MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº	:	13804.001104/00-29
SESSÃO DE	:	16 de junho de 2004
ACÓRDÃO Nº	:	301-31.253
RECURSO Nº	:	125.581
RECORRENTE	:	DISBRAPEL COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE PAPÉIS LTDA.
RECORRIDA	:	DRJ/CURITIBA/PR

FINSOCIAL. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. PRAZO PARA EXERCER O DIREITO.
O prazo para requerer o indébito tributário decorrente da declaração de inconstitucionalidade das majorações de alíquota do Finsocial é de 5 (cinco) anos contados de 12/06/98, data de publicação da Medida Provisória nº 1.621-36/98, que, de forma definitiva, trouxe a manifestação do Poder Executivo no sentido de reconhecer o direito e possibilitar ao contribuinte fazer a correspondente solicitação.
RECURSO A QUE SE DÁ PROVIMENTO PARA DETERMINAR O RETORNO DO PROCESSO À DRJ-CAMPINAS/SP PARA EXAME DO RESTANTE 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, devolvendo-se o processo a DRJ para julgamento do mérito, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília-DF, em 16 de junho de 2004

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO
Presidente

ATALINA RODRIGUES ALVES
Relatora

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

hf/1

RECURSO Nº	:	125.581
ACÓRDÃO Nº	:	301-31.253
RECORRENTE	:	DISBRAPEL COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE PAPÉIS LTDA.
RECORRIDA	:	DRJ/CURITIBA/PR
RELATOR(A)	:	ATALINA RODRIGUES ALVES

RELATÓRIO

Trata o presente processo de pedido de restituição de valores recolhidos a título de contribuições para o Finsocial, no período de março de 1990 a janeiro de 1992, à alíquota superior a 0,5% (meio por cento).

O pleito, protocolizado em 28/04/2000, foi indeferido pela Despacho Decisório de fls. 46/47, com base nos arts. 165, inciso I e 168, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25/1071966 e no Ato Declaratório nº 96, de 26 de novembro de 1999, sob o fundamento de que já havia transcorrido o prazo decadencial de (cinco anos) contados desde a data da extinção do crédito tributário até a protocolização do pedido.

Inconformada com o indeferimento do seu pleito, a contribuinte apresentou, tempestivamente, manifestação de inconformidade (fls. 50/52) contra a decisão que lhe indeferiu o pleito. Em seu arrazoado sustenta, com base no Acórdão nº 108-05.791 do Conselho de Contribuintes, cuja ementa transcreve, que o pagamento indevido, diante da declaração da inconstitucionalidade da lei criadora da contribuição, materializa-se na data da edição da Medida Provisória nº 1.110, de 30/08/1995, que reconhece no seu art. 17 a impertinência tributária, com eficácia *erga omnes*. Requer, então, a reforma da decisão impugnada.

A DRJ/Campinas-SP ao apreciar a impugnação manteve o indeferimento do pleito, nos termos da Decisão DRJ/CTA nº 927, de 16/08/2001, proferida às fls. 57/61, consubstanciada na ementa, *verbis*:

> *"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"*

RECURSO Nº : 125.581
ACÓRDÃO Nº : 301-31.253

Em recurso tempestivo, a contribuinte repete os argumentos expendidos na impugnação e requer que seja reformada a decisão proferida em Primeira Instância.

É o relatório.

RECURSO Nº : 125.581
ACÓRDÃO Nº : 301-31.253

VOTO

O presente recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, razão por que dele tomo conhecimento.

No presente processo discute-se o pedido de restituição e compensação de créditos que o recorrente alega possuir perante a União, decorrentes de pagamentos efetuados a título de contribuição para o Finsocial em alíquotas superiores a 0,5%, estabelecidas em sucessivos acréscimos à alíquota originalmente prevista em lei, e cujas normas legais foram declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 150.764-PE, de 16/12/92. Conforme se verifica nos autos, o recorrente pleiteia a restituição desses créditos e sua compensação com débitos decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

A questão objeto de lide diz respeito aos efeitos decorrentes da declaração de inconstitucionalidade de lei por parte do Supremo Tribunal Federal, no que respeita a pedidos de restituição de tributos indevidamente pagos sob a vigência da lei cuja aplicação foi posteriormente afastada. Por extrema similitude, adoto o voto do Eminente Conselheiro José Luiz Novo Rossari, o qual transcrevo:

"A par da competência privativa do Senado Federal para *"Suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal"* (art. 52, X, da CF), a matéria foi objeto de tratamento específico no art. 77 da Lei nº 9.430/96, que, com objetivos de economia processual e de evitar custos desnecessários decorrentes de lançamentos e de ações e recursos judiciais, relativos a hipóteses cujo entendimento já havia sido solidificado a favor do contribuinte pelo Supremo Tribunal Federal, dispôs, *in verbis*:

> *'Art. 77. Fica o Poder Executivo autorizado a disciplinar as 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.'

Com base nessa autorização, o Poder Executivo editou o Decreto no 2.346/97, que estabeleceu os procedimentos a serem observados pela Administração Pública Federal em relação a decisões judiciais, e determina em seu art. 1°, *in verbis*:

'Art. 1º. 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, obedecidos os procedimentos estabelecidos neste Decreto.

§ 1º. Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia ex tunc, produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial.

§ 2º. O disposto no parágrafo anterior aplica-se, igualmente, à lei ou ao ato normativo que tenha sua inconstitucionalidade proferida, incidentalmente, pelo Supremo Tribunal Federal, após a suspensão de sua execução pelo Senado Federal.

§ 3º. 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.'(destacou-se)

Dessa forma, subsumem-se nas normas disciplinadoras acima transcritas todas as hipóteses que, em tese, poderiam ser objeto de aplicação, referentes a processos fiscais cuja matéria verse sobre a extensão administrativa dos julgados judiciais, as quais passo a examinar.

O Decreto nº 2.346/97 em seu art. 1º, *caput*, estabelece que deverão ser observadas pela Administração Pública Federal as decisões do STF que fixem interpretação do texto constitucional de forma inequívoca e definitiva.

Em consonância com o disposto no art. 1°, § 3° da norma disciplinar retrotranscrita, concernente à autorização do Presidente da República para a extensão

dos efeitos jurídicos da decisão proferida em caso concreto, esta veio a ser efetivamente implementada a partir da edição da Medida Provisória nº 1.110, de 30/8/95, que em seu art. 17 dispôs, *in verbis*:

> *'Art. 17. 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 comerciais e mistas, com fulcro no art. 9º da Lei nº 7.689, de 1988, na alíquota superior a 0,5% (meio 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;*** *(destacou-se)*
> *(...)*
>
> *§ 2º O disposto neste artigo não implicará restituição de quantias pagas.* ' (grifou-se)

Por meio dessa norma o Poder Executivo manifestou-se no sentido de reconhecer como indevidos os sucessivos acréscimos de alíquotas do Finsocial estabelecidos nas Leis nºs. 7.787/89, 7.894/89 e 8.147/90, e assegurou a dispensa da constituição de créditos tributários, a inscrição como Dívida Ativa e o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem como o cancelamento do lançamento e da inscrição da contribuição em valor superior à alíquota de 0,5% exigida das empresas comerciais e mistas.

Essa autorização teve como objetivo tão-somente a dispensa da exigência relativa a créditos tributários constituídos ou não, o que implica não beneficiar nem ser extensiva a eventuais pedidos de restituição, como se verifica do seu § 2º, que de forma expressa, restringiu tal benefício.

Portanto, a norma estabeleceu, de forma expressa e clara, que a dispensa de exigência do crédito tributário não implicaria a restituição de quantias pagas, uma vez que a dispensa da exigência e a decorrente extinção do crédito tributário, caracterizam a hipótese de remissão (arts. 156, inciso IV e 172, do CTN), matéria distinta, de interpretação restrita e que não se confunde com a legislação pertinente à restituição de tributos.

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)[1], que deu nova redação para o § 2º e dispôs, ao dispor *in verbis*:

> *'Art. 17.*
> *(...)*
>
> *§ 2º O disposto neste artigo* ***não implicará restituição ex officio de quantias pagas.*** ' (destacou-se)

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.

Assim, a alteração promovida no § 2° 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 existência 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 válidos para os fins pretendidos, os pedidos que vierem a ser efetuados após o prazo de 5 anos do

---

[1] 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, 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;*
> *(...)*
> *§ 3º O disposto neste artigo não implicará restituição ex officio de quantia paga."*

pagamento da contribuição, previsto no art. 168, inciso 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, depois de decorridos 5 (cinco) anos da ocorrência de uma das hipóteses previstas no art. 165 do mesmo Código.

Posto que bem alicerçado em respeitável doutrina e explicitado 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.

Assim, no caso de que trata o presente processo, o prazo decadencial de 5 (cinco) 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 12/06/98, data da publicação da Medida Provisória nº 1.621-36/98.

Existem, ainda, 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 31/08/95. Entendemos 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 por que fazer a solicitação. Somente a partir da alteração levada a efeito, em 12/06/98, 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. Logo, 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 ofício. Ambas as iniciativas estão previstas expressamente no art. 165 do CTN [2] e em outros tantos dispositivos legais da legislação tributária federal *v.g.* art. 28, § 1º, do Decreto-lei nº 37/66[3] e o Decreto nº 4.543/2002 – Regulamento Aduaneiro[4].

Cumpre, ainda, 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 aplicam-se perfeitamente à matéria em exame, *verbis*:

> *'116 – 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 pensamento semelhante 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 obedecido. 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, as Medidas Provisórias em exame devem ser interpretadas dentro da lógica gramatical 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

---

[2] 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)

[3] 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." (grifou-se)

[4] Art. 111 do Decreto nº 4.543/2002:
"A restituição do imposto pago indevidamente poderá ser feita de ofício, a requerimento, ou mediante utilização do crédito na compensação de débitos do importador..." (grifou-se)

existentes e não constituídos outros, beneficiaram os contribuintes que não pagaram ou que estavam discutindo os débitos existentes, não sendo justo que justamente aqueles que espontaneamente pagaram os seus débitos e cumpriram as obrigações tributárias fossem penalizados.

De outra parte, não haveria fundamento na adoção de prazo de 10 anos no tocante à decadência dos tributos e contribuições sujeitos ao lançamento por homologação de que trata o art. 150, § 4º, do CTN. A propósito, a matéria foi objeto de exame pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça nos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 101.407 – SP, relator o Ministro Ari Pargendler, em sessão de 7/4/2000, em que foi mudada a posição desse Colegiado sobre o prazo de decadência nesse tipo de lançamento, para ser finalmente adotado o prazo de 5 anos a contar da ocorrência do fato gerador, *in* verbis:

> *"TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. Embargos de divergência acolhidos."*

Outrossim, em decorrência do que estabeleceu o citado Decreto nº 2.346/97, e seguindo os mandamentos ali prescritos, foi alterado o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, pela Portaria nº 103, de 23/4/2002, do Ministro de Estado da Fazenda, que em seu art. 5º acrescentou o art. 22A ao referido Regimento, *verbis*:

> *'Art. 22A. No julgamento de recurso voluntário, de ofício ou especial, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação, em virtude de inconstitucionalidade, de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo em vigor.*
>
> *Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*
>
> *I - que já tenha sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em ação direta, após a publicação da decisão, ou*

pela via incidental, após a publicação da Resolução do Senado Federal que suspender a execução do ato;

II - objeto de decisão proferida em caso concreto cuja extensão dos efeitos jurídicos tenha sido autorizada pelo Presidente da República;

III - que embasem a exigência de crédito tributário:

a) cuja constituição tenha sido dispensada por ato do Secretário da Receita Federal; ou

b) objeto de determinação, pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, de desistência de ação ou execução fiscal.'

Verifica-se que a determinação retrotranscrita é clara no sentido de que, fora dos casos indicados no parágrafo único, os mesmos indicados no Decreto nº 2.346/97, é vedada a atuação dos Conselhos de Contribuintes. No caso, vislumbra-se especificamente a situação prevista no inciso II do parágrafo único do art. 22A, de hipótese em que não há a vedação estabelecida no *caput*.

De outra parte, denota-se ter sido examinada tão-somente a questão da decadência, no julgamento de Primeira Instância. Assim, em homenagem ao duplo grau de jurisdição e para evitar a supressão de instância, entendemos descaber a apreciação do mérito do pedido por este Colegiado, devendo o processo ser devolvido à DRJ para o referido exame."

Diante de tão bem fundamentadas razões, voto no sentido de que seja dado provimento ao recurso, para aceitar a alegação do recorrente de não ter sido caracterizada a decadência do prazo para pleitear a restituição, e para determinar o retorno do processo à DRJ de origem para apreciar o restante do mérito concernente aos demais aspectos do pedido de restituição/compensação da contribuição ao Finsocial.

Sala das Sessões, em 16 de junho de 2004

ATALINA RODRIGUES ALVES – Relatora