



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

Processo nº 11610.001455/00-18
Recurso nº 136.684 Voluntário
Matéria FINSOCIAL - RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO
Acórdão nº 302-39.571
Sessão de 19 de junho de 2008
Recorrente ATACADISTA SÃO PAULO COM. E IMPORT. LTDA.
Recorrida DRJ-SÃO PAULO/SP

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/06/1990 a 31/12/1991

FINSOCIAL - PRAZO PARA REQUERER A RESTITUIÇÃO -
DECADÊNCIA

O prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição do tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior do que o devido inicia-se cinco anos após a ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio, a partir da homologação tácita do lançamento.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da segunda câmara do terceiro conselho de contribuintes, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto da relatora. Vencido o Conselheiro Luciano Lopes de Almeida Moraes que dava provimento integral.


JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO - Presidente


BÉATRIZ VERÍSSIMO DE SENA - Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Corinθο Oliveira Machado, Mércia Helena Trajano D'Amorim, Marcelo Ribeiro Nogueira, Ricardo Paulo Rosa e Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro. Esteve presente a Procuradora da Fazenda Nacional Maria Cecília Barbosa.

Relatório

Adoto parte do relatório do v. aresto regional, em razão de sua precisa descrição dos fatos, *in verbis*:

1. O contribuinte acima identificado requer, por meio do presente processo administrativo, a restituição/compensação de valores recolhidos a título de FINSOCIAL, para os períodos de apuração de junho de 1990 a dezembro de 1991 (DARFs às fls. 15 a 24), alegando que os recolhimentos foram efetuados com base nas inconstitucionais majorações de alíquotas, já que a exação era devida tão-somente à alíquota de 0,5%.

2. Mediante o Despacho Decisório datado de 30/03/2005 (fl. 265 a 269), a autoridade competente da Delegacia da Receita Federal em São Paulo indeferiu a restituição pretendida, concluindo, com base no disposto no Ato Declaratório SRF nº 96, de 26.11.1999, que o prazo para pleitear a restituição é de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário, inclusive para as hipóteses nas quais o pagamento foi efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional. Destarte, tendo em vista que o presente pedido foi protocolizado em 12/07/2000, e que o último recolhimento indevido foi efetuado em 28/01/1992 conforme planilha à fl. 14, o prazo para pleitear a restituição/compensação já se havia escoado.

3. Inconformado com o Despacho Decisório, do qual foi devidamente cientificado em 24.08.2005, o contribuinte protocolizou, em 26/08/2005, a manifestação de inconformidade de fls. 290 a 312, na qual deduz, em síntese, as alegações a seguir discriminadas:

3.1. A Constituição Federal de 1.988 elencou, em seu artigo 37, conforme reproduzido, como princípios fundamentais da Administração Pública, além de outros, a legalidade e a moralidade dos atos administrativos, vale dizer, da conduta dos administradores públicos.

3.1.1. A conduta dos administradores públicos, com desrespeito a esses princípios, afronta a Constituição pátria, carregando, insito em seus atos, os vícios da inconstitucionalidade, da ilegitimidade e da ilegalidade. Reproduz o relatório do ilustre Ministro Humberto Gomes de Barros, do Superior Tribunal de Justiça no Resp nº 21.923-5/MG.

3.1.2. Em obediência a esses mesmos princípios, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 165, impõe aos entes públicos, independentemente de prévio protesto, vale dizer, sem necessidade de requerimento, o dever de restituir o que lhes foi pago indevidamente a título de tributo. Reproduz o mesmo artigo.

3.1.3. Se o sujeito passivo tem o direito à restituição, independentemente de prévio protesto, isto significa que o sujeito ativo tem o dever de restituir, "de ofício", pois independe de prévio protesto.

3.1.4. A não devolução, na redação do comando do CTN, significa omissão de conduta ilegal da Administração Pública, por omissão de agir.

3.1.5. Os recolhimentos indevidos foram efetuados no período de junho de 1.990 a dezembro de 1.991. O acórdão do STF e a Resolução do Senado foram publicados em 1.995.

3.1.6. Deveria a Receita Federal (União), em respeito aos princípios da legalidade e da moralidade administrativa, devolver (restituir) de ofício, imediatamente, os valores recolhidos a maior. De ofício, cumprindo o princípio da legalidade, pois assim determina o art. 165 e parágrafos do CTN, conduta esta regradada legalmente.

3.1.7. Imediatamente, em cumprimento ao princípio da moralidade administrativa, pois a Receita Federal tomou conhecimento da inconstitucionalidade daquelas exações, não podendo adotar conduta omissiva (deixar de agir), provocando, com isso, enriquecimento ilícito, sem causa, em prejuízo da Impugnante.

3.1.8. A conduta omissiva, nesse caso, tem todas as características de ato administrativo imoral, do qual pretende, agora, tirar proveito, valendo-se da própria torpeza (omissão voluntária de conduta).

3.1.9. Por todos esses aspectos, a decisão ora comunicada à Recorrente se reveste das características de ilegalidade e imoralidade, revelando pretensão descabida de se apropriar de recursos alheios, sob o argumento da decadência do direito de pleitear a restituição. Esse prazo decadencial, todavia, decorreu em virtude da conduta omissiva da Receita Federal, que descumpriu o disposto no art. 165 do CTN, não podendo, agora, valer-se de sua própria omissão. Para concluir esse entendimento, reproduz os artigos 1º e 2º do Decreto nº 2.194/97.

3.1.10. A determinação fundamental é “deverá rever de ofício” e não “poderá rever de ofício”. É uma **obrigação de fazer** e não uma **faculdade** que poderia ser ou não exercitada.

3.1.11. Para cumprimento dessa ordem, o Sr. Secretário da Receita Federal baixou, aos oito de abril do mesmo ano, a IN nº 31, artigo 20 (leia-se art. 2º), de 08.04.00 (leia-se 08.04.97), conforme reproduzido.

3.1.12 O inciso 3º, do artigo anterior tratava, especificamente, das alíquotas majoradas ilegalmente do FINSOCIAL. Quando essas normas falam em lançamento, não fazem nenhuma discriminação, devendo ser entendido, obviamente, como alcançados todos os tipos de lançamento, por declaração ou por homologação, efetuados diretamente pelo contribuinte ou pela fiscalização.

3.1.13. Como se observa à saciedade, a Receita Federal descumpriu sua obrigação legal e quer desse ato tirar proveito em desfavor do contribuinte, o que é inadmissível.

3.2 Ainda que desconsiderados os aspectos acima, a conduta da União (Receita Federal), extrapola os mais elementares princípios de interpretação das normas legais, fugindo completamente do sentido

que informa e norteia as normas reguladoras da decadência e da prescrição, eis que entendeu de interpretar as disposições legais e regulamentares de forma contrária aos seus significados e definições.

3.2.1. É pacífico na jurisprudência pátria e estrangeira que o motivo maior, mais forte, que informa esses dois institutos, repousa na inércia do titular do direito. Na sua falta de agir, esta, como é óbvio, conta-se a partir do momento em que lhe é facultado agir. Se o titular do direito deixa de agir num prazo razoável, recomenda a segurança jurídica da sociedade que se lhe declare extinto ou perdido esse direito, para que não se perpetue um estado de dúvida e insegurança, de que a qualquer momento, após lapso razoável de tempo, venha ele a agir, provocando intranqüilidade social, não sendo aceitável o “escape” buscado com fundamento no artigo 185 da Lei 10.406, de 10.01.2002 (Código Civil), como colocado no item 21 da decisão, ora recorrida, pois, esse dispositivo legal veio após a questão vertida nos autos desse processo e não tem o condão de prejudicar o ato jurídico perfeito constituído anteriormente, seja qual for.

3.2.2. Assim entendido, é impossível iniciar-se a contagem de um prazo decadencial, enquanto o titular do direito estiver impedido de agir. Durante a vigência das leis declaradas inconstitucionais, a impugnante não podia pedir a restituição dos valores pagos de conformidade com aquelas leis. Essa faculdade só foi aberta com a publicação do acórdão do STF e da Resolução do Senado, retirando aquelas leis do mundo jurídico.

3.2.3. Em que pese a decisão do Pretório Excelso ter efeito “ex tunc”, quanto à validade daquelas leis, para a Recorrente, a faculdade de agir só se abriu a partir da Resolução do Senado, por se tratar de terceiros, não integrante da lide no Recurso Extraordinário. Só a partir desse momento pode ter início a contagem do prazo decadencial para o seu agir ou não (apuração da inércia do titular do direito), conforme o entendimento que se depreende do artigo 52 da Carta Magna e da afirmação do José Afonso da Silva, conforme reproduzidos;

3.2.4. O efeito “ex tunc”, da Resolução do Senado Federal, no que diz respeito a terceiros não participantes da lide, decorre do disposto no § 2º, do artigo 1º, do Decreto nº 2.346/1997, mas diz respeito, tão só, quanto à validade das normas declaradas inconstitucionais. Para a contagem do início de prazo decadencial, ou prescricional, só pode ser considerada a data da publicação da Resolução do Senado, pois antes era impossível agir. Nesse sentido, reproduz o Acórdão nº 108.05.791 do Conselho de Contribuintes;

3.2.5. No rigor dessa interpretação, o pagamento indevido, diante da inconstitucionalidade da lei que havia criado o tributo, em última análise, materializa-se na data da decisão da Colenda Corte. Nesse sentido, reproduz o Acórdão nº 302-36.067 DO Terceiro Conselho de Contribuintes.

3.2.6. Essa hipótese estaria enquadrada no inciso II, do art. 168, do CTN, que trata da “reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória”, situação analogicamente semelhante à

declaração de inconstitucionalidade da lei, pois esta revoga e anula os efeitos da lei que incidia sob a hipótese em discussão.

3.2.7.. A própria Receita Federal tinha esse entendimento, externado no Parecer COSIT nº 58/98, conforme reproduzido.

3.2.8. Esse parecer, como está claro, demonstra o entendimento das autoridades tributárias quanto à matéria em discussão, constituindo-se em norma complementar das leis e decretos, nos termos dos incisos I e III do art. 100, do CTN.

3.2.9. O Ato Declaratório nº 096, de 26.11.99, que se constitui, também, em norma complementar, só entrou em vigor na data de sua publicação (artigo 103, I, do CTN), produzindo efeitos a partir dessa data (26/11/99).

3.2.10. Não pode prejudicar os atos jurídicos perfeitos e acabados, anteriormente praticados de conformidade com o entendimento expressamente regulado pela Administração Tributária, como constava do Parecer COSIT nº 58, de 27/10/98, ao que não se aplica o entendimento dado na decisão, ora recorrida, de que "Cabe salientar que, de acordo com o artigo 185 da Lei 10.406, de 10/01/2002 (Código Civil), o ato jurídico sob condição resolutória vigora e produz todos os efeitos imediatamente", item 21, nona linha e seguintes.

3.2.11. Ressalte-se, todavia, que o Ato Declaratório nº 096, de 26/11/99, no qual se fundou a Autoridade Administrativa para indeferir o Pedido de Restituição da Impugnante, em princípio, não a prejudicaria, pois tanto ele, quanto o entendimento esposado no Parecer COSIT nº 58, de 27/10/98, que deu suporte ao pedido de restituição, albergam a tempestividade do pedido efetuado.

3.2.12. O Parecer COSIT manda contar o prazo decadencial ou prescricional a partir do momento em que o direito é exercitável, ou seja, a partir da Resolução do Senado Federal. O Ato Declaratório nº 096, determina a contagem do prazo a partir da data da extinção do crédito tributário, nos termos do artigo 168 do CTN;

3.2.13. Há que se perquirir, portanto, na hipótese, quando a lei considera extinto o crédito tributário.

3.2.14. Tenha-se presente que se trata de pagamento efetuado a maior, segundo o artigo 165, I, do CTN e que a hipótese se refere a lançamento por homologação. Reproduz os artigos 156 e 165, I ambos do CTN;

3.2.15. Para que haja a extinção do crédito tributário é necessário o pagamento antecipado, mais a homologação do lançamento. A constituição do crédito tributário é atividade privativa da administração pública. Não pode haver extinção do crédito sem que ele seja constituído;

3.2.16. O disposto no inciso I, do artigo 168 do CTN, bem como o que ficou expresso no Ato Declaratório nº 096/99, ao se referirem à extinção do crédito tributário, estão determinando o início da contagem do prazo decadencial ou prescricional, no caso, a partir da

homologação do lançamento. No presente caso, a homologação não foi expressa, mas tácita, esta se consumou pelo decurso do prazo de 5 anos, após o pagamento antecipado. Como os pagamentos antecipados foram efetuados no período de 1989 a 1992, a homologação tácita desses lançamentos, com a constituição dos respectivos créditos, teria ocorrido no período de 1994 a 1996. Nesse período, se iniciaria a contagem do prazo decadencial, ou prescricional, cujo término se daria no período de 1999 a 2001.

3.2.17. O pedido da Recorrente não estaria, assim, atingido pela decadência ou prescrição, pois foi protocolado aos 14/01/99 (leia-se 12/07/2000), segundo informa a autoridade fiscal em seu despacho decisório.

3.2.18. Este, por conseguinte, não pode prevalecer, pois é fruto de interpretação errônea de sua prolatora, ainda que se adote a pior hipótese de contagem inicial de prazo decadencial, ou prescricional, para o pedido de restituição da recorrente.

3.3. O FINSOCIAL integra a espécie de tributo cujo lançamento se caracteriza por homologação nos termos do artigo 150 e do seu § 4º, conforme reproduzidos.

3.3.1. Essas são as duas formas pelas quais o crédito fiscal, nos casos de lançamento por homologação, pode ser constituído. O só pagamento antecipado, efetuado pelo sujeito passivo, não tem o condão de constituir o crédito fiscal. Embora o não pagamento abra para o sujeito ativo o direito subjetivo de cobrar o tributo, a sua exigibilidade depende de prévia constituição do crédito, nos termos do art. 142 do CTN e à vista do disposto no inc. V do seu art. 149. Não existe a possibilidade de ser exigido o crédito fiscal sem que ele tenha sido constituído. É impossível a extinção do crédito fiscal, sem que ele tenha sido constituído. Não se pode extinguir o que não existe. Reproduz o § 1º, do artigo 150 do CTN;

3.3.2. Todo ato jurídico praticado sob condição resolutória, tem seu término vinculado à implementação da condição. Se a extinção do crédito fiscal está vinculada à homologação do lançamento, só neste momento se considera extinto o crédito;

3.3.3. Não tendo havido homologação expressa do lançamento, nos casos de pagamento antecipado do Finsocial, (art. 150 do CTN), esta ocorreu por decurso de prazo de 5 anos, a contar dos pagamentos (artigo 150, § 4º do CTN). Nesse momento foi extinto o crédito fiscal;

3.3.4. A partir daí, extinção do crédito fiscal, começa a contagem do prazo decadencial ou prescricional, constante do artigo 168, I do CTN, para a decadência ou prescrição do direito de pleitear a restituição. Nunca antes. Reproduz a decisão proferida na Ação Ordinária nº 98.0003059-0, da 8ª Vara Cível. Esse entendimento vem sendo acatado pelo Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes conforme Acórdão nº 102-44221 e também pelo Judiciário nos Embargos de Divergência em REsp nº 43.995-5-RS.

3.3.5. Assim, para a contagem a partir da ocorrência dos fatos geradores, o prazo decadencial ou prescricional, no caso de tributos lançados por homologação tácita, é de 10 anos sendo os primeiros 5 anos para a homologação tácita e os 5 anos de prazo decadencial ou prescricional por aplicação do artigo 168, I, do CTN;

3.4. Por fim, requer seja julgada procedente esta manifestação de inconformidade, reformando a retro decisão.

A DRJ de São Paulo/SP julgou parcialmente procedente o lançamento por entender que se aplicaria ao caso presente o prazo prescricional de cinco anos, a contar da extinção do crédito tributário.

Conta a decisão da DRJ de origem, o Contribuinte interpôs recurso ordinário, argumentando pela ausência de prescrição, pelas razões já expostas no relatório do r. acórdão regional, acima transcrito.

É o relatório.

Voto

Conselheira Beatriz Veríssimo de Sena, Relatora

O recurso voluntário preenche os requisitos extrínsecos de admissibilidade, razão pela qual o conheço.

Quanto ao mérito, encontra-se pacificado pelo Supremo Tribunal Federal a inconstitucionalidade da cobrança de FINSOCIAL no percentual majorado que foi cobrado do Contribuinte, conforme, dentre outros, o precedente do Recurso Extraordinário nº 150.764/PE, cuja ementa ora se transcreve:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PARÂMETROS - NORMAS DE REGÊNCIA - FINSOCIAL - BALIZAMENTO TEMPORAL. A teor do disposto no artigo 195 da Constituição Federal, incumbe à sociedade, como um todo, financiar, de forma direta e indireta, nos termos da lei, a seguridade social, atribuindo-se aos empregadores a participação mediante bases de incidência próprias - folha de salários, o faturamento e o lucro. Em norma de natureza constitucional transitória, emprestou-se ao FINSOCIAL característica de contribuição, jungindo-se a imperatividade das regras insertas no Decreto-Lei nº 1940/82, com as alterações ocorridas até a promulgação da Carta de 1988, ao espaço de tempo relativo a edição da lei prevista no referido artigo. Conflita com as disposições constitucionais - artigos 195 do corpo permanente da Carta e 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - preceito de lei que, a título de viabilizar o texto constitucional, toma de empréstimo, por simples remissão, a disciplina do FINSOCIAL. Incompatibilidade manifesta do art. 9º da Lei nº 7689/88 com o Diploma Fundamental, no que discrepa do contexto constitucional.

(RE 150.764/PE, STF, Tribunal Pleno, rel. Min. Sepúlveda Pertence, rel. para acórdão Min. Marco Aurélio, julg. 16/12/1992, DJ 02/04/1993, p. 5623)

No que se refere ao prazo decadencial para pedir a restituição ou a compensação da diferença entre a alíquota que deveria ter sido paga pelo Contribuinte, menor, com a alíquota que lhe foi efetivamente cobrada e paga, e que foi inconstitucionalmente majorada, deve-se considerar o prazo de cinco anos mais cinco. No caso de lançamento tributário por homologação, como é a hipótese do FINSOCIAL, e havendo silêncio do Fisco, o prazo decadência inicia-se após decorridos 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio, a partir da homologação tácita do lançamento. Há precedentes deste Terceiro Conselho de Contribuintes nesse sentido, dentre os quais destaco o seguinte:

FINSOCIAL - PRAZO PARA RESTITUIÇÃO - DEZ ANOS DO PAGAMENTO. No caso de lançamento tributário por homologação, como é o caso da contribuição ao Finsocial e havendo silêncio do Fisco, o prazo decadencial só se inicia após decorridos cinco anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio, a partir

*da homologação tácita do lançamento. RECURSO VOLUNTÁRIO
PROVIDO.*

*(Recurso 137012, Processo 11610.009269/2001-89, Segunda Câmara
do Terceiro Conselho de Contribuintes, rel. Cons. Marcelo Ribeiro
Nogueira, julg. 12/09/2007)*

No caso concreto, o pedido de restituição ou compensação do FINSOCIAL foi feito pelo Contribuinte, ora Recorrente, em 12 de julho de 2000 (fl. 01). Por sua vez, o período a compensar que foi pedido corresponde a junho de 1990 a dezembro de 1991. Há decadência parcial incidente sobre o FINSOCIAL pago a maior, pois já transcorrido em parte o prazo decadencial de 10 (dez) anos.

Por esses fundamentos, voto no sentido **DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO, para reconhecer o direito a compensação do FINSOCIAL pago a maior correspondente aos fatos geradores compreendidos no período entre 1º de outubro de 1990 à 31 de dezembro de 1991.**

Sala das Sessões, em 19 de junho de 2008



BEATRIZ VERÍSSIMO DE SENA - Relatora