



RP/302-126.151

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº : 13827.000306/99-25
SESSÃO DE : 13 de maio de 2004
ACÓRDÃO Nº : 302-36.123
RECURSO Nº : 126.151
RECORRENTE : RICARDO ZOGHEIB
RECORRIDA : DRJ/RIBEIRÃO PRETO/SP

FINSOCIAL - ALÍQUOTAS MAJORADAS - 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*). A Decadência só atingiu os pedidos formulados a partir do dia 01/09/2000, inclusive, o que não é o caso dos autos.

RECURSO PROVIDO POR MAIORIA.

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, reformando-se a decisão de Primeira Instância, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Walber José da Silva que negava provimento. Os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo e Luiz Maidana Ricardi (Suplente) votaram pela conclusão.

Brasília-DF, em 13 de maio de 2004

HENRIQUE PRADO MEGDA
Presidente

PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES
Relator

09 SET 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: SIMONE CRISTINA BISSOTO e LUIS ALBERTO PINHEIRO GOMES E ALCOFORADO (Suplente). Ausentes os Conselheiros ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO, LUIS ANTONIO FLORA e PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JÚNIOR.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.151
ACÓRDÃO Nº : 302-36.123
RECORRENTE : RICARDO ZOGHEIB
RECORRIDA : DRJ/RIBEIRÃO PRETO/SP
RELATOR(A) : PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES

RELATÓRIO

Versa o presente litígio sobre PEDIDO DE RESTITUIÇÃO formulado pela empresa acima indicada, cujos fatos seguem resumidamente relatados:

1. DATA DO PEDIDO	30/08/1999 - FLS. 01
2. MOTIVO	FINSOCIAL - MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA - INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO STF. - VALORES RECOLHIDOS A MAIOR. PERÍODO: SET/1989 A MAR/1992
3. DECISÃO DA DRF-BAURU SP	DESP. DECISÓRIO SASIT 399/2000 DECADÊNCIA - TRANSCORRIDOS MAIS DE 05 ANOS A PARTIR DA DATA DA EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INDEFERIDO.
4. CIÊNCIA DA DECISÃO	14/02/2001 - FLS. 94-VERSO
5. RECURSO À DRJ	05/03/2001 - FLS. 95 - TEMPESTIVO
6. RAZÕES DE RECURSO	<p>SÍNTESE:</p> <ul style="list-style-type: none">- O RECONHECIMENTO EXPRESSO DA INCONSTITUCIONALIDADE DAS MAJORAÇÕES DA ALÍQUOTA DO FINSOCIAL DEU-SE APENAS EM 30 DE AGOSTO DE 1995, COM A EDIÇÃO DA M.P. Nº 1.110, ART. 17.- APENAS A PARTIR DE TAL DATA TODOS OS CONTRIBUINTES PASSARAM A TER DIREITO À RESTITUIÇÃO DAQUILO QUE FOI RECOLHIDO INDEVIDAMENTE A TÍTULO DESSA CONTRIBUIÇÃO.- COMO NÃO HOVE RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL SUSPENDENDO A EXECUÇÃO DAS NORMAS MAJORADAS DA ALÍQUOTA DO FINSOCIAL, O PRAZO DECADENCIAL PARA O PEDIDO DE RESTITUIÇÃO PELOS CONTRIBUINTES DEVE SER CONTADO A PARTIR DA PUBLICAÇÃO DAQUELA M.P., QUE FEZ AS VEZES DA RESOLUÇÃO DO SENADO.- O CTN, ART. 168,I, FOI EMPREGADO PELO AD SRF 096, DE 1999, DE FORMA DISTORCIDA, APEGANDO-SE À MERA LITERALIDADE DO TEXTO LEGAL. HÁ DE SE DISTINGUIR AS SITUAÇÕES QUE GERAM INDÉBITOS TRIBUTÁRIOS. UMA SITUAÇÃO É A DO CONTRIBUINTE QUE RECOLHE TRIBUTO A MAIOR POR ERRO DE CÁLCULO. OUTRA É DAQUELE QUE RECOLHEU TRIBUTO POSTERIORMENTE DECLARADO INCONSTITUCIONAL PELO STF.- O PRIMEIRO CONTRIBUINTE TEM 05 ANOS, A CONTAR DO PAGAMENTO INDEVIDO, PARA PLEITEAR A RESTITUIÇÃO, POIS NÃO DEPENDE DE OUTRO FATOR ALHEIO A SUA VONTADE PARA PERCEBER O QUE RECOLHEU A MAIOR. JÁ

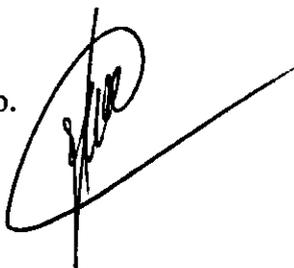
MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.151
ACÓRDÃO Nº : 302-36.123

	<p>O SEGUNDO, RECOLHEU O TRIBUTO SOB A ÉGIDE DE UMA LEGISLAÇÃO POSTERIORMENTE FULMINADA DO ORDENAMENTO JURÍDICO POR VÍCIO INCONSTITUCIONAL, TENDO O RECONHECIMENTO DE SEU INDÉBITO POR PARTE DA ADMINISTRAÇÃO OCORRIDO EM PERÍODO AINDA POSTERIOR.</p> <p>- DESSA FORMA, O PRAZO DECADENCIAL PARA O PEDIDO DE RESTITUIÇÃO SÓ PODE SER CONTADO A PARTIR DO RECONHECIMENTO DO INDÉBITO PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA.</p>
7. DECISÃO DRJ .RIBEIRÃO PRETO - SP	ACÓRDÃO DRJ/POR Nº 2.155, DE 12/09/2002
8. FUNDAMENTOS	<p>EMENTA:</p> <p>Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário.</p> <p>Período de apuração: 04/10/1989 a 15/04/1992</p> <p>Ementa: INDÉBITO FISCAL. DECADÊNCIA. A decadência do direito de pleitear restituição e/ou compensação de indébito fiscal ocorre em cinco anos, contados da data de extinção do crédito tributário pelo pagamento, inclusive, na hipótese de ter sido efetuado com base em lei, posteriormente, declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.</p> <p>RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. A restituição e/ou compensação de indébito fiscal com créditos tributários vencidos e/ou vincendos, está condicionada à comprovação da certeza e liquidez do respectivo indébito.</p> <p>Solicitação Indeferida.</p>
9. CIÊNCIA DA DECISÃO/AC.	04/10/2002 - AR FLS. 119
10. RECURSO VOLUNTÁRIO	16/102002 - FLS. 120 - TEMPESTIVO
11. ARGUMENTOS	<p>SÍNTESE:</p> <p>- COM BASE NOS MESMOS FUNDAMENTOS DO RECURSO À DRJ.</p>

Subiram então os autos a este Conselho, por força do disposto no Decreto nº 4.395/02, tendo sido distribuídos, por sorteio, a este Relator, em sessão realizada no dia 25/02/2003, conforme notícia o documento de fls. 133, último destes autos.

É o relatório.



RECURSO Nº : 126.151
ACÓRDÃO Nº : 302-36.123

VOTO

O Recurso é tempestivo, reunindo condições de admissibilidade.

Como é sabido, o E. Supremo Tribunal Federal, no julgamento do R.E. 150.764-PE, em data de 16/12/1992, com Acórdão publicado em 02/04/1993, declarou a inconstitucionalidade da majoração de alíquota do FINSOCIAL, realizada a partir da Lei nº 7.787/89, estabilizando-se a referida alíquota em 0,5%.

Limita-se a lide trazida a exame e decisão deste Conselho à ocorrência ou não de decadência do direito da Recorrente, de pleitear a restituição, ou mesmo compensação, de valores pagos a maior, em decorrência das majorações reconhecidas como inconstitucionais.

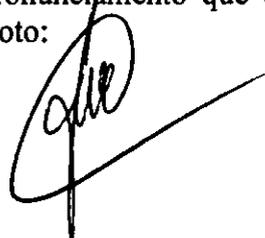
A matéria já foi exaustivamente analisada no âmbito do E. Segundo Conselho de Contribuintes e, também agora, pelas Câmaras deste Terceiro Conselho, em função da mudança de competência para sua apreciação, havendo marcante controvérsia de entendimentos sobre o assunto.

De tudo quanto já se escreveu sobre o assunto no âmbito destes Colegiados, existindo inúmeras teses sustentadas e até exaustivamente defendidas, de parte a parte, sem querer entrar na discussão sobre os diversos entendimentos já colhidos, parece-me mais ajustada à legalidade a corrente que se posiciona no sentido de que o início da contagem do prazo decadencial (05 anos), no caso dos recolhimentos da Contribuição para o Finsocial que aqui se discute, tenha início, efetivamente, a partir da data da publicação da Medida Provisória nº 1.110/95, em 31 de agosto de 1995.

Assim sendo, é entendimento deste Relator que o prazo para a formalização do pedido de restituição de quantia paga a maior, em razão da indevida majoração da alíquota do Finsocial antes indicada, estendeu-se até o dia 31 de agosto de 2000, inclusive. A perda do direito do contribuinte de requerer a restituição devida só se consuma, de fato, a partir de 1º de setembro de 2000, inclusive.

Sobre a matéria, perfeitamente aplicável ao caso o pronunciamento externado pela Insigne Conselheira Dra. Simone Cristina Bissoto, integrante desta Segunda Câmara, encontrado em alguns dos mais recentes julgados deste Colegiado que, com a devida *vênia*, passo a adotar, aqui e em todos os demais casos futuros que vier a decidir sobre tal questão.

Seguem-se transcrições do referido pronunciamento que consegui recolher de recentes julgados desta Câmara e que aqui adoto:



RECURSO Nº : 126.151
ACÓRDÃO Nº : 302-36.123

"DECLARAÇÃO DE VOTO.

Cinge-se o presente recurso ao pedido do contribuinte de que seja acolhido o pedido originário de restituição/compensação de crédito que alega deter junto a Fazenda Pública, em razão de ter efetuado recolhimento 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.

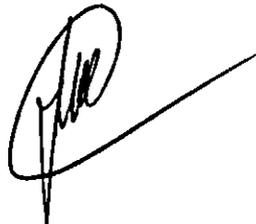
Das regras do CTN – Código Tributário Nacional, exteriorizadas nos artigos 165 e 168, vê-se que o legislador não cuidou da tipificação de todas as hipóteses passíveis de ensejar o direito à restituição, especialmente a hipótese de tributos declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal. Veja-se:

"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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.151
ACÓRDÃO Nº : 302-36.123

“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;

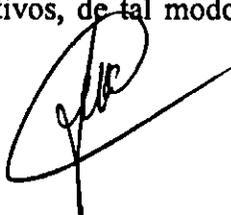
III – reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.”

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.151
ACÓRDÃO Nº : 302-36.123

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 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.” (g.n.)

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

“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 moderna 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.”

(José Artur Lima Gonçalves e Marcio Severo Marques)

“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.”

(Hugo de Brito Machado, 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 : 126.151
ACÓRDÃO Nº : 302-36.123

Num esforço conciliatório, porém, o Professor e ex-Conselheiro da 8ª Câmara do Primeiro Conselho 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:

“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 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.”

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

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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.151
ACÓRDÃO Nº : 302-36.123

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. Todavia, creio que se ajusta ao julgado no RE 126.883/RJ, Relator o eminente Ministro Sepúlveda Pertence, assim ementado (RTJ 1237/936):

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

A propósito, aduziu conclusivamente no seu douto voto (rtj 127/938):

“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 originalmente 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 procedimentos a serem observadas pela Administração Pública



RECURSO Nº : 126.151
ACÓRDÃO Nº : 302-36.123

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 hipóteses 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 no 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.”

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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.151
ACÓRDÃO Nº : 302-36.123

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.

Isto 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” (g.n.) – Art. 1º, caput, do Decreto nº. 2.346/97.

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, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.” (Dec. nº 2.346/97, art. 4º, § único).

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),



RECURSO Nº : 126.151
ACÓRDÃO Nº : 302-36.123

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 da lei tida por inconstitucional. (Nota MF/COSIT nº 312, de 16/07/99)

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."

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

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 par ao FINSOCIAL, em que a declaração de inconstitucionalidade do Supremo Tribunal Federal



RECURSO N° : 126.151
ACÓRDÃO N° : 302-36.123

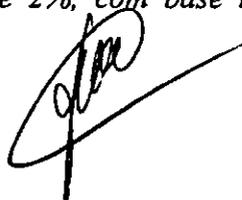
acerca da majoração de alíquotas, deu-se em julgamento de Recurso Extraordinário – que, em princípio, limitaria os seus efeitos apenas às partes do processo – deve-se tomar como marco inicial para a contagem do prazo decadencial a data da edição da Medida Provisória n° 1.110, de 30/08/95, sucessivamente reeditada até a Medida Provisória n° 2.176-79, de 23/08/2002 e, mais recentemente, transformada na Lei n°. 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 de Norma 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 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 à título da exação posteriormente declarada inconstitucional, poupando o Poder Judiciário de provocações repetidas sobre matéria já definida pela Corte Suprema.

Assim, tendo sido reconhecido – por inconstitucional – o pagamento da Contribuição para o FINSOCIAL, em alíquotas majoradas, respectivamente, para 1%, 1,20% e 2%, com base nas Leis n°s



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.151
ACÓRDÃO Nº : 302-36.123

7.787/89, 7.894/89 e 8.147/90, é cabível e procedente o pedido de restituição/compensação pela Recorrente, que foi protocolizado antes de 30/08/2000 e, conseqüentemente, antes de transcorridos os cinco anos da edição da Medida Provisória nº 1.110/95, publicada em 31/08/1995."

Como se verifica, brilhante o pronunciamento da Nobre Colega Conselheira, encontrado em outros julgados da espécie.

Vale acrescentar, ainda, que em determinado momento a própria administração tributária, por intermédio da Coordenação Geral do Sistema de Tributação - COSIT, da Secretaria da Receita Federal - M. Fazenda, veio a adotar como marco inicial para contagem do prazo objetivando o pedido de restituição em questão, o da referida M. P. nº 1.110/95. (PARECER COSIT Nº 58, de 27 de outubro de 1998)

Tal entendimento, é certo, prevaleceu tão somente até a edição do Ato Declaratório SRF nº 096, de 26/11/1999 (DOU de 30/11/99), que muda o entendimento sobre tal matéria, apoiando-se no Parecer PGFN nº 1.538/99, que assim dispôs:

"I - o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior que o devido, inclusive na hipótese de o pagamento ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação declaratória ou em recurso extraordinário, extingue-se após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da extinção do crédito tributário - arts. 165, I, e 168, I, da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

Tenho observado, no julgamento de Recursos da espécie por este Colegiado, o posicionamento diferenciado de Ilustres Colegas Conselheiros com relação à definição da ocorrência ou não da decadência do direito de requerer a restituição, com decisões inteiramente opostas, levando em consideração o mencionado Ato Declaratório SRF nº 096/99.

Refiro-me, como ponto de observação, ao Recurso nº 125.778, julgado nesta Câmara em Dezembro/2003, tendo como Relatora a I. Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, de cujo R. Voto condutor do Acórdão proferido, destaco os seguintes dizeres:

"Embora esta Conselheira esteja convicta de que a interpretação esposada no Parecer Cosit nº 58/98 - considerando a data da publicação



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.151
ACÓRDÃO Nº : 302-36.123

da MP nº 1.110/95 como termo inicial para contagem da decadência – não observou os princípios da segurança jurídica e do interesse público, não se pode negar que tal entendimento esteve vigente na Secretaria da Receita Federal até a edição do Ato Declaratório SRF nº 96, de 26/11/99 e, assim sendo, não há como deixar de aplicá-lo, no caso em exame – em que o pedido foi protocolado antes da adoção da nova interpretação – sob a justificativa de que, à época do respectivo julgamento pela autoridade de primeira instância, a instituição já adotava outro posicionamento.” (grifos e destaques acrescidos).

Data máxima vênia do entendimento da Nobre Conselheira, preocupada, como sempre, com a “segurança jurídica” e o “interesse público”, são pertinentes as indagações: E como ficam a segurança jurídica e o interesse público, quando as decisões deste órgão colegiado de julgamento administrativo passam a ficar à mercê das mudanças, convenientes ou não, de interpretações e posicionamentos da administração tributária ? E como ficam os contribuintes, igualmente prejudicados com a majoração ilegal das alíquotas do FINSOCIAL, que às vezes por diferença de apenas um dia, ou mesmo de horas, só vieram a apresentar o seu requerimento na vigência do novo posicionamento da administração pública ? E para onde vai o respeito à Constituição Federal em vigor, no que concerne ao princípio da isonomia?

É preciso deixar aqui patenteados que o Governo Federal, com o advento da MP nº 1.110/95, admitiu que a exigência das alíquotas majoradas da Contribuição do FINSOCIAL era inconstitucional, a partir da Decisão proferida pelo S.T.F.

Estabeleceu-se desde então, sem qualquer dúvida, o marco inicial da contagem do prazo decadencial para o pedido de restituição 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.

Quer-me parecer 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 não é, certamente, o mais correto.

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*.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.151
ACÓRDÃO Nº : 302-36.123

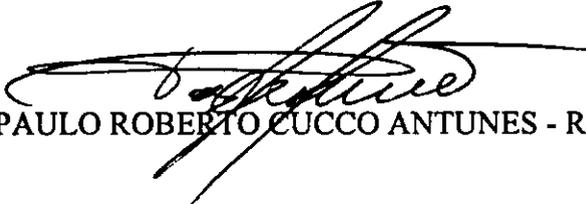
Conseqüentemente, só foram atingidos pela Decadência os pedidos formulados, em casos da espécie, a partir de 1º de setembro de 2000.

No caso dos autos, constata-se que o pleito da Recorrente, estampado no documento de fls. 01, deu-se em 30/08/1999, não tendo sido alcançado, portanto, pela decadência apontada na Decisão recorrida.

Ante o exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário aqui em exame, reformando a Decisão de Primeira Instância para fins de afastar a decadência aplicada no presente caso.

Reformada a Decisão recorrida, devem retornar os autos à instância *a quo* para que sejam analisadas as demais circunstâncias do pedido de restituição formulado pelo Recorrente.

Sala das Sessões, em 13 de maio de 2004



PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES - Relator