



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 13804.000843/00-67
SESSÃO DE : 17 de junho de 2004
ACÓRDÃO Nº : 301-31.266
RECURSO Nº : 126.025
RECORRENTE : COMERCIAL DASCOM LTDA.
RECORRIDA : DRJ/CURITIBA/PR

FISOCIAL – PEDIDO DE RESTITUIÇÃO – PRAZO
PRESCRICIONAL

O prazo prescricional de cinco anos para o contribuinte requerer a restituição dos valores recolhidos indevidamente a título de FINSOCIAL, tem termo inicial na data da publicação da Medida Provisória nº. 1.621-36, de 10/06/98 (D.O.U. de **12/06/98**) que emana o reconhecimento expresso ao direito à restituição mediante solicitação do contribuinte. MÉRITO – Em homenagem ao princípio de duplo grau de jurisdição, a materialidade do pedido deve ser apreciada pela jurisdição *aguo*, sob pena de supressão de instância.

Recurso provido para afastar a decadência e determinar a devolução do processo à DRJ para exame do mérito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso para afastar a decadência e devolver o processo à DRJ para julgamento do mérito, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília-DF, em 17 de junho de 2004


OTACÍLIO DANTAS CARTAXO

Presidente


LUIZ ROBERTO DOMINGO

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ROBERTA MARIA RIBEIRO ARAGÃO, ATALINA RODRIGUES ALVES, JOSÉ LENCE CARLUCI, JOSÉ LUIZ NOVO ROSSARI, VALMAR FONSECA SOARES e LISA MARINI VIEIRA FERREIRA DOS SANTOS (Suplente). Ausente o Conselheiro CARLOS HENRIQUE KLASER FILHO.

RECURSO Nº : 126.025
ACÓRDÃO Nº : 301-31.266
RECORRENTE : COMERCIAL DASCOM LTDA.
RECORRIDA : DRJ/CURITIBA/PR
RELATOR(A) : LUIZ ROBERTO DOMINGO

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte contra decisão prolatada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba - PR, que indeferiu sua solicitação de restituição da contribuição ao FINSOCIAL paga a maior no período de 01/07/1990 a 31/13/1992, com fundamento na decadência do direito de pedir a restituição, cujos fundamentos da decisão estão consubstanciados na seguinte ementa:

“FINSOCIAL. RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA.

O prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição paga 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 Supremo Tribunal Federal em ação declaratória ou em recurso extraordinário, extingue-se após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da extinção do crédito tributário.

Solicitação Indeferida.”

Intimado da decisão de primeira instância, a Recorrente interpôs, tempestivo, Recurso Voluntário, requerendo a reforma da decisão que indeferiu a solicitação de restituição de tributos recolhidos a maior indevidamente e fundamentando suas razões no seguinte:

- a) da análise do Parecer da PGFN/CAT nº 1538/99, que fundamentou o ADN nº 96/99 emitido pela SRF, conclui-se que devolver um tributo indevidamente recebido é uma situação jurídica perfeitamente reversível, cuja correção não agride o princípio da segurança jurídica, o que, aliás, diante do princípio da moralidade administrativa, essa correção torna-se imperativa;
- b) o prazo decadencial para a restituição de tributo em virtude da declaração de inconstitucionalidade da lei, contrariamente ao equivocado entendimento da digna PGFN, está disciplinado no art. 168, I, do CTN;
- c) não pode o contribuinte, a cada recolhimento, ingressar com o pedido de restituição como garantia do prazo decadencial, o

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.025
ACÓRDÃO Nº : 301-31.266

que traduziria em uma desconfiança nas leis pátrias, o que é incompatível com o estado de direito;

- d) o STJ entende que a extinção do crédito tributário dá-se com a homologação do lançamento, o que na prática resulta num prazo de 10 anos, sendo que, quando o ADN SRF nº 096/99, usa tal expressão (extinção do crédito tributário), recepciona o entendimento daquela Corte;

É o relatório.



RECURSO Nº : 126.025
ACÓRDÃO Nº : 301-31.266

VOTO

Conheço do Recurso Voluntário por ser tempestivo, por atender aos requisitos regulamentares de admissão e por conter matéria de competência deste Conselho.

Ainda que os Processos Administrativos de Restituição possam comportar a simultaneidade com pedido de compensação desses créditos com outros tributos devidos, o que se traz para apreciação da Câmara é o direito ao crédito tributário em face da fazenda. Portanto, limitarei nesta especial circunstância a apreciação da titularidade de créditos que o contribuinte persegue nesse feito.

Trata-se, portanto de pedido de restituição de créditos tributários decorrentes de pagamentos efetuados pela Recorrente a título de contribuição para o FINSOCIAL em alíquotas superiores a 0,5%, cujas normas que estabeleceram os sucessivos acréscimos, foram declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal.

O ponto que impende apreciar é se o exercício do direito de ação para pedir a restituição, ainda persistia à época em que a Recorrente ingressou com o pedido, ou seja, se, quando do protocolo do pedido do contribuinte, já havia transcorrido ou não o prazo prescricional.

É certo que muitos conceituam tal prazo como decadencial. Contudo entendo tratar-se lapso temporal para exercício do direito de ação (prescrição) e não de lapso temporal para exercício de ato potestativo constitutivo de direito (decadência).

A decadência é um instituto de direito material que traz, em seu bojo, a ação deletéria do tempo em relação a direito potestativo¹ por conta da incúria de seu titular², ultimando a plena realização do princípio da segurança do direito, ditado pela manutenção da estabilidade das relações jurídicas, e em prol do interesse pela preservação da harmonia social.

¹ Utilizo o termo "potestativo" no sentido de "potestade pública" nos termos definidos por José Cretella Junior, in Dicionário de direito administrativo. José Bushatsky, Ed. São Paulo, 1972.

² AMORIM FILHO, Agnelo. *Crítério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis*. Revista dos Tribunais, nº 30, *apud* FANUCCHI, Fábio. *A decadência e a prescrição em direito tributário*. Edição póstuma. 2ª edição. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1982, p. 39

RECURSO Nº : 126.025
ACÓRDÃO Nº : 301-31.266

O Código Tributário Nacional, no art. 156³, inciso V, coloca a prescrição e a decadência como modalidades de extinção do crédito tributário. Observe-se que o referido artigo contém 11 itens⁴ enumerativos das diversas modalidades de extinção do crédito tributário, sendo que a prescrição e a decadência estão consignadas juntas num único item. Há, aí, uma confusão, ou melhor uma identificação errônea da prescrição com a decadência como modalidade de extinção do crédito fiscal.

Na verdade, a prescrição não extingue o crédito tributário, apenas retira-lhe o direito de ação, a executibilidade. É a norma secundária eleita por Lourival Vilanova⁵ que deixa de ter validade para a perseguição do direito. A prescrição não extingue nenhum direito substantivo; extingue o direito processual, o direito à ação.

Está, pois, mal colocada a prescrição ao lado da decadência como modalidade de extinção do crédito tributário, uma vez que esta se dá na forma indireta, isto é, ao perder o direito à ação o direito substantivo indiretamente perde sua capacidade de cogência jurídica. E embora, no art. 156, a norma refira-se primeiro à prescrição – “prescrição e a decadência” – ao defini-las, mais adiante, o legislador do Código inverteu acertadamente a ordem, dispondo no art. 173 sobre a decadência e no art. 174 sobre a prescrição.

As normas jurídicas veiculadas nesses artigos do CTN, esboçam conceitos mais exatos, a decadência refere-se à extinção do direito de constituir o crédito tributário (art. 173) – exercício da potestade pública – e a prescrição refere-se à perda do direito de ação para a cobrança do crédito tributário (art. 174), presumidamente não aplacado pela decadência; constituído.

Se assim podemos afirmar que há uma característica importante, em relação ao aspecto da aplicação do Direito no tempo, para precisar os momentos de

³ Art. 156 - Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - a remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus parágrafos 1º e 4º;

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

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

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

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

⁴ Inciso XI acrescido pela Lei Complementar 104/2001.

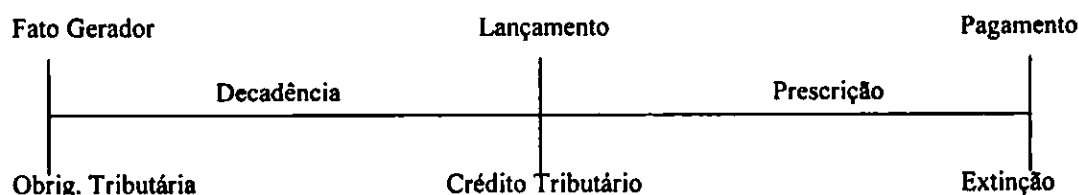
⁵ Causalidade e Relação no Direito. 2ª ed., Saraiva, 1989.

RECURSO Nº : 126.025
ACÓRDÃO Nº : 301-31.266

ocorrência da decadência e da prescrição: a) a decadência se opera na fase de constituição do crédito (art. 173) e b) a prescrição se opera na fase de cobrança (art. 174).

Na dicção da norma jurídica veiculada no art. 174, a prescrição começa quando termina a contagem do prazo antes de ocorrer a decadência — na “data da constituição definitiva” do crédito tributário, o que mostra que a constituição definitiva do crédito tributário é o divisor de águas entre a contagem do prazo de decadência (que se torna inaplicável se o lançamento ocorreu antes de sua verificação) e a prescrição (que inicia sua contagem a partir do lançamento). Portanto, podemos perceber que a inércia da Fazenda seja para constituição seja para cobrança do tributário implica a extinção do direito; a extinção do crédito tributário.

Fábio Fanucchi⁶ explicitou bem esses conceitos, idealizando um quadro da aplicação desses institutos jurídicos no tempo e ressaltando a distinção temporal na existência do curso da decadência e o curso da prescrição, em face da ação deletéria do direito da fazenda:



Pois bem, no caso em pauta, o que se analisa é o direito de o contribuinte pedir restituição por pagamento indevido, no qual a materialidade do direito não depende de um ato a ser praticado pelo contribuinte (a exemplo do que ocorre com a Fazenda em relação ao ato administrativo de lançamento) haja vista que o simples fato de ter pago de forma indevida (concebida a regularidade da legislação), já é bastante para conferir-lhe o direito de restituir. Bastará exercer esse direito pelos meios de ação próprios.

Certo é que, nos termos do Código Tributário Nacional, o prazo para o contribuinte requerer a restituição de pagamento indevido se inicia com a extinção do crédito tributário, ex-vi art. 168, inciso I⁷, que se reporta ao art. 165, incisos I e II⁸,

⁶ *A Decadência e a Prescrição em Direito Tributário*. Ed. Resenha Tributária. 1970.

⁷ 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;

⁸ 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:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.025
ACÓRDÃO Nº : 301-31.266

ou seja, somente quando definitivamente extinto o crédito tributário na forma da legislação do Finsocial, é que se inicia o prazo prescricional para o contribuinte.

Impende salientar que, há casos em que a norma tributária que se presumia válida no momento do recolhimento é, posteriormente, declarada como imprópria para o aperfeiçoamento da exigência, transformando o valor recolhido em indébito. Desta forma a materialidade do direito de restituir consolida-se no momento em que houver tal declaração ou reconhecimento.

De outro lado, há casos flagrantes em que o Estado, apesar de reconhecer a irregularidade da norma (seja em relação à vigência, à validade, à inconstitucionalidade, à ilegalidade, etc), não aceita a possibilidade de restituição, aquiescendo posteriormente a administração tributária à restituição, por ato próprio ou por ato de seus órgãos judicantes.

Essa é a hipótese que se efetivou no presente feito, haja vista que, apesar de ter sido declarada a inconstitucionalidade das majorações das alíquotas do FINSOCIAL, somente com a Medida Provisória nº. 1621-36, de 10 de outubro de 1998, houve o reconhecimento de que o contribuinte poderia requerer a restituição, como verifico nos argumentos trazidos pelo eminente Conselheiro Relator José Luiz Novo Rossari, nos autos do Recurso Voluntário nº 127.492, conforme segue:

“Assim, a superveniência original da Medida Provisória nº 1.110/95 não teve o condão de beneficiar pedidos de restituição relativos a pagamentos feitos a maior do que o devido a título de Finsocial. No entanto, o Poder Executivo promoveu uma alteração nesse dispositivo, mediante a edição da Medida Provisória nº 1.621-36, de 10/6/98 (D.O.U. de 12/6/98)⁹, que deu nova redação para o § 2º e dispôs, *verbis*:

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.

⁹ A referida Medida Provisória foi convertida na Lei nº 10.522, de 19/7/2002, nos seguintes termos:

“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, acrescidas 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;

(...)

RECURSO Nº : 126.025
ACÓRDÃO Nº : 301-31.266

"Art. 17.

(...)

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

A alteração prevista na norma retrotranscrita demonstrou posicionamento diverso ao originalmente estabelecido e traduziu o inequívoco reconhecimento da Administração Pública no sentido de estender os efeitos da remissão tributária ao direito de os contribuintes pleitearem a restituição das contribuições pagas em valor maior do que o devido.

Esse dispositivo também não comporta dúvidas, sendo claro no sentido de que a dispensa relativa aos créditos tributários apenas não implicará a restituição de ofício, vale dizer, a partir de procedimentos originários da Administração Fazendária para a restituição. Destarte, é óbvio que a norma permite, contrario senso, a restituição a partir de pedidos efetuados por parte dos contribuintes.

Entendo que a alteração promovida no § 2º do art. 17 da Medida Provisória nº 1.621-35/98, no sentido de permitir a restituição da contribuição ao Finsocial, a pedido, quando já decorridos quase 3 anos da exigência original desse dispositivo legal e quase 6 anos após ter sido declarada a inconstitucionalidade dos atos que majoraram a alíquota do Finsocial, possibilita a interpretação e conclusão, com suficiência, de que o Poder Executivo recepcionou como vários para os fins pretendidos, os pedidos que vierem a ser efetuados após o prazo de 5 anos do pagamento da contribuição, previsto no art. 168, I, do CTN e aceito pelo Parecer PGFN/CAT nº 1.538/99.

Nesse Parecer é abordado o prazo decadencial para pleitear a restituição de tributo pago com base em lei declarada inconstitucional pelo STF em ação declaratória ou em recurso extraordinário. O parecer conclui, em seu item III, 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 5 anos da ocorrência de uma das hipóteses previstas no art. 165 do mesmo Código.

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

RECURSO Nº : 126.025
ACÓRDÃO Nº : 301-31.266

Posto que bem alicerçado em respeitável doutrina e explicado suas razões e conclusões com extrema felicidade, deve ser destacado que no referido Parecer não foi examinada a Medida provisória retrotranscrita nem os seus efeitos, decorrentes de manifestação de vontade do Poder Executivo, com base no permissivo previsto no § 3º do art. 1º do Decreto nº 2.346/97. Destarte, propõe-se neste voto interpretar a legislação a partir de ato emanado da própria Administração Pública, determinativo do prazo excepcional.

No caso de que trata este processo, entendo que o prazo decadencial de 5 anos para requerer o indébito tributário deve ser contado a partir da data em que o Poder Executivo finalmente, e de forma expressa, manifestou-se no sentido de possibilitar ao contribuinte fazer a correspondente solicitação, ou seja, a partir de 12/6/98, data da publicação da Medida Provisória nº 1.621-36/98.

Existem correntes que propugnam no sentido de que esse prazo decadencial deveria ser contado a partir da data de publicação da Medida Provisória original (MP nº 1.110/95), ou seja, de 31/8/95, entendo que tal interpretação traduziria contrariedade à lei vigente, visto que a norma constante dessa Medida estabelecia, de forma expressa, o descabimento da restituição de quantias pagas. E diante desse descabimento, não haveria porque fazer a solicitação. Somente a partir da alteração levada a efeito, em 12/6/98, é que a Administração reconheceu a restituição, acenando com a protocolização dos correspondentes processos de restituição.

E apenas para argumentar, se diversa fosse a *mens legis*, não haveria por que ser feita a alteração na redação da Medida Provisória original, por diversas vezes reeditada, pois a primeira versão, que simples e objetivamente vedava a restituição, era expressa e clara nesse sentido, sem permitir qualquer interpretação contrária. Já a segunda, ao vedar tão-só o procedimento de ofício, abriu a possibilidade de que os pedidos dos contribuintes pudessem ser formulados e atendidos. Entendo, assim, que a alteração levada a efeito não possibilita outro entendimento que não seja o de reconhecimento do legislador referente ao direito dos contribuintes à repetição do indébito.

E isso porque a legislação brasileira é clara quanto aos procedimentos de restituição admitidos, no que se refere à iniciativa do pedido, determinando que seja feito pelo contribuinte ou de

RECURSO Nº : 126.025
ACÓRDÃO Nº : 301-31.266

ofício. Ambas as iniciativas estão previstas expressamente no art. 165 do CTN¹⁰ e em outros tantos dispositivos legais da legislação tributária federal v.g. art. 28, § 1º, do Decreto-lei nº 37/66¹¹ e o Decreto nº 4.543/2002 – Regulamento Aduaneiro.

Aproveito para ressaltar e trazer à colação, por relevantes, as substanciais lições de Carlos Maximiliano sobre o processo de interpretação das normas, (Hermenêutica e Aplicação do Direito” – 10ª ed. 1988), os quais entendo aplicarem-se perfeitamente à matéria em exame, *verbis*:

“166 – Merecem especial menção alguns preceitos, orientadores da exegese literal:

(...)

f) Presume-se que a lei não contenha palavras supérfluas; devem todas ser entendidas como escritas adrede para influir no sentido da frase respectiva.

(...)

j) A prescrição obrigatória acha-se contida na fórmula concreta. Se a letra não é contraditada por nenhum elemento exterior, não há motivo para hesitação: deve ser observada. A linguagem tem por objetivo despertar em terceiros pensamentos semelhantes ao daquele que fala; presume-se que o legislador se esmerou em escolher expressões claras e precisas, com a preocupação meditada e firme de ser bem compreendido e fielmente obedecida. Por isso, em não havendo elementos de convicção em sentido diverso, atém-se o intérprete à letra do texto.”

À vista da legislação existente, em especial a sua evolução histórica, inclino-me pela interpretação lógico-gramatical das Medidas Provisórias em exame, considerando o objetivo a que se destinavam. A lógica também impera ao se verificar que os citados atos legais, ao determinarem que fossem cancelados os débitos existentes e não fossem constituídos outros, beneficiaram os contribuintes que não pagaram ou que estavam discutindo os débitos existentes, não sendo

¹⁰ Art. 165 do CTN: “O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento...” (destaquei)

¹¹ Art. 28, § 1º, do Decreto-lei nº 37/66: “A restituição de tributos independe da iniciativa do contribuinte, podendo processar-se de ofício, como estabelecer o regulamento, sempre que se apurar excesso de pagamento na conformidade deste artigo.” (destaquei)

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

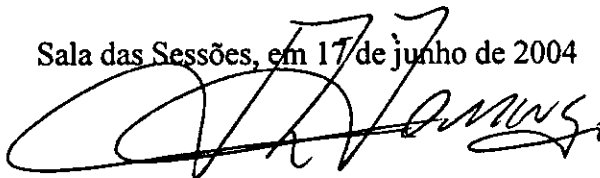
RECURSO Nº : 126.025
ACÓRDÃO Nº : 301-31.266

justo que justamente aqueles que espontaneamente pagaram os seus débitos e cumpriram as obrigações tributárias fossem penalizados.

Quanto às demais matérias de mérito, entendo que elas devam ser analisadas, primeiramente, pela DRJ para, posteriormente, se houver necessidade, pelo Conselho de Contribuintes, em homenagem ao duplo grau de jurisdição

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO ao presente Recurso Voluntário, tendo em vista não ter sido caracterizada a prescrição do prazo para pleitear referida restituição, e determino o retorno dos presentes autos à DRJ de origem para apreciar as demais questões de mérito.

Sala das Sessões, em 17 de junho de 2004



LUIZ ROBERTO DOMINGO - Relator