



RP/202.126.467

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº : 13530.000105/97-73
SESSÃO DE : 11 de maio de 2004
ACÓRDÃO Nº : 302-36.088
RECURSO Nº : 126.467
RECORRENTE : COMERCIAL DE CONFECÇÕES AURISTELA LTDA.
RECORRIDA : DRJ/SALVADOR/BA

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 DIES AD QUEM*.

O *dies ad 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, AFASTANDO-SE A DECADÊNCIA E DETERMINANDO-SE O RETORNO DOS AUTOS À DRJ PARA PRONUNCIAMENTO SOBRE AS DEMAIS QUESTÕES DE MÉRITO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, dar provimento ao recurso para afastar a decadência, reformando-se a decisão de Primeira Instância, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Walber José da Silva que negava provimento. Os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo e Luiz Maidana Ricardi (Suplente) votaram pela conclusão.

Brasília-DF, em 11 de maio de 2004

HENRIQUE PRADO MEGDA
Presidente

SIMONE CRISTINA BISSOTO
Relatora

13 SET 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES, LUIS ALBERTO PINHEIRO GOMES E ALCOFORADO (Suplente) e CARLOS FREDERICO NOBREGA FARIAS (Suplente). Ausentes os Conselheiros ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO, LUIS ANTONIO FLORA e PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JÚNIOR.

RECURSO Nº : 126.467
ACÓRDÃO Nº : 302-36.088
RECORRENTE : COMERCIAL DE CONFECÇÕES AURISTELA LTDA.
RECORRIDA : DRJ/SALVADOR/BA
RELATOR(A) : SIMONE CRISTINA BISSOTO

RELATÓRIO

Trata o presente processo pedido de restituição seguido de compensação (fls. 01), protocolizado pelo contribuinte acima identificado em 07/10/1997, de valores que o contribuinte teria recolhido a maior, referentes à Contribuição para o Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL, com aplicação de alíquotas superiores a 0,5%, declaradas inconstitucionais pelo STF, conforme RE nº 150.764-1, correspondentes aos períodos de setembro de 1989 a março de 1992, nº montante total de R\$ 4.566,11 (quatro mil, quinhentos e sessenta e seis reais e onze centavos).

A contribuinte anexou ao pedido formulado: (i) o demonstrativo de pagamento a maior e (ii) os Documentos de Arrecadação Federal – Darf, referentes aos recolhimentos efetuados durante o período abrangido pela solicitação (fls. 02/13), e também cópias do registro de apuração do ICMS (fls. 14/47).

O pedido de restituição foi indeferido pelo Delegado da Receita Federal em Feira de Santana, conforme Despacho às fls. 50/52, por considerar que, (i) o § 2º do art. 18 da Medida Provisória nº 1.621, de 13 de janeiro de 1998, vedaria a restituição de quantias já pagas, a título dos tributos relacionados no mesmo dispositivo, (ii) a compensação é modalidade de extinção de crédito tributário, através da qual autoridade administrativa autoriza a compensação de créditos tributários líquidos e certos, com débitos vincendos e vencidos; e (iii) dada a vedação prevista no § 2º do art. 18 da Medida Provisória nº 1.621, de 1998, impeditiva da restituição e compensação de tributos federais.

Cientificado do referido Despacho, e inconformado com o indeferimento do seu pedido, o contribuinte interpôs a manifestação de inconformidade de fls. 56/58, requerendo à DRJ a reforma daquele despacho, cujas razões de defesa são assim sintetizadas:

- a) alega que a Medida Provisória nº 1.542/1997 disporia apenas sobre a restituição, não vedando a possibilidade de compensação do valor calculado com base nas alíquotas declaradas inconstitucionais;
- b) define compensação e restituição, destacando as diferenças entre esses institutos;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.467
ACÓRDÃO Nº : 302-36.088

- c) afirma que a compensação se encontra prevista no Código Tributário Nacional e em diversas leis e atos administrativos, os quais cita;
- d) alega que o art. 1º do Decreto nº 2.138/97 não vincularia a compensação à restituição;
- e) invoca a IN nº 021 e IN nº 073, ambas de 1997, onde se encontraria reconhecido o direito à compensação de créditos tributários;
- f) afirma que a ilegalidade na cobrança do Finsocial, mediante a aplicação de alíquota superior a 0,5% (meio por cento), teria sido declarada pelo Supremo Tribunal Federal;
- g) entende que recolhimentos fundados em dispositivos declarados inconstitucionais são pagamentos indevidos, o que faz surgir um direito de crédito, líquido e certo;
- h) solicita que seja revogada a decisão da Delegacia da Receita Federal e determinada a restituição/compensação dos valores pagos indevidamente.

Às fls. 61/67, a solicitação do contribuinte foi julgada procedente pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador (BA), através da Decisão DRJ/SDR nº 167, de 26 de fevereiro de 1999, assim ementada:

Contribuições ao Fundo de Investimento Social.

Períodos de apuração de setembro de 1989 a março de 1992.

COMPENSAÇÃO. Declaração de Inconstitucionalidade Via controle Difuso.

Não há óbice na legislação tributária à compensação de valor pago a maior em virtude de declaração de inconstitucionalidade da norma que majorou o tributo, quando ato do Secretário da Receita Federal tenha adotado a decisão prolatada pelo Supremo Tribunal Federal.

SOLICITAÇÃO PROCEDENTE.

Às fls. 69, pelo Despacho SASIT nº 69/99, DRF Feira de Santana, determinou-se como medida preliminar à determinação do valor a ser restituído, a confirmação dos recolhimentos efetuados através dos DARF's de fls. 04/13, lembrando que o contribuinte não deveria tomar ciência da decisão exarada pela DRJ antes da elaboração da planilha de cálculo do Finsocial a restituir.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.467
ACÓRDÃO Nº : 302-36.088

Cálculos realizados (fls. 72/76), a DRF de Feira de Santana elaborou o relatório e despacho decisório nº 283/99 de fls. 77/80, e pelos quais determinou-se a intimação do contribuinte para apresentar o Pedido de Compensação com a indicação de novos débitos a serem compensados, se for o caso, e proceder a compensação, nos termos da IN SRF 21/97.

Às fls. 81/82, tendo em vista a edição do Ato Declaratório SRF 96/99, no que tange à decadência do direito a restituição de valores pagos por força de lei posteriormente declarada inconstitucional, a SASIT de Feira de Santana determinou o encaminhamento do processo à DRJ de Salvador, para manifestar-se a respeito, caso julgue necessário.

Às fls. 83/84, o Delegado da DRJ de Salvador aprovou o Parecer do Chefe do DIADI, que propôs o desfazimento da decisão da DRJ de fls. 61/67, mediante invalidação, uma vez que não se consumou o ato administrativo (a Decisão) por falta de intimação válida e eficaz, e diante do entendimento expresso no AD 96/99 posteriormente editado, pelo seu efeito vinculante.

Às fls. 86/92, a DRJ de Salvador, fez novo julgamento e **julgou improcedente o pedido do contribuinte**, através da Decisão DRJ/SDR nº 1.336, de 24 de junho de 2000, assim ementada:

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Período de apuração: 01/01/1988 a 31/12/1992

Ementa: FINSOCIAL. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO OU COMPENSAÇÃO. DECADÊNCIA.

O prazo para pleitear a restituição ou compensação de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior que o devido, inclusive na hipótese de o pagamento ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo STF em ação declaratória ou em recurso extraordinário, extingue-se após o transcurso de 5 (cinco) anos, contados da data da extinção do crédito tributário.

SOLICITAÇÃO INDEFERIDA

Como fundamentos de sua decisão, a DRJ de Salvador arguiu:

a) que a denegação do pleito fundou-se, essencialmente, em impedimento que estaria previsto na Medida Provisória nº 1.542, de 1997. Porém, em 30 de junho de 1998, foi editada a Medida Provisória nº 1.699-40, que reproduziu, com alteração, o texto da Medida Provisória nº 1.175, de 1996, diversas vezes reeditada sob outros números, superando o alegado impedimento. Estabeleceu o § 2º do art. 18 da Medida Provisória nº 1.699-40, de 1998:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.467
ACÓRDÃO Nº : 302-36.088

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. 9 da Lei nº 7.689, de 1988, na alíquota superior a zero vírgula cinco por cento, conforme Leis ns. 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 zero vírgula um por cento sobre os fatos geradores relativos ao exercício de 1988, nos termos do art. 22 do Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987;

.....

§ 2º. O disposto neste artigo não implicará restituição ex officio de quantias pagas. (grifei)

b) que a alteração na legislação transcrita deixa claro que não há impedimento legal à concessão de restituição ou compensação, desde que requerido pelo interessado, e desde quando as demais prescrições legais inerente a matéria sejam atendidas;

c) que a própria Secretaria da Receita Federal emitiu a Instrução Normativa nº 031, de 08 de abril de 1977, transcrevendo a MP e, na sequência, a Instrução Normativa nº 32, de 09 de abril de 1997, convalidando as compensações já efetivadas de valores excedentes do FINSOCIAL com valores da COFINS devida, desde que, à época do fato, não tivesse ocorrido a decadência;

d) de rigor, o direito à restituição ou compensação do indébito tributário encontra fundamento no princípio que veda o locupletamento sem causa do Estado, à semelhança do que ocorre no direito privado, e não encontra vedação no direito pátrio, disciplinado no art. 66 da Lei 8.383, de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei nº 9.069, de 1995, administrativamente regulamentado pelo Decreto nº 2.138, de 1997 e pela IN SRF nº 21, de 1997;

e) que o próprio artigo 165 do CTN firma esta prerrogativa do sujeito passivo;

f) que os marcos temporais que delimitem o início e o término do prazo edificado pela lei para o exercício do direito de pleitear a restituição ou compensação, encontram-se assinalados no Código Tributário Nacional, nos termos do art. 168, inciso I;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.467
ACÓRDÃO Nº : 302-36.088

g) que a partir da própria literalidade do texto legal verifica-se que o prazo decadencial do direito de pleitear a restituição de crédito decorrente de pagamento de tributo indevido ou a maior que o devido - seja por aplicação inadequada da lei, seja pela declaração da inconstitucionalidade desta - rege-se pelo art. 168 do CTN, extinguindo-se, destarte, após decorridos cinco anos da ocorrência de uma das hipóteses elencadas no artigo 165 do referido Código;

h) que Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, em judicioso estudo expresso no Parecer PGFN/CAT/Nº 1.538, de 1999, ao tratar dos efeitos da declaração, pelo Supremo Tribunal Federal, de constitucionalidade de lei ou ato normativo, em *matéria tributária, concluiu que "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"*;

i) que, pacificando o entendimento da matéria na esfera administrativa, foi editado o Ato Declaratório SRF nº 096, de 26 de novembro de 1999, fixando o termo *a quo* do prazo decadencial para o contribuinte pleitear a repetição de indébito nas condições em exame, extingue-se após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data da extinção do crédito tributário - arts. 165, I, e 168, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional);

j) que o parecer do Secretário da Receita Federal vincula as decisões administrativas e, de fato, não pode a Administração Tributária, atrelada constitucionalmente ao princípio da legalidade (art. 37, *caput*, da CF/1988), estabelecer, de forma diferente da ditada pelo CTN, termo inicial para decadência do direito de pleitear restituição. Aliás, o legislador constituinte, consoante o art. 146, III, "b", da CF/1988, determinou que a decadência tributária é matéria reservada à Lei Complementar, e, com esse status, foi recepcionado o CTN;

k) que é bem verdade que a administração chegou a editar ato interpretativo em sentido diverso - Parecer COSIT nº 58, de 1998 -, entendendo, entretanto, que o termo inicial para a contagem do prazo decadencial seria da publicação da Resolução do Senado Federal ou de ato específico da administração, com base no Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, quando então teria gerado efeitos *erga omnes*;

l) que o ato superveniente, de autoridade superior, derroga o ato anterior sobre a mesma matéria, devendo seus fundamentos ser observados por toda a administração. Portanto, nenhum princípio de direito administrativo ou constitucional foi ferido, e eventuais atos praticados na vigência do entendimento anterior não gera efeitos sobre todos;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.467
ACÓRDÃO Nº : 302-36.088

m) a teor do Ato Declaratório SRF nº 096/1999, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial, inclusive na hipótese de o pagamento ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo STF, é a data da extinção do crédito tributário, como regem os arts. 165 e 168 do CTN;

n) Assim, transcorrido mais de 5 (cinco) anos entre a data da extinção do crédito tributário pelo pagamento e a data do pedido, operou-se a decadência, extinguindo-se, desse modo, o direito de a contribuinte obter a devolução ou compensação do alegado indébito.

o) assim, **JULGOU IMPROCEDENTE** a manifestação de inconformidade e **indeferiu o pedido** de compensação/restituição de valores recolhidos a maior da contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - FINSOCIAL.

Inconformado com a decisão singular, o contribuinte interpôs, tempestivamente, recurso voluntário a este Conselho (fls. 98/101), pelo qual arguiu:

a) não procede a alegação de que à decisão anterior não foi dada publicidade, uma vez que ela significaria afirmar que não usufruir o direito do contribuinte de ter vistas dos autos, nas dependências da SRF;

b) verifica-se a existência de dois entendimentos distintos sobre a mesma matéria, proferido pela mesma DRJ, sendo que no primeiro deles deu-se provimento ao pedido do contribuinte, não se cogitando a possibilidade de decadência;

c) que a primeira Decisão entendia, pelo Decreto nº 2.346/97, que o Secretário da Receita Federal poderia reconhecer a inconstitucionalidade de ato normativo legal, declarada pelo Supremo Tribunal Federal;

d) que, nesse sentido, a IN SRF 31/97 dispensou a constituição dos créditos da fazenda Nacional, relativamente ao Finsocial;

e) Também a IN SRF 32/97, por seu art. 2º, convalidou a compensação efetivada pelo Contribuinte, da COFINS, devida e não recolhida, com o Finsocial declarado inconstitucional pelo STF;

f) que com fundamento no Decreto nº 2.346/97, a SRF editou o Parecer COSIT nº 58/98, que em seu art. 18 dispunha que os efeitos da declaração de inconstitucionalidade são retroativos;

g) Não há dúvidas de que o Parecer COSIT nº 58/98 convalide todo o entendimento até então vigente na esfera administrativa, ressaltando-se que a

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.467
ACÓRDÃO Nº : 302-36.088

formalização do presente processo se deu muito antes do AD 96/99 e dos atos normativos da PGFN, que motivaram a segunda decisão da DRJ de Salvador;

h) que a emissão de uma segunda decisão pela DRJ de Salvador feriu frontalmente o disposto no art. 103 do CTN, por seus incisos I e II, haja visto que os atos administrativos expedidos pelas autoridades administrativas entram em vigor na data de sua publicação, bem como as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa, entram em vigor 30 dias após a data de sua publicação;

i) suscita o ferimento ao princípio constitucional da isonomia, haja visto o tratamento desigual que sofre, comparavelmente a outros contribuintes;

j) que pelo art. 10 do Decreto nº 92.698/86, artigo 103, e art. 45 da Lei nº 8.212/91, o prazo para a constituição de crédito vinculado ao Finsocial é de 10 anos, entendimento este acolhido pelo E. Conselho de Contribuintes.

k) Por fim, pede seja dado “fundamento” ao presente recurso voluntário, reformando a r. decisão *a quo*, para que lhe seja reconhecido o direito à compensação pleiteada.

Em 25 de fevereiro de 2003, estes autos foram distribuídos a esta Conselheira, conforme atesta o documento de fls. 105, último deste processo.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.467
ACÓRDÃO Nº : 302-36.088

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;

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.467
ACÓRDÃO Nº : 302-36.088

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 : 126.467
ACÓRDÃO Nº : 302-36.088

*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."*¹ (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."*²

*"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."*³

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:

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

² José Artur Lima Gonçalves e Marcio Severo Marques

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

RECURSO Nº : 126.467
ACÓRDÃO Nº : 302-36.088

*"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."*⁴

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.

⁴ 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 : 126.467
ACÓRDÃO Nº : 302-36.088

Todavia, creio que se ajusta ao julgado no RE 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.467
ACÓRDÃO Nº : 302-36.088

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”*⁵ (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,*

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.467
ACÓRDÃO Nº : 302-36.088

afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.”⁶

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.⁷

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.”⁸

⁶ Parágrafo único do art. 4º. do Decreto n. 2.346/97

⁷ Nota MF/COSIT n. 312, de 16/7/99

⁸ Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário, p. 178

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.467
ACÓRDÃO Nº : 302-36.088

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 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 CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA

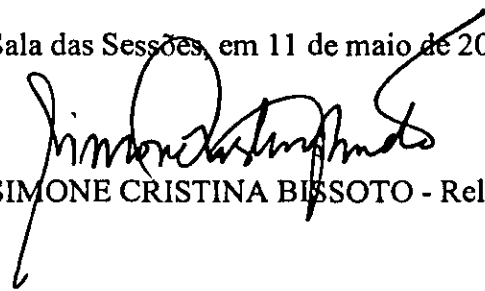
RECURSO Nº : 126.467
ACÓRDÃO Nº : 302-36.088

Dívida Ativa, dispensar a Execução Fiscal, bem como cancelar os débitos cuja cobrança tenha sido declarada inconstitucional pelo STF, muito maior razão há, por uma questão de isonomia, justiça e equidade, no reconhecimento do direito do contribuinte de reaver, na esfera administrativa, os valores que de boa fé recolheu à título da exação posteriormente declarada inconstitucional, poupando o Poder Judiciário de provocações repetidas sobre matéria já definida pela Corte Suprema.

Assim, tendo sido reconhecido ser indevido – por inconstitucional - o pagamento da Contribuição para o FINSOCIAL em alíquotas majoradas, respectivamente, para 1%, 1,20% e 2%, com base nas Leis nºs 7.787/89, 7.894/89 e 8.147/90, é cabível e procedente o pedido de restituição/compensação apresentado 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 nº 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 do 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 e, em homenagem ao entendimento que tem sido esposado pela Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo nesse particular, determino o retorno destes autos à DRJ, para que esta se pronuncie sobre as demais questões de mérito.

Sala das Sessões, em 11 de maio de 2004



SIMONE CRISTINA BISSOTO - Relatora