MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº	:	13677.000003/99-19
SESSÃO DE	:	16 de outubro de 2003
ACÓRDÃO Nº	:	302-35.806
RECURSO Nº	:	125.545
RECORRENTE	:	MARIA LETÍCIA VALADARES
RECORRIDA	:	DRJ/JUIZ DE FORA/MG

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 POR MAIORIA.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Simone Cristina Bissoto, relatora, e Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior. O Conselheiro Paulo Roberto Cuco Antunes votou pela conclusão. Designada para redigir o acórdão a Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo.

Brasília-DF, em 16 de outubro de 2003

PAULO ROBERTO CUCO ANTUNES
Presidente em Exercício

MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Relatora Designada

07 NOV 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO, LUIS ANTONIO FLORA, WALBER JOSÉ DA SILVA e LUIZ MAIDANA RICARDI (Suplente). Ausente o Conselheiro HENRIQUE PRADO MEGDA.

tmc

RECURSO Nº	:	125.545
ACÓRDÃO Nº	:	302-35.806
RECORRENTE	:	MARIA LETÍCIA VALADARES
RECORRIDA	:	DRJ/JUIZ DE FORA/MG
RELATOR(A)	:	SIMONE CRISTINA BISSOTO
RELATOR DESIG.	:	MARIA HELENA COTTA CARDOZO

RELATÓRIO

A Recorrente, em 07/01/1999, com fundamento na decisão 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, e mais o Decreto 2.138/97 e IN SRF 32/97, protocolizou pedido de restituição/compensação (fls. 01/32) de valores recolhidos a título de FINSOCIAL, excedentes à alíquota de 0,5%, nos meses de janeiro de 1990 a julho de 1991, no montante de R$ 24.016,57 (DARFs originais anexos – fls. 05/25).

A DRF de Divinópolis (MG), apreciando o pedido, com fundamento nos artigos 165, inciso I, 168, inciso I e 156, inciso I, todos do CTN, e mais o Parecer PGFN/CAT nº 1.538/99 e Ato Declaratório SRF nº 96, de 26 de novembro de 1999, indeferiu o pleito (fls. 37/39).

Inconformada, a Recorrente manifestou suas razões à Delegacia da Receita Federal de Julgamento, pleiteando a reforma da decisão e o deferimento do seu pleito inicialmente formulado (fls. 43/50).

A DRJ de Juiz de Fora, apreciando a manifestação de inconformidade do contribuinte, decidiu pelo seu indeferimento (fls. 52/56), em 25/06/2001, assim ementando a sua decisão:

> Assunto: Outros Tributos ou Contribuições.
> Período de apuração: 01/09/1989 a 31/08/1991
> Ementa: COMPENSAÇÃO.
> PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR.
> O direito de pleitear a compensação extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos contados da data de extinção do crédito tributário, assim entendido como o pagamento antecipado nos casos de lançamento por homologação.

Irresignada com os termos da r. decisão *a quo*, a contribuinte recorre a este Conselho, trazendo em seu recurso manifestações do Poder Judiciário favoráveis ao seu entendimento no sentido de que, *in casu*, a decadência/prescrição ainda não teria se operado (58/62).

É o relatório.

RECURSO Nº : 125.545
ACÓRDÃO Nº : 302-35.806

VOTO VENCDOR

O recurso é tempestivo, portanto merece ser conhecido.

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

A 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 a decisão de primeira instância apenas declarou a decadência do direito pleiteado, 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 de 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.[1] Mesmo assim, se a segunda instância afasta a hipótese

[1] Wambier, Luiz Rodrigues e outros. **Curso Avançado de Processo Civil**. 3ª ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 604.

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.

Nesse sentido é conveniente trazer à colação ementa de recentíssmo julgado do Superior Tribunal de Justiça:

> "PROCESSUAL – PRESCRIÇÃO – SENTENÇA – EXTINÇÃO DO PROCESSO – INSTRUÇÃO CONSUMADA – APELAÇÃO – AFASTAMENTO DA PRESCRIÇÃO – RESTANTES QUESTÕES DE MÉRITO – EXAME PELO TRIBUNAL *AD QUEM* – CPC, ART. 515, § 1º.
>
> - O § 1º do Art. 515 é suficientemente claro, ao dizer que devem ser apreciadas pelo tribunal de segundo grau todas as questões suscitadas e discutidas no processo, ainda que a sentença não as tenha julgado por inteiro.
>
> - Se o Tribunal *ad quem* afasta a prescrição, deve prosseguir no julgamento da causa." (Recurso Especial nº 274.736-DF, julgado em 1º/08/2003)

Destarte, passo ao exame da lide, uma vez que tais considerações são pré-requisitos para a compreensão do posicionamento desta Conselheira em face do instituto da 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;"

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 nºs 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 nº 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 nº 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 RE 150.764/PE**, que declarou a inconstitucionalidade de artigos de leis dispondo 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).

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.

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).

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 7.689/89, 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 desrespeitar 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.

Quanto a esse aspecto, convém trazer a exame outra tese corrente, desta feita referente a parágrafo inserido no art. 18 da Lei nº 10.522/2002, já transcrito neste voto:

> "§ 3º O disposto neste artigo não implicará restituição *ex officio* de quantia paga."

A tese de que se trata consiste na interpretação de que, se o parágrafo proíbe a restituição de ofício, *a contrario sensu*, estaria a permitir a restituição a pedido administrativa.

Nesse passo, convém mais uma vez operar-se a interpretação sistemática de todo o conjunto do ordenamento jurídico, integrando-se inclusive os princípios de Direito Administrativo.

Em primeiro lugar, ressalte-se que o parágrafo em comento está inserido em um artigo que só trata de tarefas cometidas ao administrador público, e não ao contribuinte. Em outras palavras, é aos administradores públicos da Secretaria da Receita Federal e da Procuradoria da Fazenda Nacional que foram conferidas as tarefas relacionadas ao Finsocial, elencadas no *caput* do artigo, quais sejam: dispensar a constituição de créditos, deixar de inscrever tais créditos em Dívida Ativa da União, deixar de ajuizar ações de execução fiscal e cancelar lançamentos e inscrições na Dívida Ativa da União.

Assim, o § 1º do art. 18, que não é um dispositivo isolado, mas sim encontra-se visceralmente ligado ao *caput*, só pode tratar de tarefa afeta ao administrador público, daí a especificação do termo *ex officio*. Destarte, não se pode dele extrair conclusão "lógica" de que em suas entrelinhas estaria contido algum cometimento dirigido ao contribuinte.

Corroborando esse entendimento, cabe aqui trazer a doutrina de Hely Lopes Meirelles, no sentido de que o princípio da legalidade comporta nuances, se dirigido ao particular, ou ao administrador público:

> "Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo o que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei para o particular significa 'pode fazer assim'; para o administrador público significa 'deve fazer assim.'" 2

No mesmo sentido, Eros Roberto Grau:

> "Afirmar-se simplesmente que, sob o regime de Direito Público, a Administração está sujeita ao princípio da legalidade, nada significa, eis que o mesmo princípio permeia toda a atuação dos agentes privados, em regime de Direito Privado. Pois não é justamente a consideração dos diversos conteúdos que as doutrinas do comprometimento positivo (positive Bindung) e do comprometimento negativo (negative Bindung) atribuem ao princípio que ordinariamente leva a, com singeleza didática, apontarmos a distinção entre os universos do Direito Público e do Direito Privado? – no primeiro se pode fazer o que a lei permite; no segundo, o que a lei não proíbe. Se pretendermos, portanto, relacionar o princípio da legalidade ao regime de Direito Público, forçoso seria referirmo-lo, rigorosamente, como princípio da legalidade sob conteúdo de comprometimento positivo." 3

---

[2] MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 25ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 82.

[3] GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 140/141.

Assim, não é correta a interpretação de que a proibição da restituição de ofício autorizaria, "pela lógica", a restituição a pedido, posto que para tal o administrador público teria de estar expressamente autorizado.

Ressalte-se que a interpretação esposada no presente voto harmoniza-se com a posição do Senado Federal. Aliás, se aquela Casa se manifestou contrária à retroatividade dos efeitos do julgado do STF, não poderia uma lei que, obviamente, submeteu-se a um processo legislativo, contrariar posicionamento do próprio Legislativo.

Ainda a respeito da pretendida concessão de efeitos *erga omnes* a um Recurso Extraordinário (controle difuso de constitucionalidade), é conveniente a reflexão sobre a sistemática de repetição de indébito no âmbito do Poder Judiciário, disciplinada pelo art. 100 da Constituição Federal:

> "Art. 100. À exceção dos créditos de natureza alimentícia, os pagamentos devidos pela Fazenda Nacional, Estadual ou Municipal, em virtude de sentença judiciária, far-se-ão exclusivamente na ordem cronológica de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos, proibida a designação de casos ou de pessoas nas dotações orçamentárias e nos créditos adicionais abertos para este fim."

Ora, se o próprio contribuinte que é parte no Recurso Extraordinário – ou em qualquer outra ação judicial que tenha sentença favorável – tem de se submeter aos trâmites orçamentários estabelecidos no dispositivo constitucional transcrito, não seria cabível que um outro contribuinte, que sequer figurou em uma ação vitoriosa, receba a restituição "na boca do caixa" do Tesouro Nacional, sem subordinar-se à ordem dos precatórios e sem que seu crédito esteja previsto no orçamento.

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 nº 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 nº 45.977 (ES), que instruiu a Súmula nº 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 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." [4]

Sobre a matéria, a própria página da Secretaria da Receita Federal na *Internet* exibe estudos acerca da carga tributária incidente sobre o consumo, que demonstram a repercussão econômica de que se trata:

> "Para se determinar a carga fiscal sobre o consumo, é necessário considerar não apenas os tributos que, por sua natureza econômica e jurídica, são transferidos aos preços (impostos sobre valor agregado) como também aqueles que, independentemente da incidência legal, findam por onerar o produto final, recaindo de fato sobre o consumidor. O primeiro passo consiste na identificação de ambos os tipos de incidência e na determinação, quando possível, da alíquota aplicável.
>
> .....
>
> O quadro 3, apresentado a seguir, sumariza os principais tributos incidentes sobre a produção/comercialização, constantes da legislação vigente em 1996, e que repercutem sobre os preços finais ao consumidor:

QUADRO 3 - TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO

TRIBUTOS	COMPETÊNCIA	ALÍQ. BÁSICA	% DA CFB (2)	% DO PIB
ICMS	estadual	20% (1)	25,22%	7,18%
COFINS	**federal**	**2%**	**7,83%**	**2,23%**
IPI	federal	diversas	7,17%	2,04%
PIS/PASEP	federal	0,65%	3,16%	0,90%
ISS	municipal	diversas	1,76%	0,50%
IOF	federal	diversas	1,72%	0,49%

(1) Equivale a uma alíquota "por dentro" de 17%.
(2) Carga Fiscal Bruta, consideradas as três esferas de governo.
Fonte: Secretaria da Receita Federal[5]

[4] 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.

[5] Disponível em www.receita.fazenda.gov.br. Consulta realizada em 11/10/2003

Adaptando-se o quadro acima à realidade de 1988 a 1992, temos que o lugar hoje ocupado pela Confins, àquela época era reservado ao Finsocial.

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 estes tenham sido mantidos no mesmo patamar em que se encontravam antes da majoração da alíquota do Finsocial. Do contrário, o direito à restituição/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).

Em face de todos os argumentos expendidos, é claro que a provável repercussão econômica do Finsocial não constitui o principal óbice ao atendimento do pleito de restituição. Não obstante, ela precisa também ser considerada, posto que é notória a regressividade dos tributos indiretos, onerando os preços e atingindo igualmente os desiguais. Assim, o contribuinte consumidor – que constitui a maciça maioria do povo brasileiro – já foi prejudicado no passado, pelo aumento nos preços provocado pela majoração da alíquota do Finsocial. A restituição ora pleiteada viria a mais uma vez prejudicá-lo, posto que o valor requerido seria retirado dos cofres públicos, inclusive sem previsão orçamentária para tal.

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 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 setembro de 1989 a setembro de 1991, e o pedido apresentado em 07/01/99,

RECURSO Nº : 125.545
ACÓRDÃO Nº : 302-35.806

evidencia-se a ocorrência da extinção do direito de a recorrente solicitar a restituição/compensação do Finsocial.

Diante do exposto, conheço do recurso para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Sala das Sessões, em 16 de outubro de 2003

MARIA HELENA COTTA CARDOZO - Relatora Designada

RECURSO Nº : 125.545
ACÓRDÃO Nº : 302-35.806

VOTO VENCIDO

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos para sua admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

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 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 princípio da proteção da confiança na lei fiscal, fundamento do Estado-de-Direito, como conseqüência 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 conseqüência lógica e da própria figura da ação direta de inconstitucionalidade."*[6] (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."[7]

"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."[8]

---

[6] Alberto Xavier, in "Do Lançamento – Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário", Ed. Forense, 2ª. Edição, 1997, p. 96/97.
[7] José Artur Lima Gonçalves e Marcio Severo Marques
[8] Hugo de Brito Macho, in Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário, obra coletiva, p. 220/222.

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

> *"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."***[9]

Não obstante a falta de unanimidade doutrinária no que se refere a aplicação, ou não, do CTN aos casos de restituição de indébito fundada em declaração de inconstitucionalidade da exação pelo Supremo Tribunal Federal, é fato inconteste que o Superior Tribunal de Justiça já pacificou o entendimento de que o prazo prescricional inicia-se a partir da data em que foi declarada inconstitucional a lei na qual se fundou a exação (Resp no. 69233/RN; Resp no. 68292-4/SC; Resp 75006/PR, entre tantos outros).

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

Vale a pena analisar, nesse mister, um pequeno excerto do voto do Ministro César Asfor Rocha, Relator dos Embargos de Divergência em Recurso Especial no. 43.995-5/RS, por pertinente e por tratar de julgado que pacificava a jurisprudência da 1ª. Seção do STJ, que justamente decide sobre matéria tributária:

[9] José Antonio Minatel, Conselheiro da 8a. Câmara do 1º. C.C., em voto proferido no acórdão 108-05.791, em 13/07/99.

"A tese de que, declarada a inconstitucionalidade da exação, segue-se o direito do contribuinte à repetição do indébito, independentemente do exercício em que se deu o pagamento, podendo, pois, ser exercitado no prazo de cinco anos, a contar da ***decisão plenária declaratória da inconstitucionalidade****, ao que saiba, não foi ainda expressamente apreciada pela Corte Maior. Todavia, creio que se ajusta ao julgado no RE 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. 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 nº 2.346**, pelo qual se deu a consolidação das normas de procedimento a serem observadas pela Administração Pública Federal em razão de decisões judiciais, que estabeleceu, em seu artigo primeiro, regra geral que adotou o saudável preceito de que ***"as decisões do STF que fixem, de maneira inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional, deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta".***

Para tanto, referido Decreto – ainda em vigor - previu duas espécies de procedimento a serem observados. A primeira, nos casos de decisões do STF com eficácia *"erga omnes"*. A segunda – que é a que nos interessa nesse momento – nos casos de decisões sem eficácia *erga omnes*, assim consideradas aquelas em que *"a decisão do Supremo Tribunal Federal não for proferida em ação direta e nem houver a suspensão de execução pelo Senado Federal em relação à norma declarada inconstitucional."*

Nesse caso, três são as possibilidades ordinárias de observância deste pronunciamento pelos órgãos da administração federal, a saber: **(i) se o Presidente da República, mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida em caso concreto (art. 1º., §3º.)**; (ii) expedição de súmula pela Advocacia Geral da União (art. 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 exercitar 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*"[10] (g.n.)

Para dar efetividade a esse tratamento igualitário, determinou também o Poder Executivo que, *"na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal."* [11]

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. [12]

E dizemos administrativamente porque assim permitem as Leis 8383/91, 9.430/96 e suas sucessoras, bem como as Instruções Normativas que trataram do tema "compensação/restituição de tributos" (IN SRF 21/97, 73/97, 210/02 e 310/03).

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

> *"Acredito que, quando o contribuinte é levado, por uma lei inconstitucional, a recolher aos cofres públicos determinados valores a título de tributo, a questão refoge do âmbito da mera*

[10] Art. 1o., caput, do Decreto n. 2.346/97

[11] Parágrafo único do art. 4°. do Decreto n. 2.346/97

[12] Nota MF/COSIT n. 312, de 16/7/99

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."[13]

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 nº 1.110, de 30/08/95, sucessivamente reeditada até a Medida Provisória nº 2.176-79, de 23/08/2002 e, mais recentemente, transformada na Lei no. 10.522/2002 (art. 18).

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

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

[13] Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário, p. 178

inconstitucional pelo STF e, portanto, recolheram valores de fato e de direito não devidos ao Erário.

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

Assim, tendo sido reconhecido 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 em 07 de janeiro de 1999**, 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**, 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 16 de outubro de 2003

SIMONE CRISTINA BISSOTO - Conselheira

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Recurso n.° : 125.545
Processo n°: 13677.000003/99-19

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 2° 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.° 302-35.806.

Brasília- DF, 05/11/03

MF - 3.° Conselho de Contribuintes
Henrique Prado Megda
Presidente da 2.ª Câmara

Ciente em: 7.11.2003

Leandro Felipe Bueno
PROCURADOR DA FAZ. NACIONAL