

“Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal:  
.....

X - suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal;” *pel*

RECURSO N° : 126.334  
ACÓRDÃO N° : 302-35.698

Não obstante, a Lei nº 9.430/96, em seu artigo 77, estabeleceu:

“Art. 77. Fica o Poder Executivo autorizado a disciplinar hipóteses em que a administração tributária federal, relativamente aos créditos tributários baseados em dispositivo declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, possa:

I - abster-se de constituí-los;

II - retificar o seu valor ou declará-los extintos, de ofício, quando houverem sido constituídos anteriormente, ainda que inscritos em dívida ativa;

III - formular desistência de ações de execução fiscal já ajuizadas, bem como deixar de interpor recursos de decisões judiciais.”

Como se vê, o comando legal transcrito só prevê hipóteses em que o crédito tributário ainda não foi constituído (inciso I) ou, se o foi, ele ainda não se encontra extinto (incisos II e III).

Claro está que o objetivo do dispositivo legal transcrito não é a desobediência ao mandamento constitucional (art. 52, inciso X), mas sim a promoção da economia processual, evitando-se os gastos com lançamentos, cobranças, ações e recursos, no caso de exigências baseadas em atos que o próprio STF vem considerando inconstitucionais.

Não se trata, portanto, da concessão de licença ao Poder Executivo para afastar a aplicação da lei, de forma ampla e irrestrita, mas sim de autorização para que sejam evitados procedimentos de iniciativa da administração tributária, que levariam ao desperdício dos já escassos recursos humanos e materiais.

Neste mesmo diapasão, a Lei nº 10.522/2002 (originária Medida Provisória nº 1.110/95, reeditada sob o nº 2.176-79/2001), após o julgado do STF sobre o Finsocial, estabeleceu, *verbis*:

“Art. 18. Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente:

.....  
III - à contribuição ao Fundo de Investimento Social – Finsocial, exigida das empresas exclusivamente vendedoras de mercadorias e mistas, com fundamento no art. 9º da Lei nº 7.689, de 1988, na alíquota superior a 0,5% (cinco décimos por cento), conforme Leis

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 126.334  
ACÓRDÃO N° : 302-35.698

n<sup>os</sup> 7.787, de 30 de junho de 1989, 7.894, de 24 de novembro de 1989, e 8.147, de 28 de dezembro de 1990, acrescida do adicional de 0,1% (um décimo por cento) sobre os fatos geradores relativos ao exercício de 1988, nos termos do art. 22 do Decreto-Lei n<sup>o</sup> 2.397, de 21 de dezembro de 1987;”

Como se vê, as ações deferidas à autoridade administrativa estão restritas a evitar-se a constituição do crédito tributário, porém não autorizam a sua restituição ou compensação. Aliás, tal posicionamento guarda total sintonia com o objetivo de economia processual, evitando-se os custos de prosseguimento de um processo em que se discute a constituição de crédito tributário que o próprio STF não mais considera exigível. O dispositivo legal aqui tratado não prevê, de forma alguma, o afastamento amplo e irrestrito do ato legal inquinado, pois que tal atitude ofenderia frontalmente o art. 52, inciso X, da Constituição Federal.

No caso em questão, em se tratando de pedido de compensação, pressupõe-se a existência de crédito tributário definitivamente constituído na esfera administrativa, tendo sido inclusive extinto pelo pagamento (art. 156, inciso I, do CTN), razão pela qual não pode este Conselho de Contribuintes atender ao pleito, posto que tal procedimento seria exorbitar da competência que lhe foi atribuída por toda a legislação citada.

Corroborando este entendimento, cita-se o Parecer PGFN/CRJ n<sup>o</sup> 3.401/2002, aprovado pelo Sr. Ministro da Fazenda, do qual extraem-se alguns trechos, de fato elucidativos:

“31. Por essa razão, o direito brasileiro adotou a solução que determina competir privativamente ao Senado Federal suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal.

32. Só após a suspensão da execução pelo Senado, a lei perde sua eficácia em relação a todos, isto é, *erga omnes*, não podendo mais ser aplicada. Enquanto não suspensa pelo Senado, a decisão do Supremo Tribunal Federal não constitui precedente obrigatório, já que, embora sujeita a revisão por aquele Tribunal, podem os juízes e tribunais julgar de forma diferente da propugnada, e até mesmo o Supremo pode modificar o seu modo de decidir, considerando como constitucional aquilo que já havia decidido como inconstitucional.

33. Por oportuno, antes de abordar a questão atinente ao termo inicial do prazo de decadência, cabe registrar que o Senado não conferiu eficácia *erga omnes* à decisão do Supremo, proferida no *pl*

RECURSO N° : 126.334  
ACÓRDÃO N° : 302-35.698

**RE 150.764/PE**, que declarou a inconstitucionalidade de artigos de leis dispendo sobre a Contribuição para o FINSOCIAL.

**34. Em seu parecer, o relator, Senador Amir Lando, justificou a posição contrária à suspensão dos dispositivos invalidados, afirmando que:**

*“É incontestável, pois, que a suspensão da eficácia desses artigos de leis pelo Senado Federal, operando erga omnes, trará profunda repercussão na vida econômica do País, notadamente em momento de acentuada crise do Tesouro Nacional e de conjugação de esforços no sentido da recuperação da economia nacional. Ademais, a decisão declaratória de inconstitucionalidade do STF, no presente caso, embora configurada em maioria absoluta nos precisos termos do art. 97 da Lei Maior, ocorreu pelo voto de seis de seus membros contra cinco, demonstrando, com isso, que o entendimento sobre a questão não é pacífico”.*

.....

39. A declaração de inconstitucionalidade proferida em sede de recurso extraordinário, portanto em controle difuso, enquanto não suspensa a execução da lei pelo Senado Federal, não irradia efeitos *erga omnes* nem faz coisa julgada, senão entre partes do processo no qual foi proclamada.

40. Terceiro, eventualmente prejudicado, ainda que venha demandar em juízo, caso ainda não tenha operado a prescrição, para reaver o que lhe teria sido cobrado por força da lei julgada inconstitucional, por certo não logrará êxito, em razão da intangibilidade das situações jurídicas concretas, as quais não poderão ser alcançadas pelos efeitos da declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF em sede de Recurso Extraordinário.

.....

42. Assim, de um lado, ninguém mais poderá invocar a norma fulminada para sustentar pretensão individual, mas a decisão do STF que fulminou a norma também não poderá ser invocada para, automática e imediatamente, desfazer situações jurídicas concretas e atingir direitos subjetivos, porque não foram o objeto da pretensão declaratória de inconstitucionalidade (JOSÉ FRANCISCO LOPES DE MIRANDA LEÃO, *in* Sentença Declaratória: Eficácia quanto a terceiros e eficiência da justiça, São Paulo: Ed. Malheiros, 1999, p. 57).

pel

RECURSO Nº : 126.334  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.698

#### IV

#### CONCLUSÃO

c) os contribuintes que porventura efetuaram pagamento espontâneo, ou parcelaram ou tiveram os depósitos convertidos em renda da União, sob a vigência de norma cuja eficácia tenha vindo a ser, posteriormente, suspensa pelo Senado Federal, não fazem *jus*, em sede administrativa, à restituição, compensação ou qualquer outro expediente que resulte em renúncia de crédito da União;" (grifei)

Ressalte-se que referido Parecer foi publicado em Diário Oficial da União, acompanhado de despacho do Sr. Ministro da Fazenda, esclarecendo o seu conteúdo, a saber:

"1) os pagamentos efetuados relativos a créditos tributários, e os depósitos convertidos em renda da União, em razão de decisões judiciais favoráveis à Fazenda transitadas em julgado, não são suscetíveis de restituição ou de compensação em decorrência de a norma vir a ser declarada inconstitucional em eventual julgamento, no controle difuso, em outras ações distintas de interesse de outros contribuintes; 2) a dispensa de constituição do crédito tributário ou a autorização para a sua desconstituição, se já constituído, previstas no art. 18 da Medida Provisória nº 2.176-79/2002, convertida na Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, somente alcançam a situação de créditos tributários que ainda não estivessem extintos pelo pagamento." (grifei)

A conclusão do parecer retro não poderia ser outra, partindo-se do pressuposto de que o ordenamento jurídico não comporta contradições. Assim, se o precedente do Supremo Tribunal Federal não operou efeitos *erga omnes*, e o próprio Senado Federal optou por não desfazer os atos jurídicos perfeitos e acabados, não há como conferir-se ao art. 18 da Lei nº 10.522/2002 (Medida Provisória nº 1.110/95, reeditada sob o nº 2.176-79/2002) interpretação diversa daquela extraída da sua simples leitura, para vislumbrar-se naquele dispositivo autorização para a efetivação de restituição/compensação administrativas.

Relativamente a essa questão, convém trazer a exame a tese corrente de que, declarada a inconstitucionalidade no controle difuso, na ausência de manifestação por parte do Senado Federal, essa seria suprida pela iniciativa do Poder Executivo de reconhecer a inconstitucionalidade, por meio de edição de Medida Provisória ou Projeto de Lei. No caso em apreço, tal iniciativa estaria representada pela Medida Provisória nº 1.110/95, que autorizaria a restituição/compensação administrativas. *pl*

RECURSO N° : 126.334  
ACÓRDÃO N° : 302-35.698

Não obstante, em se tratando do Finsocial, a tese em comento não pode ser aplicada, posto que não se trata de ausência de manifestação por parte do Senado Federal. Ao contrário, houve uma manifestação clara por parte daquela Casa Legislativa, no sentido de que não seria conveniente a edição de uma Resolução proclamando os efeitos *erga omnes* do precedente do STF, posto que tal providência traria repercussões na vida econômica do País (vide itens 33 e 34 do Parecer PGFN acima transcrito).

Nesse passo, convém trazer a doutrina de Ronaldo Poletti, relativamente ao papel do Senado em face da declaração de inconstitucionalidade no controle difuso:

“Questão fundamental para o entendimento da competência do Senado reside em saber se aquela Casa do Congresso está obrigada a suspender o preceito acoimado de inconstitucional pelo Supremo Tribunal ou se tem o poder de fazê-lo. Seu papel é automático ou deve examinar, decidir sobre a conveniência de suspender a execução da lei? Se aquela competência tiver, como pensamos, conteúdo jurisdicional, a consequência está em que compete ao Senado decidir a conveniência e oportunidade em exercer a sua competência privativa. Não haveria, de resto, nesta atribuição senatorial, qualquer diminuição no prestígio e na importância do Supremo Tribunal, como guardião máximo da Constituição, até porque a decisão pode repetir-se numa ação direta tornando, conseqüentemente, dispensável a intervenção do Senado. Acrescente-se a relevância que o Senado tem do ponto de vista político, sobretudo no objetivo da unidade da federação brasileira, não sendo nada de mais competir a ele a última palavra para a suspensão de execução de lei declarada inconstitucional.”<sup>2</sup>

Prosseguindo na análise, Poletti registra o posicionamento de Aliomar Baleeiro frente ao tema:

“... Aliomar Baleeiro argumenta com a superfluidade da disposição, que convertesse o Senado em porteiro dos auditórios para solenizar a decisão do Supremo, pois bastaria a Constituição declarar sem nenhum efeito as normas julgadas inconstitucionais pelo Supremo; fora que não há sanção para o caso do Senado omitir-se. Além disso, poderia haver mudança de orientação naquele Tribunal, gerando incerteza, em face de sua eventual nova composição.”<sup>3</sup> 

<sup>2</sup> POLETTI, Ronaldo. *Controle da Constitucionalidade das Leis*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 153/154.

<sup>3</sup> BALEEIRO, Aliomar. *O Supremo Tribunal, Esse Outro Desconhecido*, 1968, p. 97 e RTJ 38-14. *Apud* POLETTI, Ronaldo, op. cit., p. 154/155.

RECURSO N° : 126.334  
ACÓRDÃO N° : 302-35.698

Destarte, a Medida Provisória nº 1.110/95 não pode ser entendida como “suprindo” a “ausência” de manifestação do Senado, mas sim como uma iniciativa do Poder Executivo para amoldar-se à declaração de inconstitucionalidade, nos exatos limites estabelecidos pelo Legislativo, ou seja, com efeitos apenas em relação aos créditos tributários não definitivamente constituídos.

De fato, é o que se depreende da simples leitura do art. 18 da Lei nº 10.522/2002 (Medida Provisória nº 1.110/95, reeditada sob o nº 2.176-79/2002), referindo-se claramente a providências, por parte do Poder Executivo, no sentido de dispensar a constituição de créditos tributários, a inscrição em Dívida Ativa da União, o ajuizamento de ações de execução fiscal, bem como o cancelamento de lançamentos e inscrições já efetuados.

Aliás, a intenção de efetivação de restituição/compensação por parte do Executivo não é extraída sequer da Exposição de Motivos nº 323/MF, de 30/08/95, que acompanhou a Medida Provisória nº 1.110/95 e explicita, logo no primeiro item:

**“...Cuida, também, o projeto, no art. 17, do cancelamento de débitos de pequeno valor ou cuja cobrança tenha sido considerada inconstitucional por reiteradas manifestações do Poder Judiciário, inclusive decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, em suas respectivas áreas de competência.**

.....

**8. No art. 17 são determinados a dispensa de constituição de créditos, da inscrição em Dívida Ativa, da execução fiscal, bem assim o cancelamento, dos débitos cuja cobrança tenha sido declarada inconstitucional em reiteradas manifestações do Poder Judiciário, inclusive decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça. Encontram-se nessa situação os seguintes casos:**

.....

c) a contribuição para o Fundo de Investimento Social – FINSOCIAL, exigida das empresas comerciais e mistas, com fulcro no art. 9º da Lei nº 7.689/88, na alíquota superior a 0,5% (meio por cento), conforme Leis nºs 7.787/89, 7.894/89 e 8.147/90;” (grifei)

Conclui-se, portanto, que em momento algum foi intenção do Poder Executivo desprezar a manifestação do Senado Federal relativamente à desconstituição de atos jurídicos perfeitos e acabados, tanto assim que a própria Exposição de Motivos, acima transcrita, sequer menciona a restituição ou compensação do Finsocial.

*pl*

RECURSO N° : 126.334  
ACÓRDÃO N° : 302-35.698

Ainda que não bastassem todos estes argumentos, a questão também merece ser analisada do ponto de vista da repercussão econômica do tributo.

Nesse passo, o primeiro ponto que vem à tona, é o fato de que, até o advento do precedente do STF - Recurso Extraordinário 150.764/PE, julgado em 16/12/92 e publicado no Diário da Justiça de 02/04/93 – as empresas não poderiam adivinhar que a cobrança do Finsocial seria considerada inconstitucional, nos termos em que foi declarada pelo Excelso Pretório. Portanto, é natural que tenham dado àquela exação o tratamento contábil normal, assim entendido aquele dispensado aos demais tributos e ônus que incidem sobre o faturamento. Assim, é normal que, até a declaração de inconstitucionalidade, o Finsocial tenha sido apropriado como custo e, conseqüentemente, repassado ao consumidor final da mercadoria/serviço.

Embora as hipóteses de repasse do ônus financeiro dos impostos estejam previstas em lei, e se refiram basicamente àqueles incidentes sobre a produção e a circulação de mercadorias (IPI e ICMS), na prática qualquer tributo pode ser repassado para terceiro, como se depreende do Parecer CST DAA n° 1.965, de 18/07/80, exarado pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação, da Secretaria da Receita Federal, que trata do Imposto de Importação:

“4. ... Não há dispositivo de lei que discrimine, conceitue ou simplesmente trate, de forma expressa, dos chamados tributos indiretos. A decisão do Supremo Tribunal Federal ao Recurso Extraordinário n° 45.977 (ES), que instruiu a Súmula n° 546 desse Excelso Colegiado, conclui *verbis*:

‘... Financistas e juristas ainda não assentaram um *standard* seguro para distinguir impostos diretos e indiretos, de sorte que a transferência do ônus, às vezes, é matéria de fato, apreciável em caso concreto.’

5. Portanto, não há que se perquirir, *in casu*, sobre a classificação do tributo, a qual apresenta diversos critérios e teorias, mas sim, se o referido tributo pode ser transferido a terceiro que, nesse caso, assumirá o respectivo encargo financeiro.

6. O Imposto de Importação, por sua natureza, pode comportar transferência do respectivo encargo, dependendo da finalidade a que se destina a mercadoria importada. Nos produtos destinados à comercialização posterior, ou materiais que se destinem a ser consumidos no processo de industrialização, para a obtenção de outro produto final, como matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, o imposto pago constitui-se em custo, que será agregado ao preço da mercadoria importada ou do produto

RECURSO N° : 126.334  
ACÓRDÃO N° : 302-35.698

finalmente obtido. Daí ocorre, com a venda da mercadoria ou produto, a transferência do respectivo encargo financeiro, vez que sobre o custo é adicionada a margem de lucro conveniente e obtido o preço final do bem. Poderá, entretanto, o interessado comprovar que, embora incorporado ao custo da mercadoria ou produto, o valor do imposto pago indevidamente não foi transferido a terceiro, por ter mantido o mesmo preço de venda que praticava anteriormente.”

A idéia contida no parecer retro é compartilhada por C. M. Giuliani Fonrouge, conforme se transcreve:

“Os autores antigos, fundando-se nas teorias fisiocráticas, baseavam a distinção na possibilidade de translação do gravame, considerando *direto* o suportado definitivamente pelo contribuinte *de jure* e *indireto* o que se translada sobre outra pessoa; porém os estudos modernos puseram de manifesto o quão incertas são tais regras de incidência e como alguns impostos (por exemplo, o imposto sobre as rendas de sociedades anônimas), antes considerados como intransferíveis, acabam repercutindo em terceiros.”<sup>4</sup>

Destarte, a compensação aqui pleiteada, caso fossem ultrapassados todos os óbices já elencados, o que se admite apenas para argumentar, ainda estaria condicionada à comprovação de que os valores que superaram a alíquota de 0,5%, nos meses objeto do pedido, foram mantidos em contas específicas, apartadas das demais contas de custos, aguardando-se o pronunciamento da inconstitucionalidade, o que, convenhamos, é pouco provável que tenha ocorrido. Portanto, ausente a comprovação de que os valores excedentes não foram contabilizados como custos, é de se concluir que foram repassados para os preços, a menos que esses tenham sido mantidos no mesmo patamar em que se encontravam antes da majoração da alíquota do Finsocial. Do contrário, o direito à compensação, aqui pleiteado pelo comerciante, teria de ser deferido ao contribuinte de fato, que é o consumidor da mercadoria ou o usuário do serviço (art. 166 do CTN).

**Feitas estas imprescindíveis considerações acerca do direito material ora requerido, examina-se finalmente a questão da decadência.**

De todo o exposto, fica sobejamente demonstrado que o precedente judicial invocado não gera efeitos no sentido de autorizar-se a compensação pleiteada. Portanto, não há que se falar na data da publicação do respectivo Acórdão, como termo inicial para a contagem de prazo decadencial. Da mesma forma, a edição da

---

<sup>4</sup> FONROUGE, C. M. Giuliani. **Conceitos de Direito Tributário**. Tradução da 2ª ed. argentina do livro “Derecho Financiero”, por Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Greco. São Paulo: Edições Lael, 1973, p. 25.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

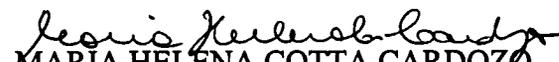
RECURSO Nº : 126.334  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.698

Medida Provisória nº 1.110/95 não pode ser tomada como sinalização para a devolução de crédito tributário definitivamente constituído e extinto pelo pagamento, daí que a data de publicação daquele ato legal também não representa marco inicial para aferição acerca da extinção do direito de requerimento administrativo.

Conseqüentemente, em relação à decadência, aplica-se a regra geral do art. 168, inciso I, do Código Tributário Nacional, segundo a qual o direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data de extinção do crédito tributário. No presente caso, tendo sido os pagamentos do Finsocial efetuados de 1989 a 1992, e o pedido apresentado em 1998, evidencia-se a ocorrência da extinção do direito de a recorrente solicitar a compensação do Finsocial.

Diante do exposto, conheço do recurso, por tempestivo, para NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Sala das Sessões, em 13 de agosto de 2003

  
MARIA HELENA COTTA CARDOZO – Relatora Designada

RECURSO N° : 126.334  
ACÓRDÃO N° : 302-35.698

### VOTO VENCIDO

O recurso preenche os requisitos para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

O cerne da questão colocado nos autos cinge-se ao pleito de que seja acolhido o pedido de restituição/compensação que a recorrente alega ser detentora junto à Fazenda Pública, por ter efetuado recolhimentos a título de Contribuição para o FINSOCIAL, em alíquotas superiores a 0,5%, que tiveram sua inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal, em julgamento do Recurso Extraordinário nº 150.764-1/PE.

Do exame dos autos, vislumbra-se a questão da decadência do direito de compensação dos valores que a recorrente argumenta ser credora, que merece ser examinada preliminarmente.

A controvérsia acerca do prazo para a compensação ou restituição de tributos e contribuições federais, quando tal direito decorra de situação jurídica conflituosa, na qual se tenha por definido ser indevido o tributo, foi muito bem delineada pelo Conselheiro José Antônio Minatel, no Acórdão nº 108-05.791, cujas assertivas transcrevo:

“Voltando, agora, para o tema acerca do prazo de decadência para pleitear a restituição ou compensação de valores indevidamente pagos, à falta de disciplina em normas tributárias federais em escalão inferior, tenho como norte o comando inserto no art. 168 do Código Tributário Nacional, que prevê expressamente:

“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

RECURSO N° : 126.334  
ACÓRDÃO N° : 302-35.698

diferentes situações que possam exteriorizar o indébito tributário, situações estas elencadas, com 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.”

O direito de repetir independe dessa enumeração das diferentes situações que exteriorizam o indébito tributário, uma vez que é irrelevante que o pagamento a maior tenha ocorrido por erro de interpretação da legislação ou por erro na elaboração do documento, posto que **qualquer valor pago além do efetivamente devido será sempre indevido**, na linha do princípio consagrado em direito que determina que “*todo aquele que recebeu o que lhe não era devido fica obrigado a restituir*”, conforme previsão expressa contida no art. 964 do Código Civil.

Longe de tipificar *numerus clausus*, resta a função meramente didática para as hipóteses ali enumeradas, sendo certo eu os incisos I e II do mencionado artigo 165 do CTN voltam-se mais para as constatações de erros consumados em **situação fática não litigiosa**, tanto que aferidos unilateralmente pela iniciativa do sujeito passivo, enquanto que o inciso III trata de indébito que vem à tona por deliberação de autoridade incumbida de dirimir **situação jurídica conflituosa**, daí referir-se a “*reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória*”.

Na primeira hipótese (incisos I e II) estão contemplados os pagamentos havidos por erro, quer seja ele de fato ou de direito, em

RECURSO N° : 126.334  
ACÓRDÃO N° : 302-35.698

que o juízo do indébito opera-se unilateralmente no estreito círculo do próprio sujeito passivo, sem a participação de qualquer terceiro, seja a administração tributária ou o Poder Judiciário, daí a pertinência da regra que fixa o prazo para desconstituir a indevida incidência já a partir da data do efetivo pagamento, ou da “*data da extinção do crédito tributário*”, para usar a linguagem do art. 168, inciso I, do próprio CTN. Assim, quando o indébito é exteriorizado em **situação fática não litigiosa**, parece adequado que o prazo para exercício do direito à restituição ou compensação possa fluir imediatamente, pela inexistência de qualquer óbice ou condição obstativa da postulação pelo sujeito passivo.

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 tomar definitiva a decisão administrativa, ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória” (art. 168, inciso 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 de exação tributária anteriormente exigida.

Esse parece ser, a meu juízo, o único critério lógico que permite harmonizar as diferentes regras de contagem de prazo previstas no Estatuto Complementar (CTN). Nessa mesma linha também já se pronunciou a Suprema Corte, no julgamento do RE n° 141.331-0, em que foi relator o Ministro Francisco Rezek, em julgado assim ementado:

“Declarada a inconstitucionalidade das normas instituidoras do empréstimo compulsório incidente na aquisição de automóveis (RE 121.136), surge para o contribuinte o direito à repetição do indébito, independentemente do exercício financeiro em que se deu o pagamento indevido” (*Apud* OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO – *in* “Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário” – pág. 290 – Editora Dialética – 1.999)”

RECURSO N° : 126.334  
ACÓRDÃO N° : 302-35.698

O entendimento do eminente julgador, corroborado pelo pronunciamento do Pretório Excelso, no RE n° 141.331-0, por ele colacionado, muito bem se aplica à espécie dos autos, pelo que o acato e tomo como fundamento para me posicionar no sentido de não ter ocorrido a decadência do direito de pedir a restituição/compensação do tributo em foco.

Nessa linha de raciocínio, entende-se que, quanto a Contribuição ao FINSOCIAL, o indébito restou exteriorizado por situação jurídica conflituosa, hipótese em que o pedido de restituição tem assento no inciso III do art. 165 do CTN, contando-se o prazo de prescrição a partir da data do ato legal que reconheceu a impertinência da exação tributária anteriormente exigida, 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° 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.

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 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° 1.110, de 30/08/95, sucessivamente reeditada até a Medida Provisória n° 2.176-79, de 23/08/2001.

Através daquela norma legal (MP 1.110/95), a Administração Pública determina 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%, com exceção dos fatos geradores ocorridos no exercício de 1988, onde prevalece a alíquota de 0,6%, por força do artigo 22 do Decreto-lei n° 2.397/87.

Assim, foi reconhecido ser indevido 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, com efeito *erga omnes*, portanto, é cabível o pedido de restituição/compensação, que foi **protocolizado em 01 de junho de 1998**, antes de transcorridos os cinco anos da data da edição da Medida Provisória n° 1.110/95, publicada em 31/08/1995.

RECURSO N° : 126.334  
ACÓRDÃO N° : 302-35.698

Ressalte-se, ainda, que, relativamente à contribuição em pauta, o direito supra foi expressamente estabelecido no art. 122 do Decreto n.º 92.698, de 21/05/86, cujo dispositivo, com base no art. 9º do Decreto-lei n.º 2.049/83, determina:

*“Art. 122. O direito de pleitear a restituição da contribuição extingue-se com o decurso do prazo de 10 (dez) anos, contados (Decreto-lei n.º 2.049/83, art. 9º):*

*I – da data do pagamento ou recolhimento indevido;*

*II – [...].”*

Na decisão de primeiro grau, o julgador resolveu conhecer a impugnação apresentada e julgar improcedente a solicitação, face à decadência do direito de repetição dos indébitos pleiteados, o que implicou em que a matéria de mérito não fosse objeto de análise por parte da decisão singular.

Em homenagem ao duplo grau de jurisdição, não pode o julgador de Segunda Instância ingressar na apreciação de matéria não enfrentada pela autoridade julgadora de primeiro grau, até porque a causa pode não estar suficientemente debatida e instruída, pois reverteria o devido processo legal, com a transferência para a fase recursal da instauração do litígio, suprimindo uma instância.

Transcrevo, para corroborar este entendimento, um dos vários julgados pelo Superior Tribunal de Justiça que trata do assunto prescrição, onde foi afastada a prescrição e determinou a devolução dos autos ao juízo de primeiro grau para apreciação do mérito da lide.

“ACÓRDÃO Registro no STJ: 199800304908. RESP N° 172425 - DF. Tipo de Decisão: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e notas taquigráficas a seguir, por unanimidade não conhecer do recurso. Votaram com o Relator os Ministros Paulo Gallotti e Franciulli Neto. Impedida a Sra. Ministra Eliana Calmon.

Data da decisão: 21/09/2000. Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA.

Ementa: PROCESSUAL CIVIL – FGTS – ACÓRDÃO QUE AFASTOU A PRESCRIÇÃO. QÜINQUÊNAL – JULGAMENTO DO MÉRITO DA CAUSA – IMPOSSIBILIDADE – INTERPRETAÇÃO DO ART. 515, §§ 1º e 2º do CPC – PRECEDENTES.

RECURSO N° : 126.334  
ACÓRDÃO N° : 302-35.698

- Se o tribunal reformou a sentença que acolhera a prescrição quinquenal, impõe-se a devolução dos autos ao juízo de primeiro grau, para que nova sentença seja proferida, apreciando o mérito da lide.
- O exame do mérito pelo Tribunal *a quo*, na hipótese, configuraria violação do art. 515, §§ 1º e 2º do CPC, por isso que importaria em supressão de instância.
- Divergência jurisprudencial não comprovada.
- Incidência da Súmula 83/STJ.
- Recurso não conhecido.”

Desta maneira, na exegese do disposto no artigo 515 e seus §§ do Código de Processo Civil, entendo que, na espécie, a manifestação do julgador de primeiro grau, acerca do mérito do litígio, faz-se por demais importante, pois será feita a aferição do eventual direito à restituição/compensação pedida, devendo a autoridade preparadora do processo reapreciar o pedido da recorrente, verificando se a contribuição recaiu sobre o faturamento de mercadorias e serviços, pois, se a incidência recaiu sobre a receita bruta **apenas de serviço nem haverá direito a pleitear o pretense indébito**. Deverá, também, verificar os efetivos recolhimentos e apurar as diferenças que, eventualmente, a recorrente tenha direito à repetição do indébito.

O entendimento do STJ é no sentido de que é devida a contribuição ao FINSOCIAL, com as majorações da alíquota em até 2%, pelas empresas prestadoras de serviço, senão vejamos:

“Empresa dedicada exclusivamente à venda de serviços.<sup>5</sup> Firmou-se a jurisprudência do STF no sentido da constitucionalidade não apenas do art. 28 da Lei 7.738/89 que institui a contribuição social sobre a receita bruta das empresas prestadoras de serviços, como das normas posteriores que elevaram em até 2% a alíquota da contribuição devida por essas empresas. Precedente: RE 187.436 (Pleno, 25.6.97)”

“Concluído o julgamento de recurso extraordinário em que se discutia a sujeição das empresas dedicadas exclusivamente à prestação de serviços à elevação de alíquota do FINSOCIAL

---

<sup>5</sup> Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, Leandro Paulsen, 2º ed. p. 282, livraria e editora do advogado, PortoAlegre/RS.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.334  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.698

implementadas pelos artigos 7º da Lei 7.787/89, 1º da Lei 7.894/89 e 1º da Lei 8.147/90. Por maioria de votos, o Tribunal entendeu que a decisão proferida no julgamento do RE 150.764-PE (RTJ 147/1024) no qual a inconstitucionalidade das referidas normas foi declarada como consequência da inconstitucionalidade do art. 9º da Lei 7.689/88, que instituíra a contribuição social sobre o faturamento das empresas comerciais e industriais não alcançou a contribuição devida pelas empresas prestadoras de serviço, instituída validamente pelo art. 28 da Lei 7.738/89, conforme entendimento firmado no RE 150.755-PE (RTJ 149/259), e validamente majorada pelos citados dispositivos legais. Vencidos os Ministros Maurício Corrêa, Carlos Veloso e Neri da Silveira. RE 187.436-RS, rel. Min. Marco Aurélio, 25.06.97.”

Mediante o exposto e o que dos autos consta, nessa ordem de juízos, **voto no sentido de que não ocorreu a decadência do direito de pleitear o eventual indébito e**, ainda, que seja anulada a decisão de Primeira Instância e os atos dela decorrentes, para que outra seja proferida, apreciando, desta feita, as demais razões de mérito trazidas à colação, nos termos deste julgado.

Sala das Sessões, em 13 de agosto de 2003



ADOLFO MONTELO – Conselheiro

RECURSO N° : 126.334  
ACÓRDÃO N° : 302-35.698

### DECLARAÇÃO DE VOTO

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, 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;*

*I - 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*

RECURSO Nº : 126.334  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.698

*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.

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*

RECURSO Nº : 126.334  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.698

*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."*<sup>6</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>7</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>8</sup>

Num esforço conciliatório, porém, o Professor e ex-Conselheiro da Oitava Câmara do Primeiro de Contribuintes, José Antonio Minatel, manifestou-se no sentido da aplicabilidade, *in casu*, do artigo 168, inciso 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>6</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>7</sup> José Artur Lima Gonçalves e Marcio Severo Marques

<sup>8</sup> Hugo de Brito Macho, in Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário, obra coletiva, p. 220/222.

RECURSO Nº : 126.334  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.698

*“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, inciso 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>9</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 nº 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.*

<sup>9</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 N° : 126.334  
ACÓRDÃO N° : 302-35.698

*Todavia, creio que se ajusta ao julgado n° RE 136.883/RJ, Relator o eminente Ministro Sepúlveda Pertence, assim emensado (RTJ 137/936):*

*'Empréstimo Compulsório (Decreto-lei n° 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 n° 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. 1°). 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. 2°).

Em 10 de outubro de 1997, tal Decreto foi substituído pelo **Decreto n° 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

RECURSO N° : 126.334  
ACÓRDÃO N° : 302-35.698

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

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

Assim, as empresas comerciais e mistas que efetuaram os recolhimentos da questionada contribuição ao FINSOCIAL, sem qualquer questionamento perante o Poder Judiciário, têm o direito de pleitear a devolução dos valores que recolheram, de boa fé, cuja exigibilidade foi posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, na solução de relação jurídica conflituosa ditada pela Suprema Corte - 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>10</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,*

---

<sup>10</sup> Art. 1o. , caput, do Decreto n. 2.346/97

RECURSO Nº : 126.334  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.698

*afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.”<sup>11</sup>*

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 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>12</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>13</sup>*



<sup>11</sup> Parágrafo único do art. 4º. do Decreto n. 2.346/97

<sup>12</sup> Nota MF/COSIT n. 312, de 16/7/99

<sup>13</sup> Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário, p. 178

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 126.334  
ACÓRDÃO N° : 302-35.698

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.

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 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 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 126.334  
ACÓRDÃO N° : 302-35.698

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 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 30/08/2000** 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**, reconhecendo ao Recorrente o direito à restituição / compensação dos valores que recolheu a título de contribuição para o FINSOCIAL com alíquotas superiores a 0,5% no período em referência, podendo e devendo a autoridade executora adotar todos os procedimentos administrativos aplicáveis à espécie, especialmente a verificação dos efetivos recolhimentos, a inexistência de decisão judicial que tenha negado ao contribuinte tal direito, a inexistência de débitos que previamente deveriam ser objeto de compensação, etc..., inclusive no que diz respeito aos critérios para aplicação da atualização monetária.

Eis como voto.

Sala das Sessões, em 13 de agosto de 2003

  
SIMONE CRISTINA BISSOTO - Conselheira

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

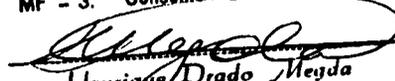
Recurso n.º : 126.334  
Processo n.º: 10980.006920/98-40

**TERMO DE INTIMAÇÃO**

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 2º do artigo 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, fica o Sr. Procurador Representante da Fazenda Nacional junto à 2ª Câmara, intimado a tomar ciência do Acórdão n.º 302-35.698.

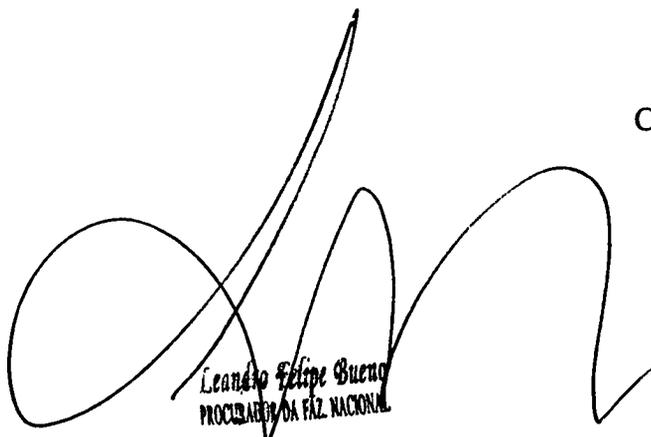
Brasília- DF, 05/11/03

MF - 3.º Conselho de Contribuintes

  
Henrique Prado Meyda  
Presidente da 2.ª Câmara

Ciente em:

7.11.2003

  
Leonardo Felipe Bueno  
PROCURADOR DA FAZ. NACIONAL