



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº : 13811.001460/98-11
SESSÃO DE : 11 de novembro de 2004
ACÓRDÃO Nº : 302-36.525
RECURSO Nº : 128.426
RECORRENTE : SIRO MATERIAIS ELÉTRICOS 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 nº 1.110, de 31/08/1995. Tal prazo de cinco anos estendeu-se até 31/08/2002 *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.

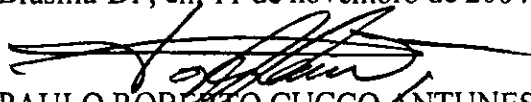
As contribuições recolhidas a maior, devidamente apuradas, podem ser administrativamente compensadas, conforme requerimento do contribuinte, nos termos da IN SRF nº 21/97, com as alterações proporcionadas pela IN SRF nº 73, de 15 de setembro de 1997 e seguintes.

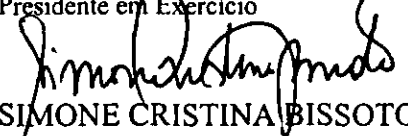
RECURSO PROVIDO POR MAIORIA, AFASTANDO-SE A DECADÊNCIA.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, para afastar a decadência, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Os Conselheiros Elizabeth Emílio de Moraes Chierregatto, Luis Antonio Flora, Maria Helena Cotta Cardozo e Mércia Helena Trajano D'Amorim (Suplente) votaram pela conclusão. Vencido o Conselheiro Walber José da Silva, relator, que negava provimento. Designada para redigir o Acórdão a Conselheira Simone Cristina Bissoto.

Brasília-DF, em 11 de novembro de 2004


PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES
Presidente em Exercício


SIMONE CRISTINA BISSOTO
Relatora Designada

25 FEM 2005
Participou, ainda, do presente julgamento, o seguinte Conselheiro: PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JÚNIOR. Ausente o Conselheiro HENRIQUE PRADO MEGDA. Esteve presente o Procurador da Fazenda Nacional ALEXEY FABIANI VIEIRA MAIA.

RP/128.426

RECURSO Nº : 128.426
ACÓRDÃO Nº : 302-36.525
RECORRENTE : SIRO MATERIAIS ELÉTRICOS LTDA.
RECORRIDA : DRJ/SÃO PAULO/SP
RELATOR(A) : WALBER JOSÉ DA SILVA

RELATÓRIO

No dia 03/09/98 a empresa interessada solicitou a restituição, combinada com pedido de compensação, de valores supostamente recolhidos a maior a título de FINSOCIAL, no período de 09/89 a 03/92, no valor de R\$ 217.751,09, atualizado até 09/08/98 - fl. 01.

Ao efetuar o pedido de restituição, a interessada declarou que os valores objeto de seu pedido não foram restituídos ou compensados automaticamente ou através de outro processo administrativo de restituição, silenciando quanto a existência de ação judicial com o mesmo objeto deste processo - fls. 09.

A DRF em São Paulo – SP indeferiu o pedido da interessada sob o argumento de que já estava extinto o direito de pleitear a restituição em tela - fls. 230.

Não se conformando com a referida decisão, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade perante a DRJ São Paulo – SP, alegando, em apertada síntese, que o FINSOCIAL é um tributo lançado por homologação, cujo pagamento antecipado extingue o crédito tributário somente com sua homologação, iniciando o prazo decadencial de cinco anos na data da homologação.

A 6ª Turma de Julgamento da DRJ São Paulo - SP indeferiu a solicitação da Recorrente, nos termos do Acórdão DRJ/SPOI nº 2.609, de 17/01/2003, cuja ementa abaixo transcrevo.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/09/1989 a 31/03/1992

Ementa: FINSOCIAL – RESTITUIÇÃO – DECADÊNCIA.

O direito de o contribuinte pleitear a restituição/compensação de tributo ou contribuição pago indevidamente, ou em valor maior que o devido, extingue-se após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data da extinção do crédito tributário.

Solicitação indeferida.

A Recorrente tomou ciência da decisão de primeira instância no dia 25/03/03, conforme AR de fl. 306v.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.426
ACÓRDÃO Nº : 302-36.525

Discordando da referida decisão de primeira instância, a interessada apresentou, no dia 08/04/03, o Recurso Voluntário de fls. 307/326, onde reprisa os argumentos da Manifestação de Inconformidade, acrescentando, a seus argumentos, que a autoridade administrativa deixou de aplicar o Decreto nº 2.194/97 e a IN SRF nº 31/00. Transcreve jurisprudência administrativa e judicial.

No dia 24/02/004 foi juntado aos autos os documentos de fls. 340/347, dentre os quais destaco a cópia de Decisão Liminar concedida em Mandado de Segurança impetrado pela Recorrente, suspendendo a exigibilidade dos créditos tributários, cuja compensação está sendo pleiteada, até final decisão do mérito, a nível administrativo.

Na forma regimental, o processo foi a mim distribuído no dia 11/08/04, conforme despacho exarado na fls. 339.

É o relatório.

RECURSO Nº : 128.426
ACÓRDÃO Nº : 302-36.525

VOTO VENCEDOR

Conheço do Recurso por reunir as condições de admissibilidade.

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, uma 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:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.426
ACÓRDÃO Nº : 302-36.525

"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

RECURSO Nº : 128.426
ACÓRDÃO Nº : 302-36.525

*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 consequência implícita, mas necessária, da figura da ação direta de inconstitucionalidade prevista na Constituição de 1988. Não poderia este prazo ter sido considerado à época da publicação do Código Tributário Nacional, quando tal ação, com eficácia erga omnes, não existia. A legitimidade do novo prazo não pode ser posta em causa, pois a sua fonte não é a interpretação extensiva ou analógica de norma infra constitucional, mas a própria Constituição, posto tratar de consequência lógica e da própria figura da ação direta de inconstitucionalidade."*¹ (g.n.)

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

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

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

Num esforço conciliatório, porém, o Professor e ex-Conselheiro da 8ª Câmara do Primeiro de Contribuintes, José Antonio Minatel, manifestou-se no sentido da aplicabilidade, *in casu*, do artigo 168, 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:

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.

698

RECURSO Nº : 128.426
ACÓRDÃO Nº : 302-36.525

*"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."**

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

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

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.426
ACÓRDÃO Nº : 302-36.525

Todavia, creio que se ajusta ao julgado no RE 136.883/RJ, Relator o eminente Ministro Sepúlveda Pertence, assim ementado (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."

RECURSO Nº : 128.426
ACÓRDÃO Nº : 302-36.525

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,

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

RECURSO Nº : 128.426
ACÓRDÃO Nº : 302-36.525

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.”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

RECURSO Nº : 128.426
ACÓRDÃO Nº : 302-36.525

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 nº 96/99, baixado em consonância com o Parecer PGFN/CAT nº 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 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 CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

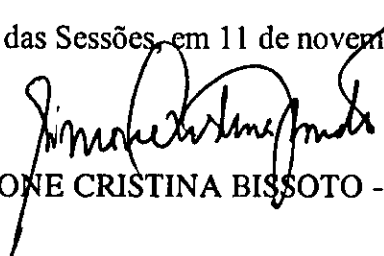
RECURSO Nº : 128.426
ACÓRDÃO Nº : 302-36.525

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 30/08/2000 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**, para que a decisão de Primeira Instância seja reformada, no sentido de decidir sobre o mérito, uma vez que entendo não haver ocorrido a decadência do prazo para requerer a restituição dos pagamentos feitos, devendo a Autoridade Julgadora examinar, primeiramente, se a Recorrente é uma empresa comercial ou mista, situação não demonstrada nos Autos.

Sala das Sessões, em 11 de novembro de 2004



SIMONE CRISTINA BISSOTO - Relatora Designada

RECURSO Nº : 128.426
ACÓRDÃO Nº : 302-36.525

VOTO VENCIDO

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Trata o presente de pedido de restituição/compensação da Contribuição para o Fundo de Investimento Social – Finsocial, protocolizado na repartição preparadora no dia 03/09/98, relativa à parcela recolhida acima da alíquota de 0,5% (meio por cento), no período de apuração de setembro de 1989 a março de 1992.

A Delegacia da Receita Federal em São Paulo - SP julgou improcedente a solicitação da empresa interessada, por considerar extinto o direito de pleitear restituição/compensação da contribuição para o FINSOCIAL que teria sido recolhida a maior ou indevidamente, pelo decurso do prazo de cinco anos, contados da data da extinção do crédito, nos termos dos artigos 165, I, e 168, I, do Código Tributário Nacional e AD SRF nº 96/99.

A empresa ingressou com manifestação de inconformidade alegando, em síntese, que o termo de início do prazo para pleitear a restituição conta-se da data da homologação, tácita ou expressa, do lançamento.

A DRJ em São Paulo – SP indeferiu o pleito da Recorrente alegando que o prazo para repetição de indébito de FINSOCIAL extinguiu com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data da extinção do crédito tributário, que ocorreu com o pagamento.

Tendo em vista que a compensação prevista no art. 170 do CTN pressupõe a existência de créditos líquidos e certos do sujeito passivo, a apreciação do pedido de compensação depende de se caracterizar a existência ou não de direito creditório e, portanto, da apreciação do pedido de restituição, da tempestividade deste e do cabimento ou não de restituição.

Como se vê, a decisão de primeira instância apenas declarou a decadência do direito pleiteado, sem analisar o mérito do objeto do pedido da Recorrente, ou seja, a restituição dos valores alegados como pagos a maior ou indevidamente, a título de FINSOCIAL.

A matéria relativa a extinção de direito (decadência) normalmente é examinada em sede de preliminar. No caso sob exame, tal tema constitui mérito,

RECURSO Nº : 128.426
ACÓRDÃO Nº : 302-36.525

conforme se depreende da análise de art. 269, IV, do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal.

Inicialmente é necessário fixar-se qual é o termo inicial da contagem do prazo para o contribuinte exercer o direito de pleitear a restituição de tributos, pagos espontaneamente, em face da legislação tributária aplicável à exegese.

A administração pública rege-se pelo princípio da estrita legalidade (CF, art. 37, caput) e, especialmente em matéria de administração tributária, que é uma atividade administrativa plenamente vinculada (CTN, art. 3º).

Disto isto, é imperioso identificar na legislação tributária o dispositivo legal que fixa o termo inicial da contagem do prazo decadencial para repetição de indébito e, também, se existe hipótese para a suspensão ou interrupção desse prazo.

Antes, porém, deve-se destacar que as normas gerais relativas a prescrição e a decadência são matérias reservadas à Lei Complementar, conforme preceitua o art. 146, III, b, da CF/88.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I (....)

II (....)

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

a) (....)

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

Não há controvérsia, tanto na doutrina como na jurisprudência, de que a Lei Ordinária nº 5.172/66 (CTN), e suas alterações, foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988 com *status* de Lei Complementar. Em assim sendo, seus comandos normativos que tratam de normas gerais sobre decadência e prescrição (p.ex. termo de início) tem plena eficácia (p.ex. arts 168 e 173).

Feitos estas considerações, passemos a análise do alcance do comando contido no art. 168 do CTN que, de tão sábio, nunca sofreu alteração nos seus 38 anos de existência.

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.426
ACÓRDÃO Nº : 302-36.525

I - nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da 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.

Diz o artigo 165 do CTN, acima citado:

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 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

As duas regras de contagem de prazo acima são capitais porque tratam de extinção de direito. Qualquer outra regra de contagem de prazo que não estas, pode levar tanto a ressuscitar direito extinto, "morto", quanto abreviar o tempo do direito de pleitear a restituição.

Ademais, é oportuno lembrar que os aplicadores do direito administrativo, em especial do direito tributário, estão vinculados à lei. Os termos iniciais para o exercício do direito de pleitear restituição, a que os administradores tributários estão vinculados, só são dois: data da extinção do crédito tributário e data em que se tornar definitiva a decisão (administrativa ou judicial) que tenha reformado decisão condenatória, que tenha anulado decisão condenatória, que tenha revogado decisão condenatória ou que tenha rescindido decisão condenatória. Marco inicial diverso destes é inovação que apenas à lei complementar é dado fazer (art. 146, III, b, da CF/88).

A declaração de inconstitucionalidade (ou de constitucionalidade), no controle concentrado ou no controle difuso, não tem o condão de ressuscitar direito extinto, fulminado que foi pela decadência, nem de alterar o termo inicial para o exercício do direito do contribuinte pleitear repetição de indébito (declarado a inconstitucionalidade) ou da Fazenda Pública efetuar o lançamento de crédito

RECURSO Nº : 128.426
ACÓRDÃO Nº : 302-36.525

tributário (confirmado a constitucionalidade). É assim o pensamento do Mestre Aliomar Baleeiro:

"Os tributos resultantes de inconstitucionalidade, ou de ato ilegal e arbitrário, são os casos mais freqüentes de aplicação do inciso I, do art. 165" (in "Direito Tributário Brasileiro. 10ª ed., rev. Atul. 1991, Forense, p. 563)

O STF, no Recurso Extraordinário nº 57.310-B, de 1964, também segue a mesma linha de pensamento do mestre Aliomar Baleeiro.

"Recurso extraordinário não conhecido – A declaração de inconstitucionalidade da lei importa em tornar sem efeito tudo quanto se faz à sua sombra – Declarada inválida uma lei tributária, a consequência é a restituição das contribuições arrecadadas, salvo naturalmente as atingidas por prescrição" (destaque nosso).

Nesse sentido, inclusive, são os ensinamentos constantes da obra Mandado de Segurança, de Hely Lopes Meirelles, 22ª edição, atualizada pelos eminentes juristas Arnoldo Wald e Gilmar Ferreira Mendes, restando expresso à página 339 que:

"Os atos praticados com base em lei inconstitucional que não mais se afigurem suscetíveis de revisão não são afetados pela declaração de inconstitucionalidade.

Em outros termos, somente serão afetados pela declaração de inconstitucionalidade com eficácia geral os atos ainda suscetíveis de revisão ou impugnação.

Importa, portanto, assinalar que a eficácia erga omnes da declaração de inconstitucionalidade não opera uma depuração total do ordenamento jurídico. Ela cria, porém, as condições para eliminação dos atos singulares suscetíveis de revisão ou impugnação."

O Parecer nº 1.538/99, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, corrobora este entendimento, assim se referindo aos art. 165 e 168 do CTN e invocando o Princípio da Segurança Jurídica:

"14. Em princípio, não haveria razão para questionamentos, dada a clareza dos dispositivos legais. A cobrança ou o pagamento de tributo indevido confere ao contribuinte direito à restituição, e esse direito extingue-se no prazo de cinco anos, contados "da

RECURSO Nº : 128.426
ACÓRDÃO Nº : 302-36.525

data da extinção do crédito tributário", que se verifica por uma das hipóteses do art. 156 do CTN. Como esse Código, norma com status de lei complementar, não prevê tratamento diferente em virtude dessa ou daquela hipótese, é de se concluir que a decadência opera-se, peremptoriamente, com o término do prazo retrocitado, independentemente da situação jurídica que envolveu a extinção. Não importa se lei que serviu de amparo à exigência foi posteriormente declarada inconstitucional, porque as relações que se concretizaram sob a sua égide só poderão ser desfeitas se não houver expirado o prazo para a revisão".

"17. É necessário ressaltar, a propósito, que o princípio da segurança jurídica não se aplica apenas ao administrado; também a Administração Pública - cuja observância da lei é imperiosa, até mesmo no exercício do poder discricionário (CF, art. 37, *caput*) -, é amparada por tal princípio, sob pena de se instalar o caos no serviço público por ela prestado. Com efeito, a incerteza, quanto à sustentabilidade jurídica de seus atos, conduziria a Administração a um estado de insegurança que a inviabilizaria totalmente".

Entendo descabida e temerária para a segurança do ordenamento jurídico, pelas razões acima expostas, qualquer tentativa de querer-se atribuir outro termo de início para a contagem do prazo para pleitear restituição, ou outra data (ou momento) para extinção do crédito tributário de tributo declarado inconstitucional pelo STF ou, como se verá abaixo, sujeito a lançamento por homologação, que não os previstos nos artigos 150, *caput* e § 1º; 156, VII; 165, I e 168, I, todos do Código Tributário nacional.

Não merece acolhida a alegação da Recorrente de que o crédito tributário do FINSOCIAL somente se considera extinto com a homologação expressa do lançamento ou, não havendo homologação expressa, com o decurso do prazo de cinco anos, contado do pagamento antecipado (art. 150, VII, do CTN), sendo este o termo inicial para a contagem do prazo quinquenal a que se refere o art. 168 do CTN. Isso porque o prazo a que se refere o § 4º do art. 150 é para a Fazenda Pública homologar o pagamento antecipado, e não para estabelecer o momento em que o crédito se considera extinto, que foi definido no § 1º, do mesmo artigo, transcrito a seguir:

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

RECURSO Nº : 128.426
ACÓRDÃO Nº : 302-36.525

Conforme disposto no parágrafo supra, o crédito referente aos tributos lançados por homologação é extinto pelo pagamento antecipado pelo obrigado. A dúvida que pode ser suscitada, nesse caso, é quanto ao termo "sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento", incluído no dispositivo legal.

De acordo com De Plácido e Silva:

"Condição resolutória (...) ocorre quando a convenção ou o ato jurídico é puro e simples, exerce sua eficácia desde logo, mas fica sujeito a evento futuro e incerto que lhe pode tirar a eficácia, rompendo a relação jurídica anteriormente formada" (grifo acrescido) (DE PLÁCIDO E SILVA. Vocabulário Jurídico, vol. I e II, Forense, Rio de Janeiro, 1994, pág. 497).

Este também é o pensamento de Aliomar Baleeiro.

"Pelo art. 150, o pagamento é aceito antecipadamente, fazendo-se o lançamento a posteriori: a autoridade homologa-o, se exato, ou faz o lançamento suplementar, para haver a diferença acaso verificada a favor do Erário".

"É o que se torna mais nítido no § 1º desse dispositivo, que imprime ao pagamento antecipado o efeito de extinção do crédito, sob condição resolutória de ulterior homologação. Negada essa homologação, anula-se a extinção e abre-se oportunidade a lançamento de ofício". (grifei) (Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 10ª ed., 1993, pág. 521).

Também nesta mesma linha é o pensamento do Professor ALBERTO XAVIER:

"(...) a condição resolutiva permite a eficácia imediata do ato jurídico, ao contrário da condição suspensiva, que opera diferimento dessa eficácia. Dispõe o artigo 119 do Código Civil que "se for resolutiva a condição, enquanto esta se não realizar, vigorará o ato jurídico, podendo exercer-se desde o momento deste o direito por ele estabelecido; mas, manifestada a condição, para todos os efeitos, se extingue o direito a que ela se opõe". Ora, sendo a eficácia do pagamento efetuado pelo contribuinte imediata, imediato é o seu efeito liberatório, imediato é o efeito extintivo, imediata é a extinção definitiva do crédito. O que na figura da condição resolutiva sucede é que a eficácia entretanto produzida pode ser destruída com efeitos retroativos se a condição se

RECURSO Nº : 128.426
ACÓRDÃO Nº : 302-36.525

implantar". (in Do Lançamento. Teoria Geral do Ato e do Processo Tributário. Editora Forense, 1998, pág. 98/99). (destaques não são do original).

Vejamos o entendimento do Eminentíssimo EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, que ratifica o entendimento acima esposado, contrariando o que pensa o ilustre Professor Hugo de Brito Machado.

Assim entendeu-se que a extinção do crédito tributário, prevista no Art. 168, I do CTN, está condicionada à homologação expressa ou tácita do pagamento, conforme Art. 156, VII do CTN, e não ao próprio pagamento, que é considerado como mera antecipação, ex vi do Art. 150, § 1º do CTN. Como, normalmente, a extinção do crédito tributário se realiza com a homologação tácita, que sucede cinco anos após o fato jurídico tributário ex vi do Art. 150, § 4º do CTN, passou-se a contar cinco anos da data do fato gerador para se configurar a extinção do crédito, e mais outros cinco anos da data da extinção, perfazendo o prazo total de 10 anos.

Não podemos aceitar esta tese, primeiro porque pagamento antecipado não significa pagamento provisório à espera de seus efeitos, mas pagamento efetivo, realizado antes e independentemente de ato de lançamento.

Segundo porque se interpretou o "sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento" de forma equivocada. Mesmo desconsiderando a crítica de ALCIDES JORGE COSTA, para quem "não faz sentido (...), ao cuidar do lançamento por homologação, pôr condição onde inexistente negócio jurídico", pois "condição é modalidade de negócio jurídico e, portanto, inaplicável ao ato jurídico material" do pagamento, não se pode aceitar condição resolutiva como se fosse necessariamente uma condição suspensiva que retarda o efeito do pagamento para a data da homologação.

A condição resolutiva não impede a plena eficácia do pagamento e, portanto, não descaracteriza a extinção do crédito no âmbito do pagamento. Assim sendo, enquanto a homologação não se realiza, vigora com plena eficácia o pagamento, a partir do qual podem exercer-se os direitos advindos desse ato, mas dentro dos prazos prescricionais.

Se o fundamento jurídico da tese dos dez anos é que a extinção do crédito tributário pressupõe a homologação, o direito de pleitear o

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.426
ACÓRDÃO Nº : 302-36.525

débito do Fisco só surgiria no final do prazo de homologação tácita, de modo que, o contribuinte ficaria impedido de pleitear a restituição antes do prazo de cinco anos para homologação, tendo que aguardar a extinção do crédito pela homologação.

Portanto, a data da extinção do crédito tributário, no caso dos tributos sujeitos ao Art. 150 do CTN, deve ser a data efetiva em que o contribuinte recolhe o valor a título de tributos aos cofres públicos e haverá de funcionar, a priori, como dies a quo dos prazos de decadência e de prescrição do direito do contribuinte. Em suma, o contribuinte goza de cinco anos para pleitear o débito do Fisco, e não dez. (in Decadência e Prescrição no Direito Tributário. São Paulo, Editora Max Limonad, 2000, pág. 268 a 270). (destaques não são do original).

Por conseguinte, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, os efeitos da extinção do crédito tributário operam-se desde o pagamento antecipado pelo sujeito passivo, nos termos da legislação de regência do tributo.

Ademais, note-se que, apesar de o pagamento antecipado de tributo extinguir o crédito sob condição resolutória de ulterior homologação do lançamento, o contribuinte pode pleitear a restituição de tributo pago indevidamente ou a maior antes que ocorra a referida homologação.

Devo ressaltar que o Ato Declaratório SRF nº 96/99, editado pelo dirigente máxima da Secretaria da Receita Federal, colocou uma pá de cal sobre o assunto, ao ratificar os comandos contidos no CTN sobre o assunto, desautorizando qualquer outro entendimento sobre o assunto por parte dos órgãos da SRF. Evidentemente, não poderia ser outro o entendimento da SRF.

Entendo que a Autoridade Administrativa que indeferiu o pleito da Recorrente agiu dentro da legalidade, não deixando de aplicar nenhuma norma tributária.

Também devo ressaltar que as decisões deste Colegiado não são vinculadas às decisões judiciais ou administrativas, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Acrescento, ainda, que este Colegiado, em Recursos Voluntários semelhantes a este, não tem decidido o mérito do pedido da Recorrente, cuja competência é privativa da autoridade da Secretaria da Receita Federal, indicada na IN SRF nº 460/04, dentre as quais não se inclui o Delegado de DRJ.

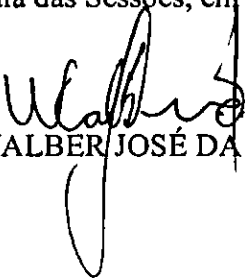
MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.426
ACÓRDÃO Nº : 302-36.525

Ademais, ao analisar o pedido de restituição, combinado ou não com pedido de compensação, a autoridade competente acima referida deverá, evidentemente, observar as normas contidas na IN SRF nº 460/04, especialmente seu artigo 50, haja vista a grande quantidade de ações judiciais envolvendo a matéria objeto deste litígio, quer impetradas diretamente pelas empresas interessadas, quer impetradas por suas entidades de classe.

Face ao exposto e por tudo o mais que do processo consta, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 11 de novembro de 2004



WALBER JOSÉ DA SILVA - Conselheiro