



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº : 13836.000562/99-86
SESSÃO DE : 14 de abril de 2004
ACÓRDÃO Nº : 302-36.028
RECURSO Nº : 125.610
RECORRENTE : IRMÃOS MANTOVANI & CIA LTDA.
RECORRIDA : DRJ/CAMPINAS/SP

FINSOCIAL
RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO
DECADÊNCIA

O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data de extinção do crédito tributário (art. 168, inciso I, do Código Tributário Nacional).

NEGADO PROVIMENTO POR MAIORIA.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior, Simone Cristina Bissoto e Paulo Roberto Cucco Antunes que davam provimento. O Conselheiro Paulo Roberto Cucco Antunes votou pela conclusão. A Conselheira Simone Cristina Bissoto fará declaração de voto.

Brasília-DF, em 14 de abril de 2004

PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES
Presidente em Exercício

ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO

Relatora

11 AGO 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: LUIS ANTONIO FLORA, MARIA HELENA COTTA CARDOZO, WALBER JOSÉ DA SILVA e LUIZ MAIDANA RICARDI (Suplente). Ausente o Conselheiro HENRIQUE PRADO MEGDA. Esteve presente o Procurador da Fazenda Nacional PEDRO VALTER LEAL.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.610
ACÓRDÃO Nº : 302-36.028
RECORRENTE : IRMÃOS MANTOVANI & CIA LTDA.
RECORRIDA : DRJ/CAMPINAS/SP
RELATOR(A) : ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO

RELATÓRIO

A empresa acima identificada recorre a este Conselho de Contribuintes, de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas/SP.

DO PEDIDO DE RESTITUIÇÃO

A interessada, regularmente inscrita no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica – CNPJ, cujo ramo de atividade é a “Indústria Hoteleira em Geral” (fls. 25), apresentou, em 14 de dezembro de 1999, o Pedido de Restituição/Compensação de fls. 01 a 13, acompanhado dos documentos de fls. 14 a 44, referentes ao Finsocial excedente à alíquota de 0,5%, relativo ao período de apuração compreendido entre outubro de 1989 a março de 1992 (fls. 02).

DA DECISÃO DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL

Em 03/03/2000, a Delegacia da Receita Federal em Jundiaí/ SP, por meio do Despacho Decisório nº 291/2000 (fls. 51/52), indeferiu o Pedido de Restituição, face à decadência do direito da contribuinte à mesma, com base no Ato Declaratório SRF nº 96, de 26 de novembro de 1999.

DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Cientificada da decisão da DRF em 26/05/2000 (AR às fls. 63), a interessada apresentou, em 23/06/2000, tempestivamente, a Manifestação de Inconformidade de fls. 66/80, contendo os argumentos que leio em sessão, para o mais completo esclarecimento de meus I. Pares.

DO ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Em 18 de abril de 2001, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas/ SP proferiu a Decisão DRJ/CPF Nº 000493 (fls. 123/128), assim ementada:

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

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

ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.610
ACÓRDÃO Nº : 302-36.028

Ementa: RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. DECADÊNCIA.

O direito de o contribuinte 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.

SOLICITAÇÃO INDEFERIDA.”

DO RECURSO AO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Cientificada da referida Decisão em 16/05/2001 (AR às fls. 131), a interessada apresentou, em 12/06/2001, tempestivamente, o recurso de fls. 132/149, expondo os argumentos que leio em sessão, para o conhecimento dos I. Membros desta Câmara.

Às fls. 151 consta a remessa dos autos ao Segundo Conselho de Contribuintes e às fls. 152 o encaminhamento do processo a este Terceiro Conselho de Contribuintes, por força do disposto no Decreto nº 4.395, de 27/09/2002.

O processo foi distribuído a esta Conselheira em 25/02/2003, numerado até a folha 156, que trata do trâmite dos autos no âmbito deste Colegiado.

Após a distribuição, foi juntado aos autos o documento de fls. 155 a 159, que se refere à “Representação SAORT/13839/156/2002”, para que fosse formalizado novo processo administrativo para a transferência dos débitos com pendência de compensação, visando sua cobrança. O mesmo foi formalizado.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.610
ACÓRDÃO Nº : 302-36.028

VOTO

O recurso é tempestivo, portanto dele conheço.

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

O pleito tem como fundamento: (a) a declaração de inconstitucionalidade do FINSOCIAL pelo STF ao julgar o RE nº 150.764-1/PE, acórdão DJ de 02/04/1993, para as empresas exclusivamente vendedoras de mercadorias e mistas; (b) sendo a recorrente uma empresa industrial e comercial, os valores por ela recolhidos lhe devem ser restituídos; (c) a Secretaria da Receita Federal editou a IN/SRF nº 31/97, com as alterações da IN/SRF nº 73/97, para reconhecer como indevidos, com efeito *erga omnes*, os pagamentos a maior do Finsocial, efetuados por empresas exclusivamente vendedoras de mercadorias e mistas; (d) a decisão de primeira instância não colocou em dúvida a existência dos questionados pagamentos indevidos, fundamentando-se, exclusivamente, no prazo para exercício do direito de pleitear a restituição; (e) o Ato Declaratório SRF nº 96/99 traduz uma mudança do entendimento oficial sobre a definição do termo inicial da decadência, com referência ao Parecer COSIT nº 58/98. Essa mudança de entendimento não pode resultar em tratamento desigual entre os contribuintes, privilegiando aqueles que tiveram seus pedidos deferidos antes da edição daquele malfadado ato normativo; (f) faz várias observações para contraditar os principais tópicos do Parecer PGFN/CAT/Nº 1.538/99 (fls. 138/146) e transcreve inúmeros julgados do Conselho de Contribuintes que apóiam a tese defendida pela Recorrente; (g) finaliza requerendo a reforma da decisão de primeira instância administrativa para reconhecer seu legítimo direito à restituição dos valores pagos a maior a título de Finsocial.

A matéria objeto deste processo foi por várias vezes analisada por este Colegiado, dando origem a vários julgados.

Quanto às hipóteses de restituição/compensação de valores recolhidos a título de Finsocial, excedentes à alíquota de 0,5%, trazidas a esta Segunda Instância de Julgamento Administrativo, citaremos, apenas para exemplificar, pedidos protocolados antes ou depois de 26/11/1999, data em que foi editado o Ato Declaratório SRF nº 96, pelo qual a Secretaria da Receita Federal adotou nova interpretação com referência ao termo inicial da contagem do prazo para a ocorrência da decadência.

Elmida

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.610
ACÓRDÃO Nº : 302-36.028

Na hipótese destes autos, o pedido da Interessada foi protocolado em 14 de dezembro de 1999, após, portanto, a edição do Ato Declaratório SRF nº 96, de 26/11/1999.

Quanto ao direito material da Recorrente em pleitear a restituição/compensação dos valores recolhidos à alíquota superior a 0,5%, esta Relatora entende que o prazo decadencial a ser aplicado obedece às normas contidas nos artigos 165 e 168, ambos do CTN, que, ao tratar da matéria "restituição total ou parcial do tributo", estabelecem, explicitamente, *verbis*:

"Art. 165 – O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou das circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II – erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

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

(...)

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

I - nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data de extinção do crédito tributário;

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória."

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

Elmich

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.610
ACÓRDÃO Nº : 302-36.028

Quanto às modalidades de extinção do crédito tributário, as mesmas encontram-se elencadas no artigo 156 do mesmo Código Tributário Nacional, que transcrevo, a seguir:

“Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I – o pagamento;

II – a compensação;

III – a transação;

IV – a remissão;

V – a prescrição e a decadência;

VI – a conversão do depósito em renda;

VII – o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do dispositivo no art. 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII – a consignação em pagamento nos termos do disposto no § 2º do art. 164;

IX – a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X – a decisão judicial passada em julgado;

XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

(...).” (Nota: o grifo não é do original)

Na hipótese destes autos, os pagamentos do Finsocial referem-se ao período de setembro de 1989 a março de 1992 e o Pedido de restituição/compensação foi apresentado em 27/12/00.

Assim, para esta Conselheira, está evidente a ocorrência da extinção do direito de a Recorrente pleitear a restituição/compensação do mesmo Finsocial.

É bem verdade que em outros processos cuja matéria também se referia à restituição/compensação de valores recolhidos a título de Finsocial,

EMULA

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.610
ACÓRDÃO Nº : 302-36.028

excedentes à alíquota de 0,5%, esta Relatora considerou outros fatos ocorridos no âmbito da Secretaria da Receita Federal que levaram a que a mesma tenha afastado a decadência, propondo o retorno dos autos à repartição de origem para análise das demais questões de mérito.

Naqueles casos em questão, todavia, os Pedidos de Restituição/Compensação foram protocolados pelo contribuinte anteriormente à data de 26/11/1999, data em que foi editado o Ato Declaratório SRF nº 96/99, por meio do qual a Secretaria da Receita Federal passou a adotar outro entendimento, ou seja, passou a dar nova interpretação sobre o termo inicial para a contagem da decadência, como salientei anteriormente.

Até aquela data, contudo, estava em vigência o Parecer COSIT nº 58, de 27/10/1998, segundo o qual, para a Secretaria da Receita Federal, o termo inicial para a contagem da decadência, no caso da majoração da alíquota do Finsocial, era a data da Medida Provisória nº 1.110, de 30 de agosto de 1995.

Ou seja, conforme aquele Parecer, a partir de 30 de agosto de 1995 é que passaria a ser contado o prazo de 5 (cinco) anos para a decadência do direito de pleitear a restituição total ou parcial do tributo.

Contudo, com a edição do Ato Declaratório SRF nº 96, de 26/11/1999, **repito, foi dada nova interpretação com referência ao prazo decadencial** (grifei), o qual passou a ser contado da data da extinção do crédito tributário, conforme preceituam os artigos nºs 165 e 168, ambos do CTN.

Ora, na hipótese destes autos, o Pedido de Restituição foi protocolado em 27/12/2000, data em estavam em vigor as disposições contidas no Ato Declaratório SRF nº 96/1999. Assim, não há como se aplicar à espécie os dispositivos constantes da Medida Provisória nº 1.110/95, conforme o entendimento externado pelo Parecer COSIT nº 58/1998, uma vez que a nova interpretação passa a reger as situações ocorridas a partir da mesma, afastando *in totem* a interpretação pretérita.

Ademais e apenas por amor ao debate, para esta Relatora não resta qualquer dúvida de que a interpretação esposada no Parecer COSIT nº 58/98 - considerando a data da MP nº 1.110/95 como termo inicial para contagem da decadência - não observou os princípios da segurança jurídica e do interesse público, espelhados no artigo 2º da Lei nº 9.784, de 29/01/2000, a qual tem aplicação subsidiária ao processo administrativo fiscal.

Por considerar cabível à espécie, por comungar inteiramente do entendimento exposto pela I. Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo com referência ao Recurso nº 126.455, Acórdão nº 302-35.890, trago a esta Colação excerto do Voto nele proferido, que traduz minha própria posição sobre a matéria, transcrevendo-o:

CMC

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.610
ACÓRDÃO Nº : 302-36.028

“(…)

De plano, esclareça-se que o posicionamento de nossos Tribunais Superiores, relativamente à restituição/ compensação do Finsocial, não é o de que a decadência ocorre após transcorridos dez anos do pagamento indevido, mas sim o de que a extinção do direito ao pleito ocorreu em 01/04/98, conforme se depreende da ementa a seguir:

“TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. PRESCRIÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL DO PRAZO. COMPENSAÇÃO. FINSOCIAL COM OUTROS TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. ART. 49, DA MP Nº 66, DE 29/08/2002 (CONVERSÃO NA LEI Nº 10.637, DE 30/12/2002). ART. 21, DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 210, DE 1º/10/2002. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES.

4. A decisão do colendo Supremo Tribunal Federal, proferida no RE nº 150.764-1/PE, que declarou inconstitucional o Finsocial (Lei nº 7.689/88), foi julgada em 16/12/1992 e publicada no DJU de 02/04/1993. Perfazendo-se o lapso de 5 (cinco) anos para efetivar-se a prescrição, seu término se deu em 01/04/1998. *In casu*, a pretensão da parte autora não se encontra atingida pela prescrição, pois a ação foi ajuizada em 05/08/1997.” (STJ – REsp 496203/RJ – DJ de 09/06/2003).

Com todo o respeito à decisão do STJ, analisando-se a questão da decadência com base no Código Tributário Nacional, as conclusões inarredáveis são aquelas esposadas no Parecer PGFN/CAT/Nº 1.538/99, cujos principais trechos serão a seguir transcritos:

(…)

30. A linha interpretativa do STJ contraria, portanto, um dos princípios fundamentais do estado de direito, plenamente consagrado na Constituição da República, que é o da segurança jurídica. Com efeito, permitir sejam revistas situações jurídicas plenamente consolidadas durante a vigência de lei posteriormente declarada inconstitucional, mesmo após decorridos os prazos decadenciais ou prescricionais, é estabelecer o caos na sociedade. Sim, porque a tese teria que ser aplicada a todos indistintamente, e isso significa dizer, por exemplo, que um contrato celebrado entre

EMULCH

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.610
ACÓRDÃO Nº : 302-36.028

particulares, sob a égide de uma lei inconstitucional, possa ser desconstituído ou anulado a qualquer tempo, se a lei sob a qual se amparou for declarada inconstitucional, ainda que decorrido o prazo extintivo do direito, estabelecido na legislação civil.

(...)

34. É preciso salientar, a esta altura, que não se nega o efeito *ex tunc* da declaração de inconstitucionalidade, tese hoje defendida pela maioria dos doutrinadores. O que se argumenta é em torno da eficácia temporal dessa espécie de decisão sobre situações já consolidadas. No campo da abstração jurídica, esse efeito é absoluto, já que ataca a lei *ab initio*, e restaura a ordem jurídica, em sua plenitude, ao *status quo ante*. Todavia, quando aplicado ao exame do caso concreto, razões relevantes ao Direito, vinculadas notadamente ao princípio da segurança jurídica e ao próprio interesse público, impõem um abrandamento da eficácia desse efeito.

(...)

41. Dessume-se, pois, que a eficácia do efeito *ex tunc* das decisões que declaram leis inconstitucionais deve ser temperada, de forma a não causar transtornos pelo desfazimento de situações jurídicas já consolidadas e, algumas vezes, irreversíveis ou de reversibilidade extremamente danosa ao Estado e à sociedade. Não se trata de questionar-se a nulidade *ab initio* da norma inconstitucional, no campo abstrato da ciência jurídica, questão aceita pela grande maioria da doutrina; mas simplesmente de reconhecer que, examinado à luz de fatos concretos, torna-se imperioso o abrandamento do efeito retroativo, para que não se provoque lesão maior do que a causada pela norma inconstitucional.

42. Ressalte-se, ademais, que o entendimento vencedor no STJ e no TRF da 1ª Região não considerou o princípio da estrita legalidade que rege o sistema tributário nacional. O CTN, como aduzido acima, cuidou expressamente do prazo de extinção do direito de pleitear a restituição tributária – “*seja inconstitucionalidade, seja ilegalidade do tributo*”, como ensinou ALIOMAR BALEEIRO – destarte, qualquer solução que não observe o disposto no art. 165 c/c o art. 168, constituirá simples criação exegetica, desprovida de qualquer amparo jurídico ou legal.

(...)

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.610
ACÓRDÃO Nº : 302-36.028

46. Por todo o exposto, são estas as conclusões do presente trabalho:

I – o entendimento de que termo *a quo* do prazo decadencial do direito de restituição de tributo pago indevidamente, com base em lei declarada inconstitucional pelo STF, seria a data de publicação do respectivo acórdão, no controle concentrado, e da resolução do Senado, no controle difuso, contraria o princípio da segurança jurídica, por aplicar o efeito *ex tunc*, de maneira absoluta, sem atenuar a sua eficácia, de forma a não desfazer situações jurídicas que, pela legislação regente, não sejam mais passíveis de revisão administrativa ou judicial;

II – os prazos decadenciais e prescricionais em direito tributário constituem-se em matéria de lei complementar, conforme determina o art. 150, III, “h” da Constituição da República, encontrando-se hoje regulamentada pelo Código Tributário Nacional;

III – 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, após decorridos cinco anos da ocorrência de uma das hipóteses previstas no art. 165 do mesmo Código;”

Os mesmos argumentos e conclusões esposados no parecer retro aplicam-se à tese de que a contagem do prazo decadencial teria como marco inicial a data da publicação da Medida Provisória nº 1.110/95, que estaria a suprir a ausência de resolução do Senado Federal, no controle difuso de constitucionalidade.”

Na hipótese destes autos, todo o entendimento manifestado no excerto do voto acima transcrito, especialmente as colocações, razões e conclusões da Procuradoria Nacional da Fazenda Nacional no Parecer PGFN/CAT/Nº 1.538/99, são inquestionavelmente aplicáveis.

Ademais, neste processo, o Pedido de Restituição de valores recolhidos a título de Finsocial, excedentes à alíquota de 0,5%, como salientado por esta Relatora por inúmeras vezes, foi protocolado em 14 de dezembro de 1999, sendo que os pagamentos mais recentes efetuados pela Contribuinte referem-se ao período de março de 1992 (grifei).

Claro está, portanto, que ocorreu a decadência do direito da Recorrente solicitar a respectiva restituição.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.610
ACÓRDÃO Nº : 302-36.028

Pelo exposto, NEGO PROVIMENTO AO RECURSO
VOLUNTÁRIO INTERPOSTO.

Sala das Sessões, em 14 de abril de 2004



ELIZABETH EMILIO DE MORAES CHIEREGATTO – Relatora

RECURSO Nº : 125.610
ACÓRDÃO Nº : 302-36.028

DECLARAÇÃO DE VOTO

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 à Fazenda Pública, em razão de ter efetuado recolhimentos a título de contribuição para o FINSOCIAL, em alíquotas superiores a 0,5%, com fundamento na declaração de inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal, quando do exame do Recurso Extraordinário 150.764/PE, julgado em 16/12/92 e publicado no DJ de 02/04/93.

O desfecho da questão colocada nestes autos passa pelo enfrentamento da controvérsia acerca do prazo para o exercício do direito à restituição de indébito. Passamos ao largo da discussão doutrinária de tratar-se o prazo de restituição de decadência ou prescrição, vez que o resultado de tal discussão não altera o referido prazo, que é sempre o mesmo, ou seja, 5 (cinco) anos, distinguindo-se apenas o início de sua contagem, que depende da forma pela qual se exterioriza o indébito.

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

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

I - nas hipóteses dos incisos I e II, do art. 165, da data da extinção do crédito tributário;

II - na hipótese do inciso III, do art. 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.”

Veja-se que o prazo é sempre de 5 (cinco) anos, sendo certo que a distinção sobre o início da sua contagem está assentada nas diferentes situações que possam exteriorizar o indébito tributário, situações estas elencadas, em caráter exemplificativo e didático, pelos incisos do referido art. 165, do CTN, nos seguintes termos:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.610
ACÓRDÃO Nº : 302-36.028

"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 : 125.610
ACÓRDÃO Nº : 302-36.028

*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 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."*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

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

² José Artur Lima Gonçalves e Marcio Severo Marques

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.610
ACÓRDÃO Nº : 302-36.028

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 administrativa, ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória (art. 168, inciso II, do CTN). Pela estreita similitude, o mesmo tratamento deve ser dispensado aos casos de soluções jurídicas ordenadas com eficácia erga omnes, como acontece na hipótese de edição de resolução do Senado Federal para expurgar do sistema norma declarada inconstitucional, ou na situação em que é editada Medida Provisória ou mesmo ato administrativo para reconhecer a impertinência exação tributária anteriormente exigida.”⁴

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

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 CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.610
ACÓRDÃO Nº : 302-36.028

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 136.883/RJ, Relator o eminente Ministro Sepúlveda Pertence, assim emensado (RTJ 137/936):

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

(...)

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

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

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.610
ACÓRDÃO Nº : 302-36.028

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.

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 exercitar 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.)

⁵ Art. 1º, caput, do Decreto nº 2.346/97

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.610
ACÓRDÃO Nº : 302-36.028

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."*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 nº 2.346/97

⁷ Nota MF/COSIT nº 312, de 16/7/99

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.610
ACÓRDÃO Nº : 302-36.028

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 à 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 CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.610
ACÓRDÃO Nº : 302-36.028

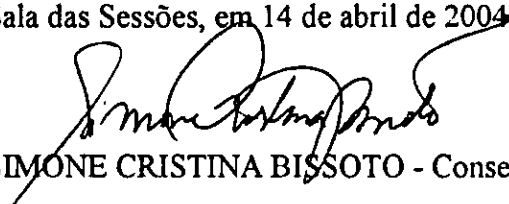
Dívida Ativa, dispensar a Execução Fiscal, bem como cancelar os débitos cuja cobrança tenha sido declarada inconstitucional pelo STF, muito maior razão há, por uma questão de isonomia, justiça e equidade, no reconhecimento do direito do contribuinte de reaver, **na esfera administrativa**, os valores 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 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**, reconhecendo ao Recorrente o direito à restituição/compensação dos valores que recolheu a título de contribuição para o FINSOCIAL com alíquotas superiores a 0,5% no período em referência, podendo e devendo a autoridade executora adotar todos os procedimentos administrativos aplicáveis à espécie, especialmente a verificação dos efetivos recolhimentos, a inexistência de decisão judicial que tenha negado ao contribuinte tal direito, a inexistência de débitos que previamente deveriam ser objeto de compensação, etc..., inclusive no que diz respeito aos critérios para aplicação da atualização monetária.

Eis como voto.

Sala das Sessões, em 14 de abril de 2004


SIMONE CRISTINA BISSOTO - Conselheira