



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 13821.000296/99-14
Recurso nº : 129.411
Acórdão nº : 302-37.024
Sessão de : 12 de agosto de 2005
Recorrente : M.J. & SILVA LTDA.
Recorrida : DRJ/RIBEIRÃO PRETO/SP

FINSOCIAL – MAJORAÇÕES DE ALÍQUOTA – LEIS NºS 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 da publicação da M.P. nº 1.110/95, que se deu em 31/08/1995. Tal prazo, de cinco (05) anos, estendeu-se até 31/08/2000 *dies ad quem*. O direito de a Contribuinte formular o pedido, no presente caso, não decaiu.

RECURSO PROVIDO.

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 Luis Antonio Flora, Corinθο Oliveira Machado, Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior, Luis Alberto Pinheiro Gomes e Alcoforado (Suplente) e Paulo Roberto Cucco Antunes votaram pela conclusão. Vencida a Conselheira Elizabeth Emílio de Moraes Chierregatto que negava provimento. O Conselheiro Paulo Roberto Cucco Antunes fará declaração de voto.


PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES
Presidente em Exercício


MÉRCIA HELENA TRAJANO D'AMORIM
Relatora

Formalizado em: 11 NOV 2005

Participou, ainda, do presente julgamento, a Conselheira: Maria Regina Godinho de Carvalho (Suplente). Ausente a Conselheira Daniele Strohmeier Gomes. Esteve presente a Procuradora da Fazenda Nacional Ana Lúcia Gatto de Oliveira.

RELATÓRIO

Em exame o recurso voluntário apresentado pelo interessado acima identificado, pertinente a pedido de restituição/compensação da Contribuição para o Fundo de Investimento Social – Finsocial instituída pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 1.940/1982, relativo à parcela recolhida acima da alíquota de 0,5% (meio por cento), nos anos-calendário de 1989, 1990, 1991 e 1992.

A autoridade fiscal, através do Despacho Decisório deferiu parcialmente o pedido (fls. 111/114) e negou a restituição referente aos pagamentos efetuados entre janeiro de 1990 e março de 1992, sob a alegação de que o direito do contribuinte pleitear a restituição ou compensação do indébito estaria decaído, pois o prazo para repetição de indébitos relativo a tributo ou contribuição pagos com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF), no exercício do controle difuso de constitucionalidade das leis, seria de cinco anos, contados da data da extinção do crédito, nos termos do disposto no Ato Declaratório SRF n.º 96, de 26/11/99.

Cientificada da decisão em 17/05/2002, a contribuinte impugnou o despacho decisório em 11/06/2002 (fls. 119/129), quando solicitou a homologação do pedido de compensação e arquivamento do processo e fez as seguintes considerações:

- O prazo para se reaver o imposto pago a maior é de prescrição e não de decadência. Prescrição e decadência são institutos jurídicos distintos no que diz respeito à obrigação tributária principal, e estão claramente colocados no Código Tributário Nacional (CTN), arts. 173 e 174. O primeiro cuida da extinção do direito de lançar o tributo e o segundo da extinção do direito de cobrá-lo. Tanto a prescrição como a decadência são causas extintivas de direitos e se destinam a evitar que se eternizem pendências nas quais alguém tem direito, mas não o exercita. Mesmo assim, não se confundem, são institutos distintos.

- A decadência diz respeito apenas aos direitos potestativos enquanto a prescrição diz respeito aos direitos a uma prestação. Assim, a exemplo do que ocorreu com referência ao exercício das ações condenatórias, surgiu a necessidade de se estabelecer também um prazo para o exercício de alguns dos direitos potestativos, isto é, aqueles cuja falta de exercício concorre de forma mais acentuada para perturbar a paz social. Seja como for, não se pode confundir a decadência com a prescrição.

- A empresa não pleiteou restituição e sim compensação de tributos pagos indevidamente. Não há restrições, na legislação, quanto a prazos para se efetivar a compensação, que é decorrência natural da garantia dos direitos de crédito. Se existentes créditos de recolhimentos indevidos ou a maior, a compensação destes valores, por iniciativa e efetivação do próprio contribuinte é medida que se

Processo nº : 13821.000296/99-14
Acórdão nº : 302-37.024

impõe à luz do disposto na Lei nº 8.383, de 30/12/91, art. 66, e do Decreto nº 2.138, de 29/01/97. Desta forma a empresa tem o direito à compensação dos valores recolhidos indevidamente com créditos tributários de sua responsabilidade.

- A compensação de indébitos fiscais com créditos tributários é um direito garantido pela Constituição Federal, fundamentado nos princípios da cidadania, justiça, isonomia, propriedade e moralidade e, portanto, a denegação a esse direito afronta a Constituição.

- Citou Acórdão do Conselho de Contribuintes explicitado na declaração de voto do conselheiro José Roberto Vieira, no qual se adotou o prazo de 10 anos para o lançamento por homologação, enquanto este fosse superior ao prazo de 5 anos contados da data da declaração de inconstitucionalidade.

- Ao final, concluiu que seu direito material à repetição e/ou compensação dos indébitos reclamados não se extinguiu pelo tempo, como entendeu a Receita Federal, e por esta razão deve ser deferida a compensação pleiteada.

O pleito foi indeferido, no julgamento de primeira instância, nos termos do acórdão DRJ/RPO nº 4.573, de 20/11/2003 (fls. 248/255), proferida pelos membros da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, cuja ementa dispõe, *verbis*:

" Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-calendário: 1989, 1990, 1991, 1992

Ementa: FINSOCIAL. RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. DECADÊNCIA.

O direito de pleitear a restituição ou a compensação de tributos ou contribuições pagos com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal – STF extingue-se com o decurso de prazo de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário, assim entendido como o pagamento antecipado, nos casos de lançamento por homologação.

Solicitação Indeferida."

O julgamento decidiu pelo indeferimento do pleito fundamentando sua decisão e rebatendo nos seguintes termos:

- Primeiramente, cumpre esclarecer que tanto a restituição como a compensação pressupõem a existência de direito creditório contra a Fazenda Nacional, ou seja, o direito à restituição revestido de liquidez e certeza. Assim, se para compensar é necessário haver crédito líquido e certo, quando este for atingido pelo instituto da decadência, não mais existirá o direito ao crédito e conseqüentemente não haverá valor a ser compensado.

- Desta forma, não se pode cogitar em direito de compensação quando o direito à restituição estiver extinto pela decadência.

Processo nº : 13821.000296/99-14
Acórdão nº : 302-37.024

- Quanto à alegação de ser o prazo em questão de prescrição e não de decadência, em que pese a tese defendida pela impugnante, o fato é que, ao contrário de seu entendimento, o prazo para se exercer direito à restituição de indébitos fiscais é de decadência e não de prescrição. Esta se aplica somente às ações condenatórias, enquanto aquela (decadência) se aplica a prazo para o exercício de um direito que tem prazo especial fixado em lei, como no presente caso. Portanto a matéria em litígio versa sobre o decurso de prazo para pleitear restituição/compensação de indébito - decadência.

- Analisadas estas questões, passa-se ao exame do prazo estabelecido para se exercer o direito de se pleitear restituição, estabelecido pelo Código Tributário Nacional (CTN) nos arts. 165, I, e, 168, I.

- Em se tratando de lançamento por homologação, como no caso das contribuições para o Finsocial, a extinção do crédito tributário, por previsão expressa do CTN, ocorre quando do pagamento e não em outro momento:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

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

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:
(...)

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

(...) (Grifos não-originais)

- O termo “condição resolutória” está definido no Vocabulário Jurídico (Ed. Forense, 4ª edição, 1996), de De Plácido e Silva.

- Conforme o § 1º e a definição transcritos acima, pode-se afirmar, sem ressalvas, que a extinção do crédito se dá na data do pagamento. A condição resolutória de ulterior homologação não tem o condão de transferir para a data de sua ocorrência a extinção do crédito tributário. Na realidade, em não havendo a homologação, o que ocorre no caso de lançamento de ofício, desfaz-se a situação concretizada na data do pagamento – a da extinção do crédito tributário.

- Este também é o entendimento de Estevão Horvath, em Lançamento Tributário e “Autolancamento” (Ed. Dialética, 1997, p. 151), bem como entendeu o insigne Aliomar Baleeiro, em Direito Tributário Brasileiro (Ed. Forense, 10ª edição, 1996, p. 521).

- Na mesma direção, é imperioso destacar trecho encontrado na doutrina, de autoria do mestre e doutor pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC/SP, professor Eurico Marcos Diniz de Santi, em sua tese de mestrado, cujo título é Decadência e prescrição no direito tributário – Aspectos teóricos, práticos e análise de decisões do STJ:

Improcedência da tese dos dez anos do direito de o contribuinte repetir o indébito tributário:

A tese dos dez anos do direito de o contribuinte pleitear o débito do Fisco, que modificou o entendimento de matéria de prescrição no STJ, em função da interpretação das expressões extinção do crédito e pagamento antecipado, inscritos respectivamente nos Arts. 150, § 4º e 168, I do CTN, não procede em razão dos motivos seguintes.

O pagamento antecipado do contribuinte não significa pagamento provisório à espera de seus efeitos, mas pagamento efetivo, realizado antes e independentemente do ato de lançamento. Portanto, a data em que o contribuinte efetivamente recolhe o valor a título do tributo aos cofres públicos haverá de funcionar, a priori, como “dies a quo” do prazo de cinco, e não dez, de decadência e prescrição do direito do contribuinte.

Interpretou-se o ‘sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento’ de forma equivocada. 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 no âmbito do pagamento.

Se o fundamento jurídico desta tese é que a extinção do crédito tributário pressupõe a homologação, o direito de pleitear o débito do fisco só surgiria ao final do prazo de homologação tácita, de modo que o contribuinte ficaria impedido de pleitear a restituição antes do prazo de cinco para homologação, tendo que aguardar a ‘extinção do crédito’ pela homologação.

- Uma vez caracterizada a data da extinção do crédito tributário no lançamento por homologação como a data do pagamento, segue-se que, na regra sobre o prazo para o pedido de restituição, insculpida no art. 168 do CTN, o direito de pleitear a restituição se extingue com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados do pagamento.

Processo nº : 13821.000296/99-14
Acórdão nº : 302-37.024

- De outro lado, como o caso envolve a declaração de inconstitucionalidade das majorações das alíquotas do Finsocial, é providencial a transcrição do entendimento da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, exarado no Parecer PGFN/CAT/Nº 550, de 1999, quanto ao assunto:

17. (...) Embora seja inquestionável, como afirmado acima, o efeito ex tunc a eficácia erga omnes da decisão declaratória, esta não tem o condão de suspender os prazos prescricionais e decadenciais previstos na legislação. Assim, ainda que pareça injusto aos menos atentos às singularidades do direito, os atos praticados sob a égide da lei inconstitucional, contra os quais não comporte revisão administrativa ou judicial, seja por inviabilidade material, seja pelo vencimento dos prazos legais, são considerados válidos para todos os efeitos. (Grifo não-original)

- O Ato Declaratório da Secretaria da Receita Federal nº 96, de 26/11/99, publicado no Diário Oficial da União de 30/11/1999, veio afastar qualquer dúvida a respeito da contagem de prazo decadencial nas hipóteses de lei declarada inconstitucional.

- Referido Ato Declaratório funda-se expressamente a teor do Parecer PGFN/CAT nº 1.538, de 1999, cuja elaboração foi solicitada pela Secretaria da Receita Federal, para precisamente esclarecer a controvérsia existente entre a interpretação do STJ e do TRF da 1ª Região, acerca da contagem do prazo decadencial para a repetição do indébito, nos casos de valores recolhidos com base em lei posteriormente declarada inconstitucional, tendo em vista a exegese da PGFN, exarada no Parecer PGFN/CAT n.º 678; de 1999, no sentido de que o referido prazo decadencial se inicia na data do pagamento indevido (CTN, art. 165, I, c/c art. 168, caput e I) e não da publicação do respectivo acórdão, no controle concentrado, ou da resolução do Senado, no controle difuso.

- De se ressaltar que o entendimento da Secretaria da Receita Federal, explícito no Ato Declaratório SRF nº 96, de 1999, deflui da interpretação da legislação tributária, notadamente do Código Tributário Nacional, e de Parecer proveniente da Procuradoria da Fazenda Nacional, não tendo o condão de modificar, extinguir ou criar direito já existente, decorrente de lei, nem de inovar em matéria de prescrição ou decadência. Seu objeto restringe-se a dirimir conflitos, nada acrescentando acerca da caducidade de direito. E é em obediência à própria lei e aos princípios da moralidade administrativa e da segurança jurídica que a Administração Tributária tem o dever de expressar seu entendimento acerca de determinada matéria, revogando, inclusive, manifestações ou pareceres de unidades subordinadas.

- As decisões administrativas devem, obrigatoriamente, respeitar o disposto no Ato Declaratório/SRF nº 096, de 1999, que por ser uma norma integrante da legislação tributária, tem caráter vinculante para a Administração Tributária a partir de sua publicação, conforme os artigos 100, I, e 103, I, do CTN,

Processo nº : 13821.000296/99-14
Acórdão nº : 302-37.024

não havendo como se cogitar, neste âmbito, de qualquer agressão aos princípios constitucionais da isonomia, da moralidade administrativa, justiça, cidadania e propriedade, como aludiu a impugnante.

- Certo é que há um prazo extintivo para o exercício do pedido de restituição do indébito, e essa tentativa da interessada, na realidade, contraria um dos princípios fundamentais do Estado de Direito, plenamente consagrado na Constituição Federal, que é o da segurança jurídica. Com efeito, permitir que sejam revistas situações jurídicas plenamente consolidadas pela aplicação inadequada da lei ou ato normativo inconstitucional, mesmo após decorridos os prazos decadenciais ou prescricionais, é estabelecer um verdadeiro caos na sociedade em consequência do não atendimento ao princípio supra.

- Outro não é o entendimento de Eurico Marcos Diniz De Santi (*in* Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Ed. Max Limonad - 2000 - pp.274/275) ao ensinar que *Acórdão em ADIN que declare a inconstitucionalidade de lei "ex tunc" retira a lei do sistema jurídico no presente, impedindo que produza efeitos no futuro, mas não pode atingir os efeitos produzidos no passado, garantidos pela coisa julgada, pelo direito adquirido e pelo ato jurídico perfeito e consolidados pela decadência e pela prescrição.* (destaquei). A mesma conclusão é aplicada quando for a lei retirada do ordenamento jurídico por Resolução do Senado, no controle de constitucionalidade difuso.

- No caso em análise, os pagamentos feitos por meio dos Darf de fls. 03 a 10 foram efetuados entre o período de 15/02/1990 a 11/11/1991 e o pedido formulado pela interessada se deu em 22/12/1999 (fl. 01), portanto, inequivocamente, já se encontrava decaído o direito de a contribuinte pleitear a restituição ou compensação dos valores pagos, haja vista ter sido ultrapassado o prazo legal para exercício deste direito (cinco anos do pagamento).

O interessado apresenta recurso às fls. 260/284, trazendo praticamente os mesmos argumentos anteriores.

Requer, enfim, que seja deferido seu pleito.

O processo foi distribuído a esta Conselheira, numerado até a fl. 286 (última), que trata do trâmite dos autos no âmbito deste Conselho.

É o relatório.

M/Me

Processo nº : 13821.000296/99-14
Acórdão nº : 302-37.024

VOTO

Conselheira Mércia Helena Trajano D'Amorim, Relatora

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

No presente processo discute-se o pedido de 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.

O pedido foi protocolizado em 22/12/1999, conforme se constata em seu requerimento às fls. 01/02, planilha às fls. 21/23 e DARF originais às fls. 03/10 para o período entre 15/02/90 a 11/11/91.

Passo agora a transcrever integralmente o voto do Conselheiro José Luiz Novo Rossari da Primeira Câmara deste Conselho que acato e endosso na sua totalidade, passando assim ser o meu voto tendo em vista a matéria ter a mesma pertinência.

“No mérito, verifica-se que, na esteira 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 tenha sido solidificado a favor do contribuinte pelo Supremo Tribunal Federal, dispôs, *verbis*:

“Art. 77. Fica o Poder Executivo autorizado a disciplinar hipóteses em que a administração tributária federal, relativamente aos créditos tributários baseados em dispositivo declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, possa:

I - abster-se de constituí-los;

II - retificar o seu valor ou declará-los extintos, de ofício, quando houverem sido constituídos anteriormente, ainda que inscritos em dívida ativa;

Processo nº : 13821.000296/99-14
Acórdão nº : 302-37.024

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. 1º, *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.”

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.

Do exame da norma disciplinar retrotranscrita, verifico ser descabida a aplicação do § 1º do art. 1º, tendo em vista que essa norma refere-se a hipótese de decisão em ação direta de inconstitucionalidade, esta dotada de efeito *erga omnes*, o que não se coaduna com a hipótese que fundamentou o pedido contido neste processo, baseado em Recurso Extraordinário em que figuravam como partes a União (Recorrente) e Empresa Distribuidora Vivacqua de Bebidas Ltda. (Recorrida). Trata-se, portanto, na espécie, de decisão do Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso, cujos efeitos atingem tão-somente as partes litigantes.

M. The

Processo nº : 13821.000296/99-14
Acórdão nº : 302-37.024

Da mesma forma, não se vislumbra, na hipótese, a aplicação do § 2º do art. 1º, visto que os dispositivos declarados inconstitucionais não tiveram a sua execução suspensa pelo Senado Federal.

No entanto, é inequívoco que a hipótese prevista no § 3º do art. 1º, concernente à autorização do Presidente da República para a extensão dos efeitos jurídicos da decisão proferida em caso concreto, 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, *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;

(...)

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

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 ao originalmente estabelecido em lei.

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, acima em destaque, que de forma expressa restringiu tal benefício.

Dúvidas não existem a esse respeito: a um, porque a norma estabeleceu, de forma expressa e clara, que a dispensa de exigência do crédito tributário não implicaria a restituição de quantias pagas; e, a dois, porque a dispensa da exigência e a decorrente extinção do crédito tributário, caracterizam a hipótese de remissão (arts. 156, IV e 172, do CTN), tratando-se de matéria distinta, de interpretação restrita e que não se confunde com a legislação pertinente à restituição de tributos. Com efeito, mesmo que com o intuito de ver reduzidas as lides na esfera judicial, essa dispensa assume as características da remissão de que trata o CTN.

Processo nº : 13821.000296/99-14
Acórdão nº : 302-37.024

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, *verbis*:

“Art. 17.
(...)”

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

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

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

Entendo que a alteração promovida no § 2º do art. 17 da Medida Provisória nº 1.621-35/98, no sentido de permitir a restituição da contribuição ao Finsocial, a pedido, quando já decorridos quase 3 anos da 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.”

Processo nº : 13821.000296/99-14
Acórdão nº : 302-37.024

pagamento da contribuição, previsto no art. 168, I, do CTN e aceito pelo Parecer PGFN/CAT nº 1.538/99.

Nesse Parecer é abordado o prazo decadencial para pleitear a restituição de tributo pago com base em lei declarada inconstitucional pelo STF em ação declaratória ou em recurso extraordinário. O parecer conclui, em seu item III, que o prazo decadencial do direito de pleitear restituição de crédito decorrente de pagamento de tributo indevido, seja por aplicação inadequada da lei, seja pela inconstitucionalidade desta, rege-se pelo art. 168 do CTN, extinguindo-se, destarte, depois de decorridos 5 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. Dessarte, propõe-se neste voto interpretar a legislação a partir de ato emanado da própria Administração Pública, determinativo do prazo excepcional.

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

Existem correntes que propugnam no sentido de que esse prazo decadencial deveria ser contado a partir da data de publicação da Medida Provisória original (MP nº 1.110, de 30/8/95), ou seja, de 31/8/95. Entendo que tal interpretação traduziria contrariedade à lei vigente, visto que a norma constante dessa Medida estabelecia, de forma expressa, o descabimento da restituição de quantias pagas. E diante desse descabimento, não haveria por que fazer a solicitação. Somente a partir da alteração levada a efeito pela Medida Provisória nº 1.621-36, de 10/6/98, publicada em 12/6/98, é que a Administração reconheceu a restituição, acenando com a protocolização dos correspondentes processos de restituição.

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

E isso porque a legislação brasileira é clara quanto aos procedimentos de restituição admitidos, no que se refere à iniciativa do pedido, determinando que seja feito pelo contribuinte ou de ofício. Ambas as iniciativas estão previstas expressamente no art. 165 do CTN² e em outros tantos dispositivos legais da legislação tributária federal v.g. art. 28, § 1º, do Decreto-lei nº 37/66³ e o Decreto nº 4.543/2002 – Regulamento Aduaneiro⁴.

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

“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.

(...)

i) 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, inclino-me pela interpretação lógico-gramatical das Medidas Provisórias em exame, considerando o objetivo a que se destinavam. A lógica também impera ao se verificar que os citados atos legais, ao determinarem que fossem cancelados os débitos existentes e não 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, também não vejo fundamento na adoção de prazo de até 10 anos no tocante à decadência dos tributos e contribuições sujeitos ao

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.” (destaquei)

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...” (destaquei)

mitare

Processo nº : 13821.000296/99-14
Acórdão nº : 302-37.024

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, *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, 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.”

Processo nº : 13821.000296/99-14
Acórdão nº : 302-37.024

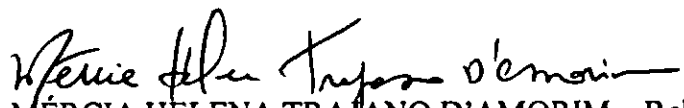
Verifica-se que a determinação retrotranscrita é clara no sentido de que, fora dos casos indicados no parágrafo único, os mesmos indicados no Decreto nº 2.346/97, é vedada a atuação dos Conselhos de Contribuintes. No caso, vislumbra-se especificamente a situação prevista no inciso II do parágrafo único 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, entendo descaber a apreciação do restante do mérito do pedido por este Colegiado, devendo o processo ser devolvido à DRJ para o referido exame.

Diante das razões expostas, voto por 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 requerida, e para determinar o retorno do processo à DRJ de origem para apreciar o mérito do pedido no tocante aos demais aspectos concernentes ao processo de restituição/compensação”.

Em vista da adoção do voto acima transcrito, com o qual concordo plenamente, voto pelo provimento ao recurso, para acatar a alegação do recorrente de não ter sido caracterizada a decadência do prazo para pleitear a restituição requerida, e para determinar o retorno do processo à DRJ de origem para apreciar o mérito do pedido no tocante aos demais aspectos concernentes ao processo de restituição/compensação.

Sala das Sessões, em 12 de agosto de 2005


MÉRCIA HELENA TRAJANO D'AMORIM – Relatora

Processo nº : 13821.000296/99-14
Acórdão nº : 302-37.024

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Paulo Roberto Cucco Antunes

Permito-me, *data vênia*, externar meu entendimento sobre a matéria objeto do presente litígio, a qual não representa novidade para este Relator, já tendo transitado em inúmeros outros Julgados apreciados por esta Câmara.

Repriso aqui alguns trechos do voto que proferi em vários outros processos, da mesma espécie e de igual natureza, inteiramente aplicável ao caso sob exame:

O que de importante deve ficar aqui destacado é que o Governo Federal, com o advento da MP nº 1.110/95, admitiu a inaplicabilidade das alíquotas majoradas, da Contribuição para o Finsocial, em razão da declaração de inconstitucionalidade, pelo E. Supremo Tribunal Federal, de tais majorações. A partir de então – e só a partir de então – surgiu para os contribuintes o fato jurídico, a oportunidade legal, para que pudessem requerer a restituição (repetir o indébito), ou mesmo compensação, dos valores indevidamente pagos a título de contribuição para o Finsocial, com alíquotas excedentes a 0,5% (meio por cento).

Estabeleceu-se, desde então, sem qualquer dúvida, o marco inicial da contagem do prazo decadencial para o pedido de restituição/compensação pelos contribuintes que efetuaram, de boa fé e com observância do dever legal, os pagamentos indevidos, com base nas alíquotas majoradas, acima de 0,5%, nas épocas indicadas, da referida Contribuição para o FINSOCIAL.

Entendo que com relação aos princípios da segurança jurídica e do interesse público, que também abarcam o da isonomia fiscal, o posicionamento estampado no Ato Declaratório SRF nº 96, de 26/11/99, defendido por alguns Julgadores não é, indiscutivelmente, o mais correto.

Forçoso se torna reconhecer que o indeferimento do pleito da Recorrente, como aconteceu nas esferas de julgamento até aqui percorridas, tem o efetivo significado de que a empresa recebeu tratamento desigual em relação à diversas outras empresas que tiveram seu pleito homologado pela Secretaria da Receita Federal, apenas porque deram entrada em seu requerimento de restituição e/ou compensação anteriormente à edição do Ato Declaratório SRF nº 96/99, ou seja, na vigência do Parecer COSIT nº 58/98.

De fato, reconheça-se, tal diferenciação, que decorre de mudança de posicionamento da administração tributária, que não pode produzir influência sobre os

Processo nº : 13821.000296/99-14
Acórdão nº : 302-37.024

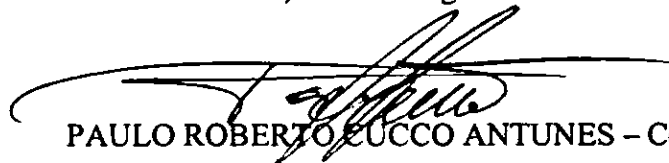
órgãos colegiados de julgamento administrativo, como é o caso dos Conselhos de Contribuintes, é incompatível com o princípio da isonomia tributária.

Entende este Relator, portanto, que independentemente do entendimento ou posicionamento ou interpretação da administração tributária estampados, seja no Parecer COSIT 58/98 ou no Ato Declaratório SRF nº 096/99, os quais não vinculam este Conselho de Contribuintes, o marco inicial para a contagem do prazo decadencial (05 anos) para a formalização dos pedidos de restituições das citadas Contribuições pagas a maior, é mesmo a data da publicação da referida M.P. nº 1.110/95, ou seja, em 31 de agosto de 1995, estendendo-se o período legal deferido ao contribuinte até 31 de agosto de 2000, inclusive, sendo este o *dies ad quem*. Conseqüentemente, só foram atingidos pela Decadência os pedidos formulados, em casos da espécie, a partir de 1º de setembro de 2000.

De acordo com o entendimento acima, é fato incontestável que o pleito da Recorrente, no presente caso, não foi alcançado pela Decadência apontada na Decisão recorrida.

Diante do exposto, meu voto acompanha a conclusão alcançada pelo Colegiado, ou seja, no sentido de DAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO ora em exame, reformando a Decisão atacada, para fins de AFASTAR A DECADÊNCIA aplicada no presente caso, retornando-se os autos à DRJ para apreciação do mérito dos pedidos formulados pela Contribuinte, tendo como marco inicial para contagem do prazo decadencial a data da publicação da referida MP nº 1.110/95, ou seja, 31/08/1995

Sala das Sessões, em 12 de agosto de 2005



PAULO ROBERTO ZUCCO ANTUNES – Conselheiro