



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº : 13804.004434/99-24
SESSÃO DE : 27 de janeiro de 2005
ACÓRDÃO Nº : 302-36.647
RECURSO Nº : 128.891
RECORRENTE : LIVRARIA EDITORA REGENTE LTDA.
RECORRIDA : DRJ/SÃO PAULO/SP

FINSOCIAL. ALÍQUOTAS MAJORADAS. LEIS Nº 7.787/89, 7.894/89 E 8.147/90. INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO DE VALORES PAGOS A MAIOR. PRAZO. DECADÊNCIA. *DIES A QUO E DIES AD QUEM.*

O *dies a quo* para a contagem do prazo decadencial do direito de pedir restituição de valores pagos a maior é a data em que o contribuinte viu seu direito reconhecido pela Administração Tributária, no caso, a data da publicação da MP 1.110/95, que se deu em 31/08/1995. Tal prazo de cinco anos estendeu-se até 31/08/2000 (*dies ad quem*). A decadência só atingiu os pedidos formulados a partir de 01/09/2000, inclusive, o que não é o caso dos autos.

As contribuições recolhidas a maior, devidamente apuradas, podem ser administrativamente compensadas, conforme requerimento do contribuinte, nos termos da IN SRF nº 21/97, com as alterações proporcionadas pela IN SRF nº 73, de 15 de setembro de 1997 e seguintes.

RECURSO PROVIDO, PELO VOTO DE QUALIDADE.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, dar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Elizabeth Emílio de Moraes Chieregatto, relatora, Maria Helena Cotta Cardozo, Luis Antonio Flora e Walber José da Silva que negavam provimento. Designada para redigir o acórdão a Conselheira Simone Cristina Bissoto.

Brasília-DF, em 27 de janeiro de 2005

HENRIQUE PRADO MEGDA
Presidente

SIMONE CRISTINA BISSOTO
Relatora Designada

25 AGO 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JÚNIOR e PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES.

RECURSO Nº : 128.891
ACÓRDÃO Nº : 302-36.647
RECORRENTE : LIVRARIA EDITORA REGENTE LTDA.
RECORRIDA : DRJ/SÃO PAULO/SP
RELATOR(A) : ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO
RELATORA DESIG. : SIMONE CRISTINA BISSOTO

RELATÓRIO

A empresa acima identificada, inscrita no MF sob o CGC de nº 55370639/0001-50, recorre a este Conselho de Contribuintes, de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/ SP.

DO PEDIDO DE RESTITUIÇÃO

A interessada, regularmente inscrita no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ, protocolizou, em 13 de dezembro de 1999, o Pedido de Restituição de fls.01, acompanhado da “Planilha” dos valores recolhidos a maior e respectiva atualização monetária de fls. 05, dos DARF’s originais com código de receita 6120 de fls. 07 a 14 e de outros documentos, referentes a valores de Finsocial recolhidos com alíquotas majoradas, excedentes a 0,5%, no período de apuração de novembro de 1989 a março de 1992.

A este pedido, cumulou o Pedido de Compensação de fls. 02 e 03.

Às fls. 17 a 20 foi juntado o Contrato de Constituição da Sociedade por Cotas de Responsabilidade Limitada, onde consta o objeto social da empresa, no caso, “a edição e o comércio de livros em geral, no atacado e no varejo”.


Às fls. 21 a 24 está acostado o “Instrumento Particular de Alteração Contratual”, datado de 30/06/1999, pelo qual o objeto social é “edição de livros, sem indústria gráfica, revistas, jornais e congêneres próprios e de terceiros, bem como seu comércio por atacado e varejo, importação e exportação”.

DA DECISÃO DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL

Em 28 de julho de 2000, a Delegacia da Receita Federal em São Paulo/ SP, nos termos do Despacho Decisório nº 867/2000 (fls. 46), indeferiu o pleito da contribuinte, sob o fundamento de que o direito de a interessada pleitear a restituição/compensação estaria extinto, com base no Ato Declaratório nº 96, de 26 de novembro de 1999 e no Parecer PGFN/CAT nº 1.538/1999.

DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Cientificada da decisão da DRF em 12/01/2001 (AR à fl. 48), a empresa protocolizou, em 12/02/2001, a Manifestação de Inconformidade de fls. 49 a

2 



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.891
ACÓRDÃO Nº : 302-36.647

51, contendo os argumentos que leio em sessão, para o mais completo esclarecimento de meus I. Pares.

Os autos foram encaminhados à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo – SP I, para as providências cabíveis.

DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Em 25 de julho de 2003, os Membros da 6ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP, por unanimidade de votos, proferiram o Acórdão DRJ/SPOI Nº 3.729 (fls. 57 a 65), cuja ementa transcrevo:

“Assunto: Outros Tributos ou Contribuições.

Período de apuração: 01/11/1989 a 31/03/1992.

Ementa: FINSOCIAL – RESTITUIÇÃO – DECADÊNCIA. O direito de pleitear restituição, seguida de compensação, de tributo ou contribuição pago a maior ou indevidamente, extingue-se com o decurso do prazo de (5) cinco anos contados da data de extinção do crédito tributário.

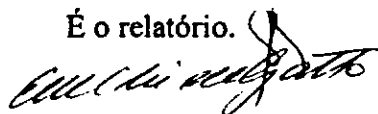
Solicitação Indeferida”.

DO RECURSO AO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Regularmente cientificada em 26/09//2003 (AR à fl. 67-v), a contribuinte protocolizou, com guarda de prazo, em 01/10/2003, o recurso de fls. 71/79, expondo as razões que leio em sessão, para o conhecimento dos I. Membros desta Câmara.

O processo foi remetido ao Terceiro Conselho de Contribuintes e distribuído a esta Conselheira, em 01/12/04, numerado até a folha 82 (última), que trata do trâmite dos autos no âmbito deste Colegiado.

É o relatório.



RECURSO Nº : 128.891
ACÓRDÃO Nº : 302-36.647

VOTO VENCEDOR

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

4 

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.891
ACÓRDÃO Nº : 302-36.647

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

5 

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.891
ACÓRDÃO Nº : 302-36.647

*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."*¹ (g.n.)

"Verifica-se que o prazo de cinco anos, previsto pelo transcrito artigo 168 do CTN, disciplina apenas as hipóteses de pagamento indevido referidas pelo artigo 165 do próprio Código.

*Aos casos de restituição de indébito resultante de exação inconstitucional, portanto, não se aplicam as disposições do CTN, razão porque a doutrina mais moderada e a jurisprudência mais recente têm-se inclinado no sentido de reconhecer o prazo de decadência – para essas hipóteses – como sendo de cinco anos, contados da declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, da lei que ensejou o pagamento indevido objeto da restituição."*²

*"E, não sendo aplicáveis, nestes casos, as disposições do artigo 165 do CTN, aplicar-se-ia o disposto no artigo 1º. do Decreto no. 20.910/32... As disposições do artigo 1º. do Decreto no. 20.910/32 seriam, assim, aplicáveis aos casos de pedido de restituição ou compensação com base em tributo inconstitucional (repeita-se, hipótese não alcançada pelo art. 165 do CTN), caso em que o ato ou fato do qual se originaram as dívidas passivas da Fazenda Pública (objeto da norma de decadência) estaria relacionado ao julgamento do Supremo Tribunal Federal que declara a inconstitucionalidade da exação."*³

Num esforço conciliatório, porém, o Professor e ex-Conselheiro da 8ª. Câmara do Primeiro de Contribuintes, José Antonio Minatel, manifestou-se no sentido da aplicabilidade, *in casu*, do artigo 168, II do CTN, dele abstraindo o único critério lógico que permitiria harmonizar as diferentes regras de contagem de prazo previstas no Estatuto Complementar – o CTN:

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

² José Artur Lima Gonçalves e Marcio Severo Marques

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.891
ACÓRDÃO Nº : 302-36.647

“O mesmo não se pode dizer quando o indébito é exteriorizado no contexto de solução jurídica conflituosa, uma vez que o direito de repetir o valor indevidamente pago só nasce para o sujeito passivo com a decisão definitiva daquele conflito, sendo certo que ninguém poderá estar perdendo direito que não possa exercitá-lo. Aqui, está coerente a regra que fixa o prazo de decadência para pleitear a restituição ou compensação só a partir “da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa, ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória (art. 168, II, do CTN). Pela estreita similitude, o mesmo tratamento deve ser dispensado aos casos de soluções jurídicas ordenadas com eficácia erga omnes, como acontece na hipótese de edição de resolução do Senado Federal para expurgar do sistema norma declarada inconstitucional, ou na situação em que é editada Medida Provisória ou mesmo ato administrativo para reconhecer a impertinência exação tributária anteriormente exigida.”⁴

Não obstante a falta de unanimidade doutrinária no que se refere a aplicação, ou não, do CTN aos casos de restituição de indébito fundada em declaração de inconstitucionalidade da exação pelo Supremo Tribunal Federal, é fato incontestado 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:

“A tese de que, declarada a inconstitucionalidade da exação, segue-se o direito do contribuinte à repetição do indébito, independentemente do exercício em que se deu o pagamento, podendo, pois, ser exercitado no prazo de cinco anos, a contar da decisão plenária declaratória da inconstitucionalidade, ao que saiba, não foi ainda expressamente apreciada pela Corte Maior.

⁴ José Antonio Minatel, Conselheiro da 8a. Câmara do 1º. C.C., em voto proferido no acórdão 108-05.791, em 13/07/99.

7
88

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.891
ACÓRDÃO Nº : 302-36.647

Todavia, creio que se ajusta ao julgado no RE 136.883/RJ, Relator o eminente Ministro Sepúlveda Pertence, assim emensado (RTJ 137/936):

'Empréstimo Compulsório (Decreto-lei nº 2.288/86, art. 10): incidência ..'

(...)

A propósito, aduziu conclusivamente no seu douto voto (RTJ 137/938):

'Declarada, assim, pelo plenário, a inconstitucionalidade material das normas legais em que se fundava a exigência de natureza tributária, porque feita a título de cobrança de empréstimo compulsório, segue-se o direito do contribuinte à repetição do que pagou (Código Tributário Nacional, art. 165), independente do exercício financeiro em que tenha ocorrido o pagamento indevido.' (g.n.)

Ora, no DOU de 08 de abril de 1997, foi publicado o Decreto nº 2.194, de 07/04/1997, autorizando o Secretário da Receita Federal *"a determinar que não sejam constituídos créditos tributários baseados em lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em ação processada e julgada originariamente ou mediante recurso extraordinário"* (art. 1º). E, na hipótese de créditos tributários já constituídos antes da previsão acima, *"deverá a autoridade lançadora rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso"* (art. 2º).

Em 10 de outubro de 1997, tal Decreto foi substituído pelo Decreto nº 2.346, pelo qual se deu a consolidação das normas de procedimento a serem observadas pela Administração Pública Federal em razão de decisões judiciais, que estabeleceu, em seu artigo primeiro, regra geral que adotou o saudável preceito de que *"as decisões do STF que fixem, de maneira inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional, deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta"*.

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

8 

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.891
ACÓRDÃO Nº : 302-36.647

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 exercer o direito de reaver os valores que recolheu.

Isso porque determinou o Poder Executivo que *“as decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional, deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal, direta e indireta”*⁵ (g.n.)

Para dar efetividade a esse tratamento igualitário, determinou também o Poder Executivo que, *“na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária,*

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

9



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.891
ACÓRDÃO Nº : 302-36.647

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

Nesse passo, a despeito da incompetência do Conselho de Contribuintes, enquanto tribunal administrativo, quanto a declarar, em caráter originário, a inconstitucionalidade de qualquer lei, não há porque afastar-lhe a relevante missão de antecipar a orientação já traçada pelo Supremo Tribunal Federal, em idêntica matéria.

Afinal, a partir do momento em que o Presidente da República editou a Medida Provisória nº 1.110, de 30/08/95, sucessivamente reeditada até a Medida Provisória nº 2.176-79, de 23/08/2002 e, mais recentemente, transformada na Lei nº 10.522/2002 (art. 18), pela qual determinou a dispensa da constituição de créditos tributários, o ajuizamento da execução e o cancelamento do lançamento e da inscrição da parcela correspondente à contribuição para o FINSOCIAL das empresas exclusivamente vendedoras de mercadorias e mistas, na alíquota superior a 0,5%, bem como a Secretaria da Receita Federal fez publicar no DOU, por exemplo, Ato Normativo nesse mesmo sentido (v.g. Parecer COSIT 58/98, entre outros, mesmo que posteriormente revogado), parece claro que a Administração Pública reconheceu que o tributo ou contribuição foi exigido com base em lei inconstitucional, nascendo, nesse momento, para o contribuinte, o direito de, administrativamente, pleitear a restituição do que pagou à luz de lei tida por inconstitucional.⁷

E dizemos administrativamente porque assim permitem as Leis 8.383/91, 9.430/96 e suas sucessoras, bem como as Instruções Normativas que trataram do tema “compensação/restituição de tributos” (IN SRF 21/97, 73/97, 210/02 e 310/03).

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

“Acredito que, quando o contribuinte é levado, por uma lei inconstitucional, a recolher aos cofres públicos determinados valores a título de tributo, a questão refoge do âmbito da mera repetição de indébito, prevista no CTN, para assumir os contornos de direito à plena recomposição dos danos que lhe foram causados pelo ato legislativo inválido, nos moldes do que estabelece o art. 37, § 6º da CF.”⁸

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

⁷ Nota MF/COSIT n. 312, de 16/7/99

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.891
ACÓRDÃO Nº : 302-36.647

Nessa linha de raciocínio, entende-se que o indébito, no caso do FINSOCIAL, restou exteriorizado por situação jurídica conflituosa, contando-se o prazo de prescrição/decadência a partir da data do ato legal que reconheceu a impertinência da exação tributária anteriormente exigida – a MP 1.110/95, no caso - entendimento esse que contraria o recomendado pela Administração Tributária, no Ato Declaratório SRF n.º 96/99, baixado em consonância com o Parecer PGFN/CAT n.º 1.538, de 18/10/99, cujos atos administrativos, contrariamente ao que ocorre em relação às repartições que lhe são afetas, não vinculam as decisões dos Conselhos de Contribuintes.

Para a formação do seu livre convencimento, o julgador deve se pautar na mais fiel observância dos princípios da legalidade e da verdade material, podendo, ainda, recorrer à jurisprudência administrativa e judicial existente sobre a matéria, bem como à doutrina de procedência reconhecida no meio jurídico-tributário.

No que diz respeito a Contribuição para o FINSOCIAL, em que a declaração de inconstitucionalidade do Supremo Tribunal Federal acerca da majoração de alíquotas, deu-se em julgamento de Recurso Extraordinário - o que, em princípio, limitaria os seus efeitos apenas às partes do processo - deve-se tomar como marco inicial para a contagem do prazo decadencial a data da edição da Medida Provisória n.º 1.110, de 30/08/95, sucessivamente reeditada até a Medida Provisória n.º 2.176-79, de 23/08/2002 e, mais recentemente, transformada na Lei n.º 10.522/2002 (art. 18).

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

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

Ora, se há determinação legal para “afastar a aplicação de lei declarada inconstitucional” aos casos em que o contribuinte, por alguma razão, não efetuou o recolhimento do tributo posteriormente declarado inconstitucional, deixando, desta forma, de constituir o crédito tributário, dispensar a inscrição em

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.891
ACÓRDÃO Nº : 302-36.647

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 a título da exação posteriormente declarada inconstitucional, poupando o Poder Judiciário de provocações repetidas sobre matéria já definida pela Corte Suprema.

Assim, tendo sido reconhecido ser indevido – por inconstitucional - o pagamento da Contribuição para o FINSOCIAL em alíquotas majoradas, respectivamente, para 1%, 1,20% e 2%, com base nas Leis nºs 7.787/89, 7.894/89 e 8.147/90, é cabível e procedente o pedido de restituição/compensação apresentado pela Recorrente, que foi protocolizado antes de 31/08/2000 e, conseqüentemente, antes de transcorridos os cinco anos da data da edição da Medida Provisória nº 1.110/95, publicada em 31/08/1995.

Pelo exposto e tudo o mais que dos autos consta, **dou provimento ao recurso e voto no sentido de que seja reformada a decisão de primeira instância, afastando a decadência e reconhecendo o direito do Recorrente à restituição/compensação dos valores que recolheu a título de contribuição para o FINSOCIAL com alíquotas superiores a 0,5% no período em referência, determinando o retorno destes autos à DRJ, para que esta se pronuncie sobre as demais questões de mérito.**

Sala das Sessões, em 27 de janeiro de 2005



SIMONE CRISTINA BISSOTO – Relatora Designada

RECURSO Nº : 128.891
ACÓRDÃO Nº : 302-36.647

VOTO VENCIDO

O recurso é tempestivo, portanto dele conheço.

O objeto deste processo refere-se a pedido de restituição/compensação de valores recolhidos a título de Finsocial, excedentes à alíquota de 0,5%, apresentado por empresa regularmente inscrita no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ.

Para facilitar a análise do litígio, faremos uma síntese dos argumentos constantes da peça recursal, bem como daqueles complementares. São eles:

- Nos termos da decisão recorrida, a Interessada não tem o direito de pleitear a restituição, uma vez que os prazos prescricionais e decadenciais já teriam sido alcançados, muito embora reconheça os efeitos “*ex-tunc*” e eficácia “*erga omnes*” das decisões do STF que declararam a inconstitucionalidade das leis que fundamentaram o pedido de restituição/compensação.
- Tal entendimento fundamenta-se no Ato Declaratório SRF nº 96, de 26/11/1999 e no Parecer PGFN/CAT nº 1.538/99.
- Este registro remete ao entendimento de que a Receita Federal acatou a deliberação da Procuradoria Geral da Fazenda, em detrimento ao seu próprio entendimento sobre a matéria, externado no Parecer COSOT nº 58/98.
- Outra citação com o mesmo entendimento pode ser verificada no Processo de Consulta nº 192/99, emitido pela Superintendência da Receita Federal – 7ª Região Fiscal, em 15/07/99, ora transcrito (fls. 73).
- Tece considerações sobre o Parecer PGFN/CAT nº 58/98, em especial que “devolver um tributo indevidamente recebido não fere o princípio da segurança jurídica, diante do princípio da moralidade administrativa”.
- Acrescenta que atenuar a eficácia do efeito “*ex tunc*” significa trazer para o campo tributário, cujos atos são rigorosamente vinculados, particularidades só aplicáveis aos atos discricionários, pois este abrandamento exige juízo de oportunidade e conveniência, incompatível com uma obrigação de cunho patrimonial e compulsória.

EMMA

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.891
ACÓRDÃO Nº : 302-36.647

- Embora concorde que a decadência e a prescrição representam matérias reservadas à Lei Complementar, lembra que o CTN traduz as denominadas “normas gerais”, cujo destinatário é o legislador ordinário, não havendo nenhum impedimento para que esta matéria seja tratada em lei ordinária, desde que observados os balizamentos do CTN. Ressalta que é por isso que existe a ressalva contida no § 4º, do art. 150, do próprio CTN e que respalda a existência da Lei nº 8.212/91 – Lei da Previdência Social.
- Destaca que, contrariamente ao equivocado entendimento da PGFN, o art. 168, I, do mesmo CTN disciplina a matéria.
- Insurge-se contra o emprego da analogia, conforme defendido no item 43 do citado Parecer PGFN, rebelando-se contra a equivalência pretendida entre a situação verificada diante de uma norma inconstitucional e a verificada diante da aplicação errada de uma lei válida.
- Transcreve o Acórdão nº 108-05.791, do 1º Conselho de Contribuintes, bem como o Acórdão nº 201-74.281, do segundo Conselho.
- Defende que o pagamento indevido, diante da inconstitucionalidade da lei que havia criado o tributo, em última análise, materializa-se na data da edição da Medida Provisória nº 1.110, de 30/08/1995 que, em seu art. 17, reconhece a impertinência tributária, com eficácia “erga omnes”.
- Adita que o STJ, nas duas turmas, entende que a extinção do crédito tributário dá-se com a homologação do lançamento, o que, na prática, resulta em 10 anos.
- Defende que este também é o entendimento do Ato Declaratório nº 96/99, pois o mesmo usa a expressão “contado da data da extinção do crédito tributário” e não a expressão “contado da data do pagamento original”.
- Requer, finalizando, a reforma da decisão recorrida e a intimação do signatário para apresentar a sustentação oral por ocasião do julgamento do presente recurso.

Preliminarmente, ressalta esta Relatora que a arguição de intimação do signatário para apresentar sustentação oral deve ser afastada, uma vez que a pauta

Elvira

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.891
ACÓRDÃO Nº : 302-36.647

de julgamento dos recursos, em cada Sessão e em cada mês, para todos os Conselhos de Contribuintes, é publicada com antecedência no Diário Oficial da União, que representa o instrumento/meio/publicação adequados para tal fim, como é do conhecimento geral.

Quanto à questão da decadência do direito de pleitear repetição do indébito, esta Conselheira mantém o entendimento de que o prazo decadencial referente a este direito, inclusive quanto ao Finsocial, obedece à norma contida no art. 168 do CTN, o qual estabelece, *in verbis*:

“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 artigo 165, da data de extinção do crédito tributário;

II – na hipótese do inciso III do artigo 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”.

Na hipótese destes autos, os pagamentos do Finsocial referem-se ao período de apuração de novembro de 1989 a março de 1992 e o Pedido de Restituição/ Compensação foi protocolado em 13/12/1999.

Saliente-se, ademais, que os tributos sujeitos a lançamento por homologação estão tratados no art. 150 do CTN. O § 4º do citado artigo refere-se, especificamente, ao prazo para a Fazenda Pública homologar o lançamento antecipado pelo obrigado, e não para estabelecer o momento em que o crédito tributário se considera extinto, o qual foi definido no § 1º do mesmo artigo, *in verbis*:

“§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento”.

Conclui-se, portanto, que, para aos tributos sujeitos a esta modalidade de lançamento, os efeitos da extinção do crédito tributário operam desde o pagamento antecipado pelo sujeito passivo da obrigação tributária, nos termos da legislação de regência, sendo que esta extinção não é definitiva, pois depende de ulterior homologação da autoridade, que, no caso de considerar a antecipação em desacordo com a legislação, poderá não homologar o lançamento.

Destaque-se, ainda, que as modalidades de extinção do crédito tributário encontram-se elencadas no art. 156 do CTN, também *in verbis*:

EMCA

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.891
ACÓRDÃO Nº : 302-36.647

“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 do depósito em renda;

VII – o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do dispositivo no art. 150 e seus §§ 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.

(...)”.

(Nota: o grifo não é do original)

Mais uma vez insisto que, na hipótese *sub judice*, os pagamentos do Finsocial referem-se ao período de novembro de 1989 a março de 1992 e o Pedido de Restituição/Compensação foi apresentado em 13 de dezembro de 1999.

Assim, para esta Conselheira, está evidente a ocorrência da decadência do direito de a Recorrente pleitear a restituição/ compensação do mesmo Finsocial, pois seu pleito foi protocolizado na repartição competente bem após cinco anos da extinção do crédito tributário pertinente.

Outras considerações ainda cabem, sobre a matéria em questão.

Estabelece o Código Tributário Nacional, em seus artigos 165 e 168,

in verbis:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.891
ACÓRDÃO Nº : 302-36.647

"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 artigo 162, nos seguintes casos:

I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou das 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.

(...)

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 artigo 165, da data de extinção do crédito tributário;

II - na hipótese do inciso III do artigo 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."

Os dispositivos legais transcritos afastam qualquer dúvida sobre o prazo que o contribuinte tem para exercer o direito de pleitear a restituição total ou parcial do tributo, qual seja, 5 (cinco) anos contados da data da extinção do crédito tributário, considerando-se a lide objeto deste processo.

A Interessada ainda argumenta que a falta de Resolução do Senado para tornar de eficácia *erga omnes* a declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF em controle difuso foi suprida com a edição da Medida Provisória nº 1.110, de 30/08/1995.

Destarte, conclui que nesta data é que se iniciaria a contagem "do prazo prescricional, pois estaria concretizado o efeito *erga omnes* da declaração de inconstitucionalidade", com o reconhecimento da própria Administração.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.891
ACÓRDÃO Nº : 302-36.647

Seu argumento, contudo, não pode ser aceito.

Senão vejamos.

Quanto às disposições contidas na Medida Provisória nº 1.110/95, promulgada após a decisão do STF sobre a inconstitucionalidade da majoração das alíquotas do Finsocial), temos que, 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 exclusivamente vendedoras de mercadorias e mistas, com fundamento no art. 9º da Lei nº 7.689, de 1988, na alíquota superior a zero vírgula cinco 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 zero vírgula um por cento sobre os fatos geradores relativos ao exercício de 1988, nos termos do art. 22 do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987;"

(...)

Art. 18. Fica a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional autorizada a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre:

I - matérias de que trata o artigo anterior;

(...)

§ 2º. A sentença, ocorrendo a hipótese do parágrafo anterior, não se subordinará ao duplo grau de jurisdição obrigatório.

§ 3º. Encontrando-se o processo no Tribunal, poderá o relator da remessa negar-lhe seguimento, desde que, intimado o Procurador da Fazenda Nacional, haja manifestação de desinteresse.

(...)"



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.891
ACÓRDÃO Nº : 302-36.647

Observa-se, portanto, que, no caso, a autoridade administrativa foi autorizada a praticar ações referentes à dispensa da constituição de créditos tributários relativos ao Finsocial.

Paralelamente, a PGFN foi autorizada a não inscrever como Dívida Ativa da União e/ou a não ajuizar a respectiva execução fiscal relativamente àquela Contribuição, nas hipóteses indicadas.

Acrescentou-se, ainda, o cancelamento do lançamento e inscrição referentes à citada contribuição.

Ou seja, todas as hipóteses referem-se ou a créditos tributários ainda não constituídos, ou àqueles que, embora constituídos, não estejam ainda extintos pelo pagamento (CTN, art. 156, inciso I), não podendo tal entendimento ser estendido à restituição ou compensação.

Em outras palavras, quando aquele artigo se refere à constituição de créditos da Fazenda Nacional, à inscrição como Dívida Ativa, ao ajuizamento da execução e ao cancelamento do lançamento e da inscrição, ele se dirige àquele que pode constituir ou cancelar o lançamento, ou àquele que pode inscrever, ajuizar a execução ou cancelar a inscrição (ao agente público, e não ao particular).

Em assim sendo, a MP nº 1.110/95, não socorre a interessada, em relação à qual o crédito tributário pleiteado já estava constituído e pago.

Importante aqui ressaltar que, enquanto ao particular é permitido fazer tudo o que a lei não proíbe, à Administração Pública só é permitido fazer o que a lei, expressamente, permite, princípio basilar do Direito Administrativo.

E apenas por amor ao debate, destaco que o art. 149 da Constituição Federal, ao tratar das contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de atuação da União nas respectivas áreas faz expressa remissão ao art. 146, III, que, por sua vez, estabelece, *in verbis*:

"Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

(...)"

EMLA

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.891
ACÓRDÃO Nº : 302-36.647

Neste diapasão, passaram as contribuições sociais a se submeterem às normas gerais em matéria de legislação tributária, inclusive àquelas que tratam da prescrição e da decadência.

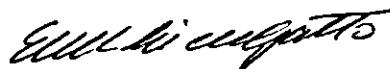
Por não existir lei especial que trate da prescrição e decadência com referência ao Finsocial, as mesmas se sujeitam às disposições sobre a matéria contidas no CTN que, no seu art. 168 c/c art. 165, I, estabelece que o direito de o contribuinte pleitear a restituição de tributo pago indevidamente ou a maior que o devido, extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data de extinção do crédito tributário.

Finalmente, quanto à decisões dos Conselhos de Contribuintes, as mesmas não são vinculantes, além do que se referem, especificamente, aos recursos a que se reportam. Além do que cada processo apresenta suas particularidades próprias, conforme se encontram nos autos.

Pelo exposto, no entendimento desta Relatora, na hipótese destes autos a decadência do direito à restituição se concretizou, por força do prescrito nos artigos 156, 165 e 168, todos do Código Tributário Nacional, razão pela qual **NEGO PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO INTERPOSTO.**

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 27 de janeiro de 2005



ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO -Relatora