

168-M



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13840.000084/00-41
Recurso nº 335.681 Voluntário
Acórdão nº 3102-00.620 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de março de 2010
Matéria FINSOCIAL - COMPENSAÇÃO
Recorrente INTERNATIONAL PAPER DO BRASIL (CHAMPION PAPEL E CELULOSE LTDA.)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Data do fato gerador: 29/02/2000, 31/03/2000, 30/04/2000

COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. CONDIÇÃO NECESSÁRIA. EXISTÊNCIA DE CRÉDITO E DÉBITO LÍQUIDO E CERTO. CRÉDITO DE TERCEIRO INEXISTENTE. IMPOSSIBILIDADE.

Na realização da compensação tributária é imprescindível a comprovação da existência simultânea de crédito e débito tributário líquido, recíprocos e de valores equivalentes.

A inexistência do crédito tributário líquido e certo torna materialmente impossível a realização do procedimento compensatório, inviabilizando qualquer análise jurídica dos pedidos de compensação apresentados.

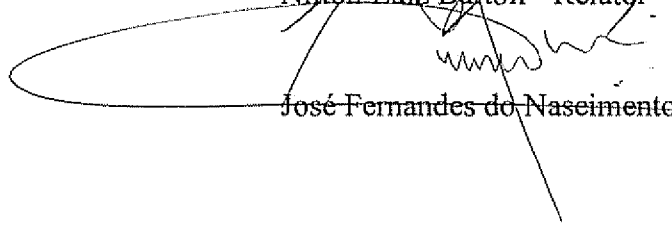
Recurso Voluntário Não Conhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em não conhecer do recurso. Vencidos Nilton Luiz Bartoli (Relator), Beatriz Veríssimo de Sena e Nanci Gama. Designado o Conselheiro José Fernandes do Nascimento para redigir o voto vencedor.


Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente


Nilton Luiz Bartoli - Relator


José Fernandes do Nascimento - Redator Designado

EDITADO EM: 19/04/2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, José Fernandes do Nascimento, Celso Lopes Pereira Neto, Nanci Gama, Beatriz Veríssimo de Sena e Nilton Luiz Bartoli.

Relatório

Trata-se de Pedido de Compensação de Débito com Crédito de Terceiros (fls. 01/02), para compensação entre os valores recolhidos a título de FINSOCIAL (crédito em nome da empresa Marino Comércio de Papéis Ltda), referentes aos períodos de outubro de 1989 a fevereiro de 1992 (fls. 03/04), com débitos de COFINS declarados em DCTF, relativos ao 1º e 2º trimestre de 2000 (fls. 47 a 52).

Por se tratar de processo de outra jurisdição, foi requisitado ao contribuinte (fls. 53), os pedidos de compensação.

Assim, foram apresentados cópias dos pedidos de compensação infra, já requisitados por intermédio do processo administrativo nº 13804.003203/99-76, em nome da empresa Marino Comércio de Papéis Ltda (fls. 57 a 58):

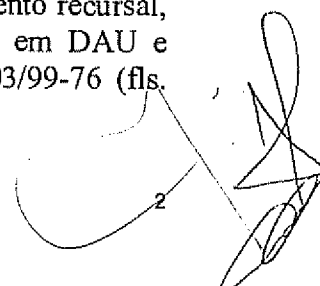
Cód. Contrib.	Período de apuração	Vencimento	Valor do imposto
2172	31/03/2000	14/04/2000	R\$500.000,00
2172	30/04/2000	15/05/2000	R\$583.654,95

Solicitada informações acerca do andamento processual supra mencionado, o r. Representante Fiscal da Agência da Receita Federal em Mogi Guaçu, foi informado que esse processo de reconhecimento creditório foi indeferido, tendo sido apresentado recurso pela parte (fls. 64 a 66). Solicita o encaminhamento dos autos à Equipe de Restituição, Compensação e Ressarcimento para juntada da r. decisão de indeferimento do julgador monocrático (fls. 69).

Em atendimento ao Despacho de fls. 69, foi anexado às fls. 70, cópia do Despacho Decisório proferido pela DIORT e cópia do acórdão DRJ 56.878 às fls. 71/76, acompanhada de documentos de fls. 77 a 102, indeferindo o pedido da interessada Marino Comércio de Papéis Ltda, face a decadência dos créditos relativos ao período de apuração 01/09/89 a 30/09/89 e 01/11/89 a 31/01/92.

Face ao precedente do julgamento supra, não reconhecendo o direito creditório, foi apresentado pelo contribuinte Manifestação de Inconformidade (fls. 104 a 124), colacionando, inclusive, cópia da liminar concedida nos autos de Ação Cautelar, determinando a suspensão da exigência dos débitos relativos a COFINS, que são objetos de compensação, com os créditos oriundos do recolhimento do FINSOCIAL (fls. 133 a 168).

Em julgamento do Recurso Voluntário interposto pela contribuinte Marino Comércio de Papéis Ltda perante o Conselho de Contribuinte, foi negado provimento recursal, cassando-se a Liminar concedida que amparava a emissão de CND, inscrição em DAU e CADIN até decisão final na esfera administrativa do processo nº 13804.003203/99-76 (fls. 180).



Inconformada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário perante esse Egrégio Conselho (fls. 189 a 214), face a decisão administrativa definitiva apresentada a empresa Marino Comércio de Papéis Ltda.

Dando prosseguimento aos trabalhos, o processo administrativo do contribuinte aqui discutido (direito creditório para compensação de débito referente a COFINS), foi remetido à Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Campinas/SP, fls. 221/225, que consubstanciou sua decisão na seguinte ementa:

“Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendária: 2000

Ementa: COMPENSAÇÃO. DÉBITO DE TERCEIROS

Indeferido o processo principal, de o contribuinte titular do alegado crédito, não cabe discussão administrativa no processo de acompanhamento dos débitos que seriam compensados por terceiro.

Impugnação não Conhecida”

Intimado da decisão proferida (AR - fls. 230), o contribuinte apresenta tempestivamente o Recurso Voluntário às fls. 231/255, sob as seguintes alegações:

(i) foram formulados, mediante demonstração da sua origem regular, os pedidos de compensação (processo 13840.000084/00-41) e de restituição (processo 13804.003203/99-76), o qual foi indeferido e indevidamente desapensado, por esse motivo, interpôs Recurso Voluntário como terceiro interessado, tendo em vista seu direito a compensação, o que não foi conhecido, tornando obrigatória discussão sobre a matéria;

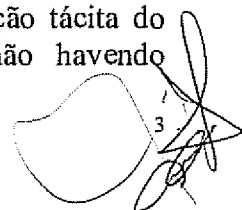
(ii) o pedido foi formulado quando ainda era autorizado pela Secretaria da Receita Federal, na vigência da IN 21/97 e a nova redação dada pelo art. 74 da Lei 9430/96 pela Lei 10.637/02 determina a conversão dos pedidos de compensação pendentes em declaração de compensação, o que não foi observado pela autoridade administrativa;

(iii) segundo o §11º do artigo 74 da Lei 9.430/96 todo procedimento de compensação está submetido às disposições do Decreto 70.235/72 que suspende a exigibilidade do débito objeto da compensação, cabendo, portanto apresentação de manifestação de inconformidade, que se indeferida deve ser dirigida ao Conselho de Contribuintes;

(iv) todos os formulários foram devidamente entregues, não apresentando irregularidades formais, com data de ingresso do pedido de compensação em 18/02/2000 e não como data de apreciação como entende a Receita Federal;

(v) a alegação de que o prazo para se pleitear a compensação teria início na data do pagamento do tributo não se aplica, pois o FINSOCIAL é sujeito a lançamento por homologação, conforme artigo 150 do CTN, possuindo peculiaridades (como sujeição ao controle do Fisco) em relação à fixação da data de extinção do respectivo crédito tributário;

(vi) a extinção de tais créditos tributação operou-se cinco anos após a ocorrência de seus respectivos fatos geradores e, portanto a data da homologação tácita do lançamento representa a data de extinção do crédito tributário, isto é, não havendo

A handwritten signature in black ink is written over a circular stamp. The stamp contains the number '3' in the center. The signature is stylized and appears to be a cursive script.

homologação expressa, o prazo prescricional é de dez anos, conforme entendimento pacificado pelo STF;

(vii) desse modo, o período de 10/1989 a 02/19992 encontra-se dentro do prazo decadencial de dez anos, pois o pedido de compensação/restituição é datado de 10/08/1999;

(viii) ainda que fosse considerada a contagem do prazo prescricional mais favorável a Fazenda, não se verificaria a prescrição, pois segundo a MP 1.110/95, o marco inicial para restituição/compensação se verificou em 31/08/1995, portanto, o prazo final para pleitear o direito a restituição seria em 30/08/2000 e o pedido foi realizado em 18/02/2000.

Diante do acima demonstrado, o contribuinte requer indeferimento da decisão em primeira instância, provimento de suas alegações e ainda sustentação oral do recurso ora discutido.

Traz aos autos documentos de fls. 259 a 311, entre os quais, Relação de Bens e Direitos para Arrolamento (fls. 271/284), Certidão de Objeto e Pé (fls. 287/289).

Os autos foram distribuídos a este Conselheiro em um único volume, constando numeração até as fls.313, última.

Desnecessário o encaminhamento do processo à Procuradoria da Fazenda Nacional para ciência quanto ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, nos termos da Portaria MF nº. 314, de 25/08/99.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Nilton Luiz Bartoli, Relator

Versa o presente caso sobre Pedido de Restituição de importância recolhida a título de FINSOCIAL, formalizado sob a égide da IN 21/97, acompanhado de Pedido de Compensação de Crédito com Débito de Terceiro.

Consta dos autos que a recorrente INTERNATIONAL PAPER DO BRASIL LTDA. teria adquirido os créditos em tela da empresa MARINO COMÉRCIO DE PAPÉIS LTDA., empresa essa que efetivamente requereu a Restituição.

No curso do processo onde se discutia o direito ao crédito (autos nº 13804.003203/99-76) foi proferida decisão de primeira instância, negando o pleito ao argumento de se ter operado a decadência do direito à restituição.

Naquele momento, por não mais manter contato com a empresa-cedente, nem tampouco saber de seu paradeiro, optou a ora recorrente (INTERNATIONAL) por interpor recurso voluntário a esse Conselho de Contribuintes, na qualidade de terceiro interessado, *status* este adquirido através da Cessão de Crédito anteriormente havida.

Sucede que a Autoridade Fiscal, não reconhecendo o interesse recursal da ora recorrente, reputou como findo o Pedido de Restituição, ante a não interposição do recurso voluntário pela empresa MARINO.

A partir de então, diante da perda de objeto (ausência de créditos) do Pedido de Compensação formulado pela recorrente (autos nº 13840.000084/00-41), os valores que deixaram de ser recolhidos aos cofres públicos em virtude da compensação que vinha sendo efetuada pela recorrente, estavam na iminência de serem remetidos à Dívida Ativa.

Foi então que a recorrente propôs Ação Cautelar (autos nº 2004.61.27.002183-3), seguida da competente Ação Ordinária (autos nº 2004.61.27.002442-1), ambas propostas perante a 1ª Vara Federal da Seção Judiciária de São João da Boa Vista (SP), onde requereu a suspensão da inscrição do débito fiscal em dívida ativa e no CADIN, enquanto perdurasse a discussão do tema no âmbito administrativo.

Foi concedida medida liminar (fls. 159/166), suspendendo a exigibilidade do crédito.

Sobreveio, então, decisão de primeira instância nos autos nº 13840.000084/00-41, indeferindo a compensação por ausência de créditos a compensar.

Os autos dos dois processos foram, então, novamente apensados, e remetidos a esse Conselho em razão do recurso voluntário interposto em face da decisão supra mencionada.

A solução para a controvérsia passa pelo exame de duas questões: (i) poderia o cessionário intervir no processo onde se discute o crédito; e (ii), em caso positivo, se teria de fato se operado a decadência do indigitado direito.

Se superadas tais questões, a compensação da recorrente poderia finalmente ser apreciada.

Inicialmente, penso não haver qualquer razão para que os processos de nº 13804.003203/99-76 (onde a empresa MARINO pleiteia o reconhecimento do crédito) e o de nº 13840.000084/00-41 (Pedido de Compensação de débitos próprios com créditos de terceiros formulado pela recorrente) caminhem separadamente, como já fora determinado anteriormente, pelo que **devem necessariamente ser julgados conjuntamente.**

Passo, pois, ao exame das questões enunciadas.

Como é cediço, a compensação de créditos de um contribuinte com débitos de outro foi permitida pela Receita Federal do Brasil durante a vigência da IN SRF nº 21/97, até a modificação ocorrida em razão da IN SRF nº 41/2000, de 7.4.2000.

Durante esse interregno, época em que foi protocolizado o presente Pedido de Restituição, vigia o art. 15 da IN SRF nº 21/97, de seguinte teor:

Art. 15. A parcela do crédito a ser restituído ou ressarcido a um contribuinte, que exceder o total de seus débitos, inclusive os que houverem sido parcelados, poderá ser utilizada para a compensação com débitos de outro contribuinte, inclusive se parcelado.

§ 1º A compensação de que trata este artigo será efetuada a requerimento dos contribuintes titulares do crédito e do débito,

formalizado por meio do formulário "Pedido de Compensação de Crédito com Débito de Terceiros", de que trata o Anexo IV.

§ 2º Se os contribuintes estiverem sob jurisdição de DRF ou IRF-A diferentes, o formulário a que se refere o parágrafo anterior deverá ser preenchido em duas vias, devendo cada contribuinte protocolizar uma via na DRF ou IRF-A de sua jurisdição.

§ 3º Na hipótese do parágrafo anterior, a via do Pedido de Compensação de Crédito com Débito de Terceiros, entregue à DRF ou IRF-A da jurisdição do contribuinte titular do débito terá caráter exclusivo de comunicado.

(...) (grifos nossos)

Em 13.8.1999, durante a vigência do dispositivo acima transcrito, portanto, a contribuinte Marino Comércio de Papéis Ltda. formulou Pedido de Restituição de valores recolhidos indevidamente a título de FINSOCIAL (autos nº 13804.003203/99-76).

Em 18.2.2000, enquanto ainda vigorava o citado art. 15 da IN SRF 21/97, a mesma contribuinte apresentou conjuntamente com a contribuinte CHAMPION PAPEL E CELULOSE LTDA. (atual INTERNATIONAL PAPER DO BRASIL LTDA.) Pedido de Compensação de Crédito com Débito de Terceiros, documento de que trata o Anexo IV do art. 15 da IN SRF nº 21/97 e que se encontra acostado às fls. 61 do processo nº 13804.003203/99-76.

Naquele formulário, o contribuinte detentor de créditos perante a então Secretaria da Receita Federal cedia a outro contribuinte, devedor de débitos vencidos ou vincendos, parte ou a totalidade de crédito seu, para compensação com débito do terceiro, com expressa autorização e anuência do Fisco.

Para que não pairassem dúvidas, as duas contribuintes subscreveram "Instrumento Particular de Promessa e Transferência de Créditos contra a União Federal" (fls. 433/435 dos autos nº 13840.000084/00-41), ratificando formalmente a cessão de créditos operada através do formulário preenchido conjuntamente perante a Receita Federal.

A partir daquele instante, o contribuinte cessionário (a ora recorrente) passou a ser a titular do crédito cedido (ou de sua expectativa de direito), tendo, assim, total legitimidade para defender seu direito e sua própria existência.

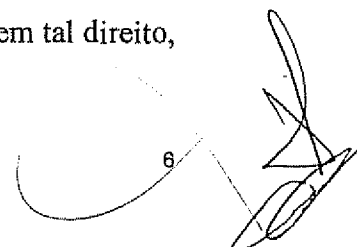
A partir de então, a recorrente pode ser considerada, no mínimo, co-requerente do Pedido de Restituição, já que a totalidade do crédito objeto do Pedido passou à sua titularidade.

A recorrente tornou-se, pois, parte requerente naqueles autos, possuindo legitimidade para apresentar recurso voluntário da decisão que não reconheceu o crédito reclamado, *in casu*, pelo argumento da decadência.

Ainda que não fosse considerada parte, a recorrente poderia ingressar naqueles autos e defender o crédito pleiteado na condição de **terceiro diretamente interessado**.

É oportuno reproduzir alguns dispositivos legais que lhe conferem tal direito, a saber:

6



Código de Processo Civil:

Art. 41. Só é permitida, no curso do processo, a substituição voluntária das partes nos casos expressos em lei.

Art. 42. A alienação da coisa ou do direito litigioso, a título particular, por ato entre vivos, não altera a legitimidade das partes.

§ 1º O adquirente ou o cessionário não poderá ingressar em juízo, substituindo o alienante, ou o cedente, sem que o consinta a parte contrária.

§ 2º O adquirente ou o cessionário poderá, no entanto, intervir no processo, assistindo o alienante ou o cedente.

Art. 50. Pendendo uma causa entre duas ou mais pessoas, o terceiro, que tiver interesse jurídico em que a sentença seja favorável a uma delas, poderá intervir no processo para assisti-la.

Parágrafo único. A assistência tem lugar em qualquer dos tipos de procedimento e em todos os graus da jurisdição; mas o assistente recebe o processo no estado em que se encontra.

(grifos nossos)

Art. 51. Não havendo impugnação dentro de 5 (cinco) dias, o pedido do assistente será deferido. Se qualquer das partes alegar, no entanto, que falece ao assistente interesse jurídico para intervir a bem do assistido, o juiz:

I - determinará, sem suspensão do processo, o desentranhamento da petição e da impugnação, a fim de serem autuadas em apenso;

II - autorizará a produção de provas;

III - decidirá, dentro de 5 (cinco) dias, o incidente.

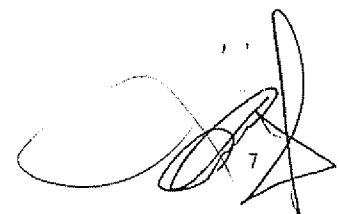
Art. 52. O assistente atuará como auxiliar da parte principal, exercerá os mesmos poderes e sujeitar-se-á aos mesmos ônus processuais que o assistido.

Parágrafo único. Sendo revel o assistido, o assistente será considerado seu gestor de negócios.

Art. 54. Considera-se litisconsorte da parte principal o assistente, toda vez que a sentença houver de influir na relação jurídica entre ele e o adversário do assistido.

Parágrafo único. Aplica-se ao assistente litisconsorcial, quanto ao pedido de intervenção, sua impugnação e julgamento do incidente, o disposto no art. 51.

Lei 9.784/1999:



Art. 9º São legitimados como interessados no processo administrativo:

I - pessoas físicas ou jurídicas que o iniciem como titulares de direitos ou interesses individuais ou no exercício do direito de representação;

II - aqueles que, sem terem iniciado o processo, têm direitos ou interesses que possam ser afetados pela decisão a ser adotada;

Art. 69. Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei.

Como visto, a recorrente, ainda que não reconhecida como a requerente originária do Pedido de Restituição, poderia intervir na qualidade de assistente, o que lhe confere o direito de exercer **os mesmos poderes processuais** que a parte assistida (CPC, art. 52).

Como se sabe, ambos os Diplomas são aplicados subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, regulado pelo Decreto 70.235/72.

Diante do exposto, sob qualquer ângulo que se examine a questão, a recorrente é **parte legítima** para defender o reconhecimento de seu crédito, e da subsequente homologação da compensação efetuada com respaldo naquele.

Como o assistente recebe o processo no estado em que se encontra (CPC, art. 50, § único), cabe verificar se o recurso voluntário interposto nos autos do processo nº 13804.003203/99-76 seria tempestivo.

Conforme se atesta às fls. 133 e seguintes daquele processo, após a intimação infrutífera pela via postal, a Repartição Fiscal promoveu a intimação via edital (fls. 134), onde ficou consignado que a parte teria o prazo de 30 dias para tomar ciência do Acórdão DRJ/SPOI nº 5.878, de fls. 126/131, **a contar do 16º (décimo sexto) dia da data de afixação do edital**, afixação esta que ocorreu em **8.11.2004**.

O prazo de 30 (trinta) dias passou a fluir, portanto, a partir do dia 24.11.2004, sendo certo que o recurso voluntário foi protocolizado em 22.12.2004, portanto, dentro do prazo recursal.

Sendo, pois, a parte legítima e o recurso tempestivo, passo à sua análise

O pedido de restituição formulado pelo recorrente tem fundamento na inconstitucionalidade das normas que majoraram a alíquota do FINSOCIAL, declarada pelo Colendo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 150.764-PE ocorrido em 16.12.1992, tendo o acórdão sido publicado em 2.3.1993, e cuja decisão transitou em julgado em 4.5.1993.

Assim, a controvérsia trazida aos autos cinge-se à ocorrência (ou não) da decadência (prescrição) do direito do recorrente de pleitear a restituição dos valores que pagou a mais em razão do aumento reputado inconstitucional.

Antes, porém, de adentrarmos na análise do caso concreto, cumpre uma advertência.

Levantou-se no âmbito deste Conselho, sob o fundamento do Parecer PGFN/CRJ/Nº 3401/2002, o entendimento de ser impossível a este Colegiado deferir pedidos de restituição dos valores pagos a título do FINSOCIAL, em razão das conclusões elencadas naquele arrazoado, endossadas pelo Ministro de Estado da Fazenda quando de sua aprovação.

Com a devida vênia de seus seguidores, tal entendimento revela-se equivocado, destoando do que prevê a legislação aplicável.

Inicialmente, cumpre destacar que a citação ou transcrição de excertos isolados e fora de contexto do mencionado Parecer podem realmente conduzir à conclusão de que o tema relativo à restituição do FINSOCIAL teria sido plenamente esgotado na peça elaborada pela Procuradoria da Fazenda Nacional, vinculando toda a Administração Federal àquelas conclusões.

Sucede que o Parecer versa especificamente sobre os pedidos de restituição do FINSOCIAL **referentes a créditos que tenham sido objeto de ação judicial, com decisão final favorável à Fazenda Nacional já transitada em julgado.**

A questão efetivamente tratada no Parecer é: “os contribuintes que já tenham contra si uma decisão judicial final desfavorável atinente ao FINSOCIAL, transitada em julgado, podem requerer administrativamente a restituição daqueles créditos?”

É o que se depreende do despacho do Exmo. Ministro da Fazenda, quando da aprovação do Parecer:

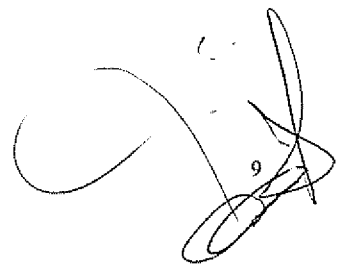
“Despacho: Aprovo o Parecer PGFN/CRJ Nº 3.401/2002, de 31 de outubro de 2002, pelo qual ficou esclarecido que: 1) os pagamentos efetuados relativos a créditos tributários, e os depósitos convertidos em renda da União, em razão de decisões judiciais favoráveis à Fazenda Nacional transitadas em julgado, não são suscetíveis de restituição ou de compensação em decorrência de a norma aplicada vir a ser declarada inconstitucional em eventual julgamento, no controle difuso, em outras ações distintas de interesse de outros contribuintes; 2) a dispensa de constituição do crédito tributário ou a autorização para a sua desconstituição, se já constituído, previstas no art. 18 da Medida Provisória nº 2.176-79/2002, convertida na Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, somente alcançam a situação de créditos tributários ainda não extintos pelo pagamento. Publique-se o presente despacho, com o referido Parecer.”¹

(grifos acrescentados)

Na mesma linha, a ementa do Parecer:

“Declaração de inconstitucionalidade em sede de controle difuso. Não-suspensão da execução da lei pelo Senado Federal. Irreversibilidade das sentenças transitadas em julgado em favor da União (Fazenda Nacional), a não ser em procedimento revisional rescisório, quando cabível. Necessidade de

¹ DOU de 2 de janeiro de 2003, Seção I, p. 5.



provimento judicial para repetição ou compensação em relação à terceiro eventualmente prejudicado.”²

(grifos acrescentados)

A conclusão do mencionado Parecer é ainda mais eloqüente, somente confirmando nosso entendimento:

“IV

CONCLUSÃO

43. Diante do exposto, a síntese do entendimento doutrinário acima esposado conduz, inexoravelmente, à conclusão de que os efeitos da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no RE 150.764/PE (na via de defesa) não têm o condão de alcançar as situações jurídicas concretas decorrentes de decisões judiciais transitadas em julgado, favoráveis à União (Fazenda Nacional). Assim, pode-se concluir que a questão submetida a esta Procuradoria-Geral deve ser harmonizada no sentido de que:

a) a declaração de inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal no RE 150.764/PE não tem o condão de afetar a eficácia das decisões transitadas em julgado, as quais determinaram a conversão dos depósitos efetuados em renda da União,

b) repetindo, a decisão do STF que fulminou a norma no controle difuso de constitucionalidade também não poderá ser invocada para o fim de automática e imediatamente desfazer situações jurídicas concretas e direitos subjetivos, porque não foram o objeto da pretensão declaratória de inconstitucionalidade;

(...)”³

(nossos destaques)

Ora, percebe-se claramente que a questão ventilada no Parecer refere-se àqueles créditos de FINSOCIAL **que tenham sido objeto de ação judicial, julgada em favor da Fazenda Nacional e já transitada em julgado.**

O ponto central do Parecer reside em saber se um posterior reconhecimento da inconstitucionalidade de um tributo teria o condão de desfazer a coisa julgada.

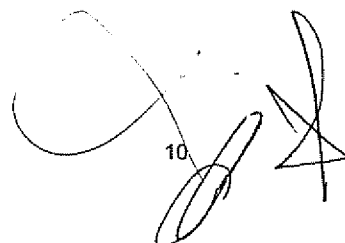
Esse não é o caso dos autos.

Bem por isso, **a transcrição isolada** da alínea “c” do item 43 do Parecer poderia levar à conclusão de que o Parecer teria esgotado o tema referente à restituição do FINSOCIAL em todas as suas variáveis, o que jamais ocorreu.

Com efeito, essa é a redação da citada alínea “c”:

² Idem, p. 5.

³ Idem, p. 5/6.



“c) os contribuintes que porventura efetuaram pagamento espontâneo, ou parcelaram ou tiveram os depósitos convertidos em renda da União, sob a vigência de norma cuja eficácia tenha vindo a ser, posteriormente, suspensa pelo Senado Federal, não fazem jus, em sede administrativa, à restituição, compensação ou qualquer outro expediente que resulte em renúncia de crédito da União;”⁴

Ocorre que a alínea “c” está inserida no item 43 do Parecer, cujo caput remete unicamente às “situações jurídicas concretas decorrentes de decisões judiciais transitadas em julgado, favoráveis à União (Fazenda Nacional)”.

Como se não bastasse, afora a inaplicabilidade das conclusões do mencionado Parecer ao caso concreto, outras razões autorizam este Conselho a examinar pedidos como o que ora se julga.

A existência e a competência dos Conselhos de Contribuintes estão previstas em lei, notadamente no Decreto nº. 70.235/72 com as alterações introduzidas pela Lei nº. 8.748/93.

Os Conselhos de Contribuintes são segunda instância de julgamento dos processos administrativos relativos a tributos de competência da União, garantindo, na sede administrativa, a existência do duplo grau de jurisdição previsto constitucionalmente.

O processo administrativo fiscal rege-se pelo já citado Decreto nº. 70.235/72, e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.

A atividade jurisdicional, quer a administrativa, quer a judicial, tem como princípio basilar o livre convencimento do juiz, segundo o qual o julgador decidirá livremente a causa, apreciando a lei e as provas constantes dos autos, fundamentando sua decisão.

O direito à restituição de valores pagos indevidamente a título de tributo se encontra há muito previsto no Código Tributário Nacional e legislação correlata.

No âmbito administrativo, a matéria encontra-se atualmente regulada pela Instrução Normativa SRF nº. 900/2008.

Assim dispõe o seu artigo 2º, *verbis*:

Art. 2º Poderão ser restituídas pela RFB as quantias recolhidas a título de tributo sob sua administração, bem como outras receitas da União arrecadadas mediante DARF ou GPS, nas seguintes hipóteses:

I – cobrança ou pagamento espontâneo, indevido ou a maior que o devido;

II – erro na identificação 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;

⁴ Idem.

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

§ 1º Também poderão ser restituídas pela RFB, nas hipóteses mencionadas nos incisos I a III, as quantias recolhidas a título de multa e de juros moratórios previstos nas leis instituidoras de obrigações tributárias principais ou acessórias relativas aos tributos administrados pela RFB.

§ 2º A RFB promoverá a restituição de receitas arrecadadas mediante Darf e GPS que não estejam sob sua administração, desde que o direito creditório tenha sido previamente reconhecido pelo órgão ou entidade responsável pela administração da receita.

§ 3º Compete à RFB efetuar a restituição dos valores recolhidos para outras entidades ou fundos, exceto nos casos de arrecadação direta, realizada mediante convênio.

Mais adiante, a norma prevê a compensação:

Art. 34. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, ressalvadas as contribuições previdenciárias, cujo procedimento está previsto nos arts. 44 a 48, e as contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos.

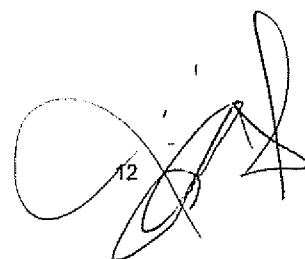
(...)

Nos casos onde haja o indeferimento administrativo do pedido de compensação/restituição, o contribuinte poderá interpor recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes. É o que dispõe o artigo 66 da mesma Instrução:

Art. 66. É facultado ao sujeito passivo, no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data da ciência da decisão que indeferiu seu pedido de restituição, ressarcimento ou reembolso ou, ainda, da data da ciência do despacho que não homologou a compensação por ele efetuada, apresentar manifestação de inconformidade contra o não reconhecimento do direito creditório ou a não-homologação da compensação.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica à compensação de contribuição previdenciária.

§ 2º A competência para julgar manifestação de inconformidade é da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em cuja circunscrição territorial se inclua a unidade da RFB que indeferiu o pedido de restituição ou ressarcimento ou não homologou a compensação, observada a competência material em razão da natureza do direito creditório em litígio.

A handwritten signature in black ink, followed by the number '12' written below it.

§ 3º Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

§ 4º A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam o caput e o § 3º obedecerão ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

§ 5º A manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação, bem como o recurso contra a decisão que julgou improcedente essa manifestação de inconformidade, enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 do CTN relativamente ao débito objeto da compensação.

§ 6º Ocorrendo manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação e impugnação da multa a que se referem os §§ 1º e 2º do art. 38, as peças serão reunidas em um único processo para serem decididas simultaneamente.

§ 7º O disposto no caput e nos §§ 2º, 3º e 4º também se aplica ao indeferimento de pedido de reconhecimento de direito creditório decorrente de retificação de DI.

§ 8º Não cabe manifestação de inconformidade contra a decisão que considerou não declarada a compensação ou não formulado o pedido de restituição, ressarcimento ou reembolso, bem como da decisão que não admitiu a retificação de que tratam os arts. 76 a 79 ou indeferiu o pedido de cancelamento de que trata o art. 82.

Já o atual Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, introduzido pela Portaria MF nº. 147, de 25.06.2007, prevê em seu artigo 22 que:

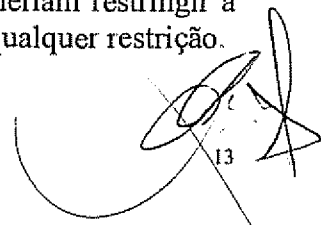
"Artigo 22. Compete ao Terceiro Conselho de Contribuintes julgar os recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância sobre a aplicação da legislação referente a:

(...)

XVI – contribuição para o Fundo de Investimento Social (Finsocial), quando sua exigência não esteja lastreada, no todo ou em parte, em fatos cuja apuração serviu para determinar a prática de infração a dispositivos legais do imposto sobre a renda;"

Ora, como restou amplamente demonstrado no cotejo da legislação em destaque, este Conselho encontra-se plena e legalmente habilitado a apreciar, em sede recursal, pedidos de restituição/compensação de valores pagos indevidamente a título dos tributos de sua competência, dentre eles, o FINSOCIAL.

Dessa forma, ainda que o prestigioso Parecer PGFN/CRJ/Nº 3401/2002 discorresse sobre toda a gama de pedidos de restituição/compensação atinentes ao FINSOCIAL - o que não se verificou, como já foi sublinhado -, suas conclusões não poderiam restringir a apreciação do tema por este Colegiado, incumbido por Lei deste mister sem qualquer restrição.



Na mesma esteira, as conclusões ali enumeradas jamais poderiam vincular as decisões deste Conselho.

Finalmente, mas não menos digno de citação, o artigo 49 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (Portaria MF 147/07) **autoriza expressamente, a contrario sensu**, os Conselhos de Contribuintes a afastar, **por vício de inconstitucionalidade**, a aplicação de lei que embase a constituição de crédito tributário, cuja constituição tenha sido dispensada (parágrafo único, inciso II, "a").

Como será melhor detalhado mais adiante, em 31.8.1995 foi editada a Medida Provisória nº. 1.110, de 30.8.1995, de autoria do Exmo. Ministro da Fazenda, que, após sucessivas reedições, foi convertida na Lei nº. 10.522, de 19.7.2002.

Entre outras providências, a Medida Provisória dispensou a Fazenda Nacional de constituir créditos, inscrever na Dívida Ativa, ajuizar execução fiscal, bem como autorizou a cancelar o lançamento e a inscrição relativamente a tributos e contribuições julgados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, ou ilegais, em última instância, pelo Superior Tribunal de Justiça (artigo 17).

No rol do citado artigo encontrava-se a contribuição ao FINSOCIAL (inciso III).

Tendo havido ato normativo formal que dispensou a constituição de créditos tributários oriundos do FINSOCIAL, este Conselho fica automaticamente investido da competência de afastar a aplicação de lei reputada inconstitucional, por força do previsto no art. 49, § único, inciso II, "a" de seu Regimento Interno.

Superado o óbice, passemos à análise do caso concreto.

De início, julgo conveniente nos debruçarmos sobre os institutos da decadência e prescrição.

Embora ainda haja alguma controvérsia acerca dos elementos que diferenciam a decadência da prescrição, o certo é que ambos os institutos foram introduzidos há muito no direito pátrio objetivando disciplinar as relações jurídicas no tempo.

Com efeito, a falta de um termo final para o exercício de um direito poderia desestabilizar as relações sociais, ao deixar indefinidas certas situações, gerando insegurança jurídica.

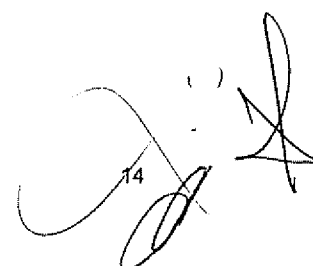
Bem por isso o legislador houve por estabelecer regras para o exercício de direitos, delimitando sua extensão no tempo e seus termos inicial e final.

No que toca ao início do prazo prescricional para o exercício de um direito, é de lógica elementar ser o dies a quo aquele em que o direito passou a ser exercitável.

Afinal, não prescreve o direito que ainda não nasceu.

Essa foi a linha adotada pelo legislador no Código Civil de 1916, hoje revogado. Assim dispunha o seu artigo 177, verbis:

Art. 177. As ações pessoais prescrevem, ordinariamente, em 20 (vinte) anos, as reais em 10 (dez), entre presentes, e entre ausentes, em 15 (quinze), contados da data em que poderiam ter sido propostas.



(grifos nossos)

O novo Código Civil, da lavra de ninguém menos do que o aclamado jurista e filósofo Miguel Reale, adotando a mesma lógica, dispõe que:

Art. 189. Violado o direito, nasce para o titular a pretensão, a qual se extingue, pela prescrição, nos prazos a que aludem os arts. 205 e 206.

(destaques acrescentados)

Nesse diapasão, o precioso magistério de Paulo Pimenta⁵

"A pretensão, na lição inesgotável de Pontes de Miranda, é a posição subjetiva de poder exigir de outrem alguma prestação positiva ou negativa⁶, ou seja, é a faculdade de exigir o cumprimento de uma prestação, seja a de dar, fazer, ou de não fazer.

Além disso, o dispositivo inovador consagra expressamente o princípio da action nata – cuja existência era admitida com tranqüilidade pela doutrina civilista na vigência do Código de 1916 –, por força do qual o prazo de prescrição começa fluir no momento em que ocorre a violação do direito material.

Vale dizer, o prazo prescricional surge no momento da ocorrência de determinado fato que modifica uma determinada situação jurídica, tornando-a desconforme com o sistema jurídico. Nem sempre esse fato corresponde a um ato do devedor, podendo ser praticado, também, por terceiros, pode consistir num evento imprevisível (caso fortuito ou força maior), ou até mesmo ser decorrente de provimento jurisdicional que atribua nova qualificação, jurídica a um determinado evento."

Na seara tributária, o termo *a quo* do prazo prescricional do direito do contribuinte de repetir o que pagou indevidamente possui algumas singularidades.

De início, há que se perquirir a natureza do pagamento indevido, que comumente ocorre em uma de três modalidades.

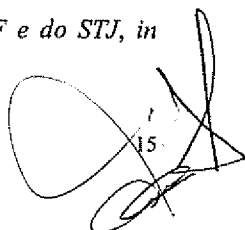
No primeiro caso, o contribuinte paga espontaneamente tributo que não devia ou além do que devia.

No segundo caso, o contribuinte sofre cobrança indevida ou maior do que a devida.

No terceiro caso, o contribuinte paga tributo **que era devido à época do pagamento**, e que posteriormente, por força de um fato que modifica a situação jurídica então vigente, **torna-se indevido**.

⁵ *A Restituição dos Tributos Inconstitucionais, o Novo Código Civil e a Jurisprudência do STF e do STJ*, in Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 91, Editora Dialética, 2003, p. 90/91.

⁶ Tratado de Direito Privado, t. 5, atual. Por Vislon Rodrigues, Campinas, Bookseller, 2000, p. 503.



Nos dois primeiros casos, o pagamento sempre foi indevido, daí porque o prazo prescricional para o contribuinte reaver o indébito tem início na data do próprio pagamento (CTN, art. 168, I), malgrado a redação imprópria do parágrafo I, já que não há se falar em crédito tributário a ser extinto quando o pagamento é integralmente indevido.

Já na terceira hipótese, a situação é diametralmente distinta. O que foi pago pelo contribuinte era efetivamente devido à época do pagamento. Não havia, naquele instante, o caráter indevido no recolhimento efetuado, que só viria a adquirir essa feição após o advento de uma inovação na realidade jurídica em vigor.

Na esteira do que já foi declinado acerca da prescrição e decadência, a violação do direito que faz nascer a pretensão, in casu, a do contribuinte, só ocorre quando o pagamento que era devido se torna indevido.

Decisões recentes e seguidas das mais altas Cortes do país, judiciais e administrativas, arrimadas na melhor doutrina, vêm elencando três ocorrências que têm o condão de tornar, a posteriori, indevido o pagamento até então tido como devido. São elas: (i) declaração de inconstitucionalidade de norma tributária proferida pelo Supremo Tribunal Federal em ações de controle concentrado de constitucionalidade, como as ADINs, de efeito erga omnes; (ii) declaração incidental de inconstitucionalidade de norma tributária proferida pelo Supremo Tribunal Federal em ações de controle difuso de constitucionalidade, irradiando efeitos erga omnes a partir da publicação de resolução do Senado Federal que suspenda a execução da lei declarada inconstitucional; e (iii) lei ou ato administrativo que reconheça, implícita ou expressamente, o caráter indevido da exação.

O que há de comum nesses três casos é a modificação da ordem jurídico-tributária após o pagamento do tributo.

Como não é difícil de intuir, somente após se tornar indevido é que surge para o contribuinte o correspondente direito de reaver aquilo que pagou.

No tocante às hipóteses "i" e "ii" acima citadas, é pacífico o entendimento de que a declaração de inconstitucionalidade de uma norma tributária produz efeitos *ex tunc*, tornando inválidos os atos praticados sob sua vigência.

Eventual exceção a essa regra só poderia ocorrer se viesse expressamente consignada na declaração de inconstitucionalidade da norma, para que, por exemplo, emanasse somente efeitos *ex nunc*. Não havendo ressalva, a inconstitucionalidade da norma retroage ao momento em que entrou no ordenamento jurídico.

Assim, tributos declarados inconstitucionais conferem ao contribuinte, a partir da indigitada declaração de inconstitucionalidade, o direito de repetir o que foi pago indevidamente.

O Colendo Superior Tribunal de Justiça, arauto máximo na uniformização da aplicação do direito federal, vem decidindo reiteradamente que, no caso de tributo declarado inconstitucional, o prazo para repetição do que foi pago indevidamente só se inicia com o trânsito em julgado do acórdão do Supremo Tribunal Federal que declarou a inconstitucionalidade da exação.

Tal entendimento vem sendo sufragado, inclusive, nos casos relativos ao FINSOCIAL, onde, como se sabe, não houve declaração de inconstitucionalidade com efeito erga omnes.

Nesse sentido, decisão recente proferida por aquela Corte:

AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. COMPENSAÇÃO. FINSOCIAL. PRESCRIÇÃO. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. CONTAGEM A PARTIR DO TRÂNSITO EM JULGADO DA DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. PROVIMENTO NEGADO

(...)

A declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal não elide a presunção de constitucionalidade das normas, razão pela qual não estava o contribuinte obrigado a suscitar a sua inconstitucionalidade sem o pronunciamento da Excelsa Corte, cabendo-lhe, pelo contrário, o dever de cumprir a determinação nela contida.

A tese que fixa como termo a quo para a repetição do indébito o reconhecimento da inconstitucionalidade da lei que instituiu o tributo deverá prevalecer, pois não é justo ou razoável permitir que o contribuinte, até então desconhecedor da inconstitucionalidade da exação recolhida, seja lesado pelo Fisco.

Ainda que não previsto expressamente em lei que o prazo prescricional/decadencial para restituição de tributos declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal é contado após cinco anos do trânsito em julgado daquela decisão, a interpretação sistemática do ordenamento jurídico pátrio leva a essa conclusão.

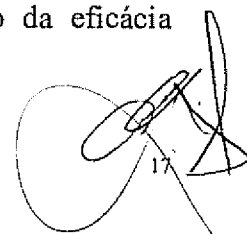
Cabível a restituição do indébito contra a Fazenda, sendo o prazo de decadência/prescrição de cinco anos para pleitear a devolução, contado do trânsito em julgado da decisão do Supremo Tribunal Federal que declarou inconstitucional o suposto tributo.

Agravo regimental a que se nega provimento.

(STJ-2ª Turma, AGRESP nº. 414.130-MG, rel. Min. Franciulli Netto, j. 3.9.2002, negaram provimento. v.u., DJU 19.5.2003, p. 184)

Com efeito, mesmo nos casos onde a declaração de inconstitucionalidade tenha ocorrido em sede incidental, o contribuinte passa a ter ciência da lesão a seu direito.

E na esteira no que já dissemos antes, a contagem do prazo de prescrição somente pode ter início a partir de uma lesão a um direito. Isso porque, se não há lesão, não há utilidade no ato do sujeito de direito tomar alguma medida. A extinção de direito de que se trata, pelo decurso de prazo fixado em lei, atinge a faculdade conferida ao sujeito ativo para exigir a eficácia do objeto do direito subjetivo. O decurso do prazo convalida esta lesão, como na lição de SANTIAGO DANTAS, desde que se entenda adequadamente o direito de ação como o de agir manifestando exigibilidade ou pretensão dirigida à obtenção da eficácia substantiva do objeto do direito:



"Tenho eu um direito subjetivo e podem passar os anos sem que o tempo tenha a mínima influência sobre o meu direito. Mais eis que, de repente, o meu direito entra em lesão, isto é, o dever jurídico que a ele corresponde não se cumpre: dá-se a lesão do direito. Nasce da lesão do direito o dever de ressarcir e, para mim, o direito de propor uma ação para obter ressarcimento. Se, porém, deixo que passe o tempo sem fazer valer o meu direito de ação, o que acontece? A lesão do direito se cura, convalesce, a situação antijurídica torna-se jurídica; o direito anistia a lesão anterior e já não se pode mais pretender que eu faça valer nenhuma ação. Esta é a conceituação da prescrição que mais nos defende de dificuldades da matéria."

SANTIAGO DANTAS esclarece que **"a prescrição conta-se sempre da data em que se verificou a lesão"**, pois, na verdade, só com esta surge a denominada *"actio nata"*, que sustenta o direito à reparação. Assim sendo, indaga-se: quando se verifica a lesão de um direito pelo recolhimento de um tributo posteriormente declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, ainda que em controle incidental? Estará tal lesão configurada na data em que recolhido o tributo, muito embora a norma, à época do pagamento, ainda detivesse a presunção de inconstitucionalidade?

As lições dos mestres MARCO AURÉLIO GRECO e HELENILSON CUNHA PONTES em obra integralmente dedicada ao tema em apreço, merecem ser destacadas:

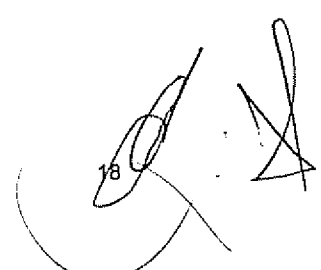
"O exercício de um direito, submetido a prazo prescricional, pressupõe a violação deste direito, apto a configurar a 'actio nata', isto é, o momento de caracterização da lesão de um direito. Câmara Leal lembra que não basta que o direito tenha existência atual e possa ser exercido por seu titular, é necessário, para admissibilidade da ação, que esse direito sofra alguma violação que deva ser por ela removida. É da violação, portanto, que nasce a ação. E a prescrição começa a correr desde que a ação teve o nascimento, isto é, desde a data em que a violação se verificou.

*Com base nestes pressupostos doutrinários, pode-se concluir que antes da pronúncia (ou da extensão) da inconstitucionalidade da lei tributária, o contribuinte não possui efetivamente um 'direito a uma prestação', apto a gerar contra si um prazo prescricional que o fulmine pela sua inércia. Não pode haver inércia a ser fulminada pela prescrição se não há direito exercitável, isto é, se não há 'actio nata'."*⁸

Alguns dirão: mas com o recolhimento "indevido" (ainda que apenas em cumprimento de lei com presunção de constitucionalidade), surge para o contribuinte o direito de suscitar a declaração de inconstitucionalidade da norma e cumulativamente pleitear a restituição do recolhido. Mais ainda, dirão que o prazo é o previsto nos artigos 165 a 168 do CTN, defendendo ser esta a interpretação mais adequada com o princípio da segurança jurídica, que demanda a imutabilidade de situações que perduram ao longo do tempo, ainda que irregulares.

⁷ Programa de Direito Civil, Editora Forense, 3ª Edição, 2001, p. 345.

⁸ Inconstitucionalidade da Lei Tributária – Repetição do Indébito, Editora Dialética, 2002, p. 48.



Os mesmos autores da obra já citada prontamente refutam esta argumentação, afirmando que: a) os artigos que tratam de restituição no CTN não prevêem a hipótese de declaração de inconstitucionalidade da norma; e b) o princípio da segurança jurídica deve ser temperado por outro que, fulcrado na presunção de constitucionalidade das leis editadas, demanda a imediata aplicação das normas editadas pelos Poderes competentes, sob pena de disfunção sistêmica.

Relevante transcrever os excertos nos quais os brilhantes juristas demonstram o acima destacado. Primeiro a questão dos prazos do CTN:

"Nas hipóteses contempladas no artigo 165 do CTN, como a qualificação jurídica a ser aferida é aquela que resulta da legislação aplicável (fundamento imediato da exigência), a simples realização de um pagamento que não esteja plenamente de acordo com tal disciplina, reúne condições que fazem nascer para o contribuinte o direito de obter a restituição do que indevidamente pagou.

Ou seja, nestes casos, existe uma qualificação certa (a da lei) e uma conduta que dela se distancia (espontaneamente, por erro de identificação etc.). Andou bem o CTN quando atrelou a tais eventos os prazos que correm contra o contribuinte e fixou os respectivos termos iniciais na data da extinção do crédito (artigo 168, I) ou na data em que se tornar definitiva a decisão que reformar a decisão condenatória (artigo 168, II).

Em suma, nas hipóteses reguladas pelo CTN, a qualificação jurídica é certa e está definida antes da ocorrência do evento concreto. E, pela estrita razão de que o evento não se enquadra adequadamente na qualificação jurídica preexistente, é que o contribuinte tem direito à restituição do indevido. O indevido, nestes casos, é aferido mediante cotejo entre um fato e a respectiva previsão normativa, sendo que o fato é posterior a esta."⁹

Agora a matéria dos princípios (vale dizer o confronto entre a segurança jurídica e a segurança sistêmica pelo respeito à presunção de constitucionalidade das leis), na página 74:

"Nesse passo, estamos perante duas posições.

De um lado, os que sustentam que o prazo prescricional se inicia com o pagamento feito (com base nas normas do CTN) e que, passados cinco anos, não cabe mais pedido de repetição de indébito, ainda que, após esse prazo, sobrevenha decisão judicial reconhecendo a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo.

De outro lado, a nossa posição, no sentido de que, tendo havido inequívoca decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a inconstitucionalidade de uma norma tributária, o contribuinte, no prazo de 5 (cinco) anos pode ingressar com ação de repetição de indébito, mesmo que o pagamento tenha sido efetuado há mais de cinco anos da propositura da ação, pleiteando a repetição de todo o tributo pago com fundamento na lei declarada inconstitucional.

⁹ Ob. Cit., p. 50.

Entendem os primeiros que sua posição deve prevalecer, pois assegura a segurança e a estabilidade das relações.

Entendemos nós, porém, que a posição que sustentamos é a que melhor resguarda tais valores e, mais do que isso, é a que preserva o ordenamento jurídico e sua eficácia.

Com efeito, se a contagem do prazo de prescrição tiver por termo inicial a data do pagamento feito (inclusive pagamento antecipado nos termos do artigo 150 do CTN), esta é melhor forma para induzir os contribuintes a questionarem toda e qualquer exigência antes de completado o prazo de cinco anos. Ou seja, ela produz o efeito contrário à busca de segurança e estabilidade pois, a priori, tudo seria questionável e mais, deveria ser efetivamente questionado (por mais absurdo que pudesse parecer naquele momento), como medida de cautela para evitar o perecimento do seu direito de pleitear judicialmente a restituição.

Em suma, contar a prescrição a partir da data do pagamento feito (inclusive pagamento antecipado nos termos do artigo 150 do CTN) é negar o valor segurança, pois elimina a presunção de constitucionalidade da lei (que tem função estabilizadora das relações sociais e jurídicas), além de provocar desconfiança no ordenamento e induzir seu descumprimento, no sentido de que os contribuintes são levados a impugnar tudo, pois tudo precisa ser questionado para evitar a prescrição.

Não se pode deixar de mencionar, também, que discutir quanto a prazo de prescrição por inconstitucionalidade da lei ou ato normativo é defender a mais paradoxal das posições pois, num contexto de relacionamento sadio entre Fisco e contribuinte, se o Plenário do Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade de uma lei e, por consequência admitiu ter havido pagamento indevido, seria de se esperar que o Fisco tomasse imediatamente a iniciativa e, ex officio, devolvesse o que recebeu indevidamente aos que foram atingidos pela exigência."

A jurisprudência do Poder Judiciário, fundada nos mesmos princípios, vem por consolidar o entendimento de que somente se conta o prazo para a repetição do indébito quando se afasta da norma a presunção de constitucionalidade, através de pronúncia de invalidade por inconstitucionalidade, ainda que no controle difuso. Nos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº. 43995/RS, o Eminentíssimo Ministro CÉSAR ASFOR ROCHA, do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, assim se pronunciou, citando HUGO DE BRITO MACHADO:

"Ocorre que a presunção de constitucionalidade das leis não permite que se afirme a existência do direito à restituição do indébito, antes de declarada a inconstitucionalidade da lei em que se fundou a cobrança do tributo.

É certo que o contribuinte pode promover a ação de restituição, pedindo seja incidentalmente declarada a inconstitucionalidade. Tal ação, todavia, é diversa daquela que tem o contribuinte,

diante da declaração, pelo STF, da inconstitucionalidade da lei em que se fundou a cobrança do tributo. Na primeira, o contribuinte enfrenta, como questão prejudicial, a questão da inconstitucionalidade. Na segunda, essa questão encontra-se previamente resolvida.

Não é razoável considerar-se que ocorreu inércia do contribuinte que não quis enfrentar a questão da constitucionalidade. Ele aceitou a lei, fundado na presunção de constitucionalidade desta.

Uma vez declarada a inconstitucionalidade, surge, então, para o contribuinte, o direito à repetição, afastada que está aquela presunção."

Importantíssimo anotar que, no caso apreciado pelo Egrégio STJ, tratava-se de decisão plenária do STF, que afastava, por vício de inconstitucionalidade, a exigência do empréstimo compulsório sobre a aquisição de combustíveis, conforme RE 121.336. Exatamente como no caso da cota do IBC.

Além disso, na data em que concluído o julgamento em destaque, não havia sido editada qualquer resolução senatorial.

Pode-se também mencionar o acerto da decisão alcançada pelo mesmo Tribunal no REsp 200909/RS, aliás, como se faz acontecer nos pronunciamentos do Eminentíssimo Ministro JOSÉ DELGADO:

"Tributário. Prescrição. Repetição de Indébito. Lei Inconstitucional.

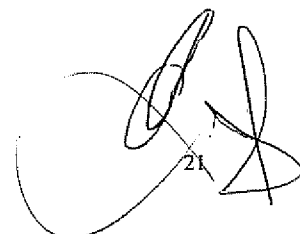
Atende ao princípio da ética tributária e o de não se permitir a apropriação indevida, pelo Fisco, de valores recolhidos a título de tributo, por ter sido declarada inconstitucional a lei que o exige, considerar-se o início do prazo prescricional de indébito a partir da data em que o colendo Supremo Tribunal Federal declarou a referida ofensa à Carta Magna "

E para quebrantar quaisquer resistências, o Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, no RE 136.883-RJ, indicando o precedente no RE 121.336, declarou que o direito à repetição surge com a decisão que declara a inconstitucionalidade. Assim a ementa:

"Empréstimo compulsório (Decreto-Lei nº. 2.288/86, art. 10): incidência na aquisição de automóveis, com resgate em quotas do Fundo Nacional de Desenvolvimento: inconstitucionalidade não apenas da sua cobrança no ano da lei que a criou, mas também da sua própria instituição, já declarada pelo Supremo Tribunal Federal (RE 121.336, Plenário, 11-10-90, Pertence): direito do contribuinte à repetição do indébito, independentemente do exercício em que se deu o pagamento indevido."

Do voto de S. Exa. extrai-se passagem decisiva:

"Declarada, assim, pelo Plenário, a inconstitucionalidade material das normas legais em que fundada a exigência da



natureza tributária, porque feita a título de cobrança de empréstimo compulsório -, segue-se o direito do contribuinte à repetição do que se pagou (Código Tributário Nacional, art. 165), independentemente do exercício financeiro em que tenha ocorrido o pagamento indevido."

Pelas lições que se pode absorver do aresto, é que o Superior Tribunal de Justiça, como não poderia deixar de ser, continua a se manifestar pela contagem da prescrição a partir da declaração de inconstitucionalidade em sessão plenária do STF, conforme REsp 217195/PB:

"A iterativa jurisprudência desta Corte consagrou entendimento no sentido de que o prazo prescricional quinquenal das ações de repetição de indébito tributário inicia-se com a publicação da decisão do STF que declarou a inconstitucionalidade da exação (11.10.90)". (a referência de data é a do RE 121.336).

De qualquer forma, há ainda a terceira modalidade de fato jurídico apto a tornar indevida uma determinada exação, deflagrando nesse instante o direito à sua repetição.

Trata-se de manifestação inequívoca da própria Administração, através de lei ou ato administrativo, que reconhece expressa ou tacitamente a inconstitucionalidade de um determinado tributo. Esse reconhecimento pode se exteriorizar de diferentes formas, como na dispensa da cobrança ou pagamento do tributo, na dispensa da constituição do crédito tributário a ele referente, na revogação total ou parcial na norma tributária inconstitucional, dentre outras.

A partir da edição desse ato, o contribuinte passa a ter ciência indubitável da ocorrência da violação de seu direito, dando início à fluência do prazo prescricional para que pleiteie a devolução do que pagou indevidamente.

É mais uma vez a regra encampada pelo direito pátrio atinente à prescrição, segundo a qual o prazo prescricional só tem início no dia em que o exercício do direito passou a ser possível.

Feitas essas considerações gerais, aplicáveis a qualquer tributo reputado inconstitucional, cumpre analisarmos o que se verificou com o FINSOCIAL.

O paradigma na matéria foi o acórdão proferido pelo plenário do Supremo Tribunal Federal no julgamento do recurso extraordinário nº. 150.764-PE, de relatoria do eminente Ministro Marco Aurélio, que considerou inconstitucionais os sucessivos aumentos na alíquota desse tributo, veiculados pelo artigo 9º da Lei 7.689/88, artigo 7º da Lei 7.787/89, artigo 1º da Lei 7.894/89, e artigo 1º da Lei 8.147/90.

Como se tratou de decisão incidental, proferida em controle difuso de constitucionalidade, a Corte Suprema remeteu o julgado ao Senado Federal, para que fossem tomadas as providências no sentido de se suspender a eficácia das normas declaradas inconstitucionais.

Contrariando seu mister constitucional, aquele órgão legislativo não editou a resolução correspondente.

Indigitada omissão se configura inconstitucional no entender deste relator.

Com efeito, o órgão incumbido pela Carta Magna de promover o controle de constitucionalidade das normas **já em vigor** é exclusivamente o Supremo Tribunal Federal (CF, art. 102, I "a" e III "a", "b" e "c").

Somente **antes** de ingressarem no ordenamento jurídico é que os projetos de lei sofrem controle de constitucionalidade das respectivas Casas Legislativas por onde tramitam, através das Comissões de Constituição e Justiça.

Por conta disso, a declaração de inconstitucionalidade de uma determinada norma, quer em sede de controle concentrado (efeito erga omnes) quer em sede incidental (efeito entre as partes), proferida pelo Supremo Tribunal Federal prescinde de qualquer referendo, de qualquer órgão, para produzir efeitos.

O Senado Federal não é instância revisional de decisão de inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal.

A eficácia da norma inconstitucional já foi invalidada pelo STF. À Corte Suprema, porém, não cabe inovar no campo legislativo, competência privativa do Congresso Nacional (CF, art. 44).

A resolução do Senado Federal (CF, art. 52, X) tem como missão unicamente retirar do ordenamento jurídico o que já foi declarado inválido. É ato vinculado, não cabendo àquele órgão legislativo questionar as razões que conduziram à declaração de inconstitucionalidade.

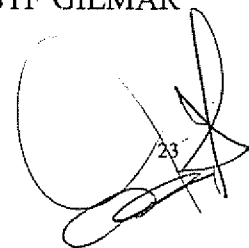
Bem por isso, o entendimento externado pelo senador Amir Lando, quando da recusa em editar a resolução senatorial decorrente no julgamento da inconstitucionalidade do FINSOCIAL, reproduzido no Parecer PGFN/CRJ/Nº. 3401/2002 é absolutamente inconstitucional, sobre ser fundado em argumentos meta-jurídicos que não têm o condão de "revisar" o mérito de decisão proferida pela Corte Suprema.

De fato, a prevalecer o entendimento do cioso Senador, um projeto de lei aprovado por apertada maioria no Congresso Nacional não poderia ser convertido em lei; de igual forma, um projeto de lei, legitimamente aprovado pelo Congresso Nacional e sancionado pelo Presidente da República, não se tornaria lei por trazer "profunda repercussão na vida econômica do País".

Juristas de escol têm considerado atualmente a previsão de edição de resolução do Senado Federal visando suspender a eficácia de normas já declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal como herança histórica e ultrapassada, incompatível com o moderno sistema de controle da constitucionalidade de normas.

Com efeito, devemos ter presente que o instituto de conferir ao Senado o poder discricionário de estender efeitos erga omnes às declarações de inconstitucionalidade em controle incidental sofreu, após a Carta de 1988, críticas pela sua ineficiência diante do modelo de controle abstrato adotado, pois irracional que de um mesmo Plenário surjam decisões com efeitos distintos, quando tomadas com fulcro na inconstitucionalidade de certa norma.

Nesse sentido, o precioso magistério do jurista e Ministro do STF GILMAR FERREIRA MENDES, que bem definiu a inconsistência do instituto:



23

"A amplitude conferida ao controle abstrato de normas e a possibilidade de que se suspenda, liminarmente, a eficácia de leis ou atos normativos, com eficácia geral, contribuíram, certamente, para que se quebrantasse a crença na própria justificativa desse instituto, que se inspirava diretamente numa concepção de separação de Poderes — hoje necessária e inevitavelmente ultrapassada. Se o Supremo Tribunal Federal pode, em ação direta de inconstitucionalidade, suspender, liminarmente, a eficácia de uma lei, até mesmo de uma Emenda Constitucional, por que haveria a declaração de inconstitucionalidade, proferida no controle incidental, valer tão-somente para as partes?"

A única resposta plausível indica que o instituto da suspensão pelo Senado de execução da lei declarada inconstitucional pelo Supremo assenta-se hoje em razão de índole exclusivamente histórica.

Deve-se observar, outrossim, que o instituto da suspensão da execução da lei pelo Senado mostra-se inadequado para assegurar eficácia geral ou efeito vinculante às decisões do Supremo Tribunal que não declaram a inconstitucionalidade de uma lei, limitando-se a fixar a orientação constitucionalmente adequada ou correta. Isto se verifica quando o Supremo Tribunal afirma que dada disposição há de ser interpretada desta ou daquela forma, superando, assim, entendimento adotado pelos Tribunais ordinários ou pela própria Administração. A decisão do Supremo Tribunal não tem efeito vinculante, valendo nos estritos limites da relação processual subjetiva. Como não se cuida de declaração de inconstitucionalidade de lei, não há que se cogitar aqui de qualquer intervenção do Senado, restando o tema aberto para inúmeras controvérsias.

Situação semelhante ocorre quando o Supremo Tribunal Federal adota uma interpretação conforme à Constituição, restringindo o significado de uma dada expressão literal ou colmatando uma lacuna contida no regramento ordinário. Aqui o Supremo Tribunal não afirma propriamente a ilegitimidade da lei, limitando-se a ressaltar que uma dada interpretação é compatível com a Constituição, ou, ainda que, para ser considerada constitucional, determinada norma necessita de um complemento (lacuna aberta) ou restrição (lacuna oculta — redução teleológica). Todos esses casos de decisão com base em uma interpretação conforme à Constituição não podem ter a sua eficácia ampliada com o recurso ao instituto da suspensão de execução da lei pelo Senado Federal.

Finalmente, mencionem-se os casos de declaração de inconstitucionalidade parcial sem redução de texto, nos quais se explicitam que de um dado significado normativo é inconstitucional sem que a expressão literal sofra qualquer alteração.

Também nessas hipóteses, a suspensão de execução da lei ou ato normativo pelo Senado revela-se problemática, porque não se cuida de afastar a incidência de disposições do ato impugnado, mas tão-somente de um de seus significados normativos.

*Todas essas razões demonstram a inadequação, o caráter obsoleto mesmo, do instituto de suspensão de execução pelo Senado no atual estágio do nosso sistema de controle de constitucionalidade.*¹⁰

No caso do FINSOCIAL, entretanto, não se faz necessário perquirir se a declaração incidental de sua inconstitucionalidade teria ou não deflagrado o prazo prescricional para a sua repetição.

Em 31.8.1995 foi editada a Medida Provisória nº. 1.110, de 30.8.1995, que, após sucessivas reedições, foi convertida na Lei nº. 10.522, de 19.7.2002.

Entre outras providências, a Medida Provisória dispensou a Fazenda Nacional de constituir créditos, inscrever na Dívida Ativa, ajuizar execução fiscal, bem como autorizou a cancelar o lançamento e a inscrição relativamente a tributos e contribuições julgados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, ou ilegais, em última instância, pelo Superior Tribunal de Justiça (artigo 17).

No rol do citado artigo encontrava-se a contribuição ao FINSOCIAL (inciso III).

Ao dispensar a constituição de créditos, a inscrição na Dívida Ativa, o ajuizamento de execução fiscal, cancelando o lançamento e a inscrição relativos ao que foi exigido a título de FINSOCIAL na alíquota acima de 0,5%, com fundamento nas Leis 7.689/88, 7.787/89, 7.894/89 e 8.147/90, **a Medida Provisória reconheceu expressamente a declaração de inconstitucionalidade das citadas normas proferida pelo STF no julgamento do RE nº. 150.764-PE.**

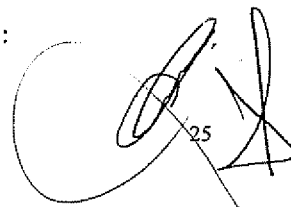
E não se diga que o fato de a majoração das alíquotas do FINSOCIAL estar no rol do artigo 17 não significa necessariamente o reconhecimento de sua inconstitucionalidade, já que todos os demais tributos elencados no artigo 17 já tinham, ao tempo da edição da MP, sido declarados inconstitucionais, inclusive com efeito erga omnes.

É o caso da Contribuição instituída pelo artigo 8º da Lei 7.689/88 (art. 17, I), suspensa pela Resolução nº 11 do Senado Federal, de 4.4.95; do Empréstimo Compulsório, instituído pelo Decreto-lei 2.288/86 (at. 17, II), suspenso pela Resolução nº 50 do Senado Federal, de 9.10.95; o IPMF, criado pela Lei Complementar nº 77/93 (art. 17, IV), declarado inconstitucional em parte pelo STF na ADIN 939-DF, acórdão publicado em 18.3.94.

Estando o FINSOCIAL em tão boa companhia, é inegável que a Fazenda Nacional, quando da edição da indigitada MP, reconheceu expressamente a sua inconstitucionalidade ao arrolá-lo ao lado de outros tributos já reconhecidamente inconstitucionais, conferindo-lhe igual tratamento (dispensa de constituição de crédito, inscrição, etc.).

Da mesma forma, não procede o argumento segundo o qual a Medida Provisória 1.110/95 teria se restringido unicamente aos créditos ainda não extintos, nada dispondo sobre aquilo que foi pago indevidamente.

¹⁰ *Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade*, Celso Bastos Editor, 1998, p. 376:



Ora, como foi visto, ao reconhecer a inconstitucionalidade do FINSOCIAL, dispensando a Administração Tributária de procedimentos arrecadatórios nesse particular, a Fazenda Nacional admitiu a violação do direito do contribuinte, marco inicial do prazo prescricional para que este pleiteie sua restituição.

Nesse sentido, respaldado pela doutrina de Ricardo Lobo Torres, ensina com sua habitual propriedade Gabriel Lacerda Troianelli¹¹:

"Há que se considerar, entretanto, que nem a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade, nem a resolução do Senado Federal suspensiva de ato normativo declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, que a Jurisprudência do Superior Tribunal de justiça vem hoje, pacificamente, admitindo como sendo causas de fluências de novo prazo para pleitear a compensação ou restituição de tributo indevidamente pago, encontram-se previstos na legislação como tais.

A jurisprudência, na verdade, teve como fundamento não a lei, mas a doutrina, que, especialmente após as lições de Ricardo Lobo Torres¹², vem defendendo a existência de causas supervenientes de abertura de prazo para o contribuinte reaver tributo indevidamente pago, entre as quais a decisão do Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado e a resolução do Senado Federal, hoje pacificamente admitidas pelos Tribunais.

Mas não são apenas estas as duas causas supervenientes admitidas pela Doutrina, como bem demonstra Ricardo Lobo Torres, nos trechos a seguir transcritos:

A restituição do indébito a causa superveniente apresenta o esquema que pode ser desdobrado em vários procedimentos ou atos distintos: (...), 2º) um ato intermediário que transforma em ilegal o pagamento até então legal, e que pode ser proferido em ação judicial (decretação de nulidade e da ineficácia do negócio jurídico; declaração de inconstitucionalidade da lei em ação direta), em resolução do Senado Federal (que suspende a execução da lei declarada inconstitucional incidenter pelo STF), em lei de natureza interpretativa ou em ato ou procedimento administrativo (...).

(...)

Na declaração de inconstitucionalidade da lei a decadência ocorre depois de cinco anos da data do trânsito em julgado da decisão do STF proferida em ação direta ou da publicação da Resolução do Senado que suspendeu a lei com base em decisão proferida incidenter tantum pelo STF. Até aquela data o contribuinte só poderia exercitar o seu direito se, concomitantemente, postulasse a declaração judicial de inconstitucionalidade. Esse, entretanto, seria outro tipo de processo de restituição, sujeito às regras do CTN, como vimos no Título II, inconfundível com o que decorre de uma decretação

¹¹ *Lei Interpretativa e Prescrição do Direito de Repetir: Novo Prazo para a Contribuição ao PIS*, in Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 71, Editora Dialética, 2001, p. 73.

¹² TORRES, Ricardo Lobo. *Restituição dos Tributos*. Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 167/170.

de inconstitucionalidade com eficácia erga omnes. Na hipótese de que se cuida já existe a prejudicialidade da questão da inconstitucionalidade. Logo, a partir da data em que se adquiriu eficácia erga omnes a declaração é que se contará o prazo da decadência. Nem haverá justificativa para restringir o direito do contribuinte, contando o prazo a partir do pagamento (legal e devido), pois serviria de estímulo à multiplicação de repetitórias dirigidas, concomitantemente, contra a constitucionalidade da lei.

O mesmo argumento e a mesmíssima conclusão se impõe para os casos de lei interpretativa. Também aí, a nosso ver o prazo de decadência se intenciona da data da publicação da lei que incorporou, em texto formal, os julgados''.

No mesmo sentido, é copiosa a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais e Conselho de Contribuintes:

Número do Recurso: 119471

Câmara: SEGUNDA CÂMARA

Número do Processo: 10183.002651/99-73

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: RESTITUIÇÃO/COMP PIS

Recorrente: ELÉTRICA CUIABANA LTDA

Recorrida/Interessado: DRJ-CAMPO GRANDE/MS

Data da Sessão: 05/12/2002 08:00:00

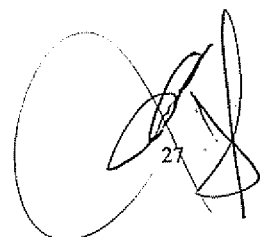
Relator: Antônio Carlos Bueno Ribeiro

Decisão: ACÓRDÃO 202-14475

Resultado: NPQ – NEGADO PROVIMENTO POR QUALIDADE

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos: I) Acolheu-se a preliminar para afastar decadência; II) no mérito: a) por unanimidade de votos, deu-se provimento parcial ao recurso, quanto à semestralidade; e b) pelo voto de qualidade, negou-se provimento ao recurso, quanto aos expurgos inflacionários. Vencidos os Conselheiros Eduardo da Rocha Schmidt, Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Ementa: NORMAS PROCESSUAIS - RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO DE INDÉBITO - DECADÊNCIA. O prazo para pleitear a restituição ou compensação de tributos pagos indevidamente é sempre de 05 (cinco) anos, distinguindo-se o início de sua contagem em razão da forma em que se exterioriza o indébito. Se o indébito exsurge da iniciativa unilateral do sujeito passivo, calcado em situação fática não litigiosa, o prazo



para pleitear a restituição ou a compensação tem início a partir da data do pagamento que se considera indevido (extinção do crédito tributário). Todavia, se o indébito se exterioriza no contexto de solução jurídica conflituosa, o prazo para desconstituir a indevida incidência só pode ter início com a decisão definitiva da controvérsia, como acontece nas soluções jurídicas ordenadas com eficácia erga omnes, pela 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 de exação tributária anteriormente exigida.

Decadência – Pedido de Restituição – Termo Inicial

Em caso de conflito quanto à legalidade da exação tributária, o termo inicial para contagem do prazo decadencial do direito de pleitear a restituição de tributo pago indevidamente inicia-se:

- a) da publicação do acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal em ADIn;
- b) da Resolução do Senado que confere efeito erga omnes à decisão proferida inter partes em processo que reconhece inconstitucionalidade de tributo;
- c) da publicação de ato administrativo que reconhece caráter indevido de exação tributária.**

(CSRF-1ª Turma, Acórdão nº. CSRF/01-03.491, rel. Cons. Wilfrido Augusto Marques, j. 17.9.2001, DOU 30.10.2002, p. 62); (CSRF-1ª Turma, Acórdão nº. CSRF/01-03.239, rel. Cons. Wilfrido Augusto Marques, j. 19.3.2001, DOU 2.10.2001, p. 19)

Número do Recurso: **128622**

Câmara: **SEXTA CÂMARA**

Número do Processo: **13678.000008/99-41**

Tipo do Recurso: **VOLUNTÁRIO**

Matéria: **ILL**

Recorrente: **CIA. AGRO PASTORIL DO RIO GRANDE**

Recorrida/Interessado: **DRJ-JUIZ DE FORA/MG**

Data da Sessão: **11/07/2002 00:00:00**

Relator: **Wilfrido Augusto Marques**

Decisão: **Acórdão 106-12786**

Resultado: **OUTROS – OUTROS**

Texto da Decisão: **Por unanimidade de votos, AFASTAR a decadência do direito de pedir da recorrente e DETERMINAR a remessa dos autos à repartição de origem para apreciação do mérito.**

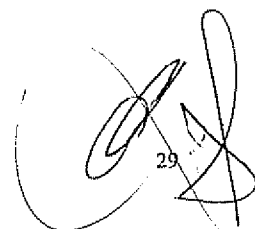
Ementa: DECADÊNCIA - PEDIDO DE RESTITUIÇÃO - TERMO INICIAL - Em caso de conflito quanto à inconstitucionalidade da exação tributária, o termo inicial para contagem do prazo decadencial do direito de pleitear a restituição de tributo pago indevidamente inicia-se: a) da publicação do acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal em ADIN; b) da Resolução do Senado que confere efeito erga omnes à decisão proferida inter partes em processo que reconhece inconstitucionalidade de tributo, c) da publicação de ato administrativo que reconhece caráter indevido de exação tributária.

Decadência afastada.

Merece ainda ser transcrito o voto proferido no Acórdão CSRF/01-03.225, de 19.03.2001, de relatoria do preclaro Conselheiro Antonio de Freitas Dutra, Presidente da 2.ª Câmara do 1.º Conselho de Contribuintes:

"Em que momento houve a extinção do crédito tributário? A resposta mais óbvia seria – no mês que o imposto passou a indevido As regras definidas pelos artigos 165 e 168 da Lei nº. 5 172 de 25/10/66 – Código Tributário Nacional, pelas características próprias do caso em pauta, não podem ser literalmente aplicadas não há como aplicar a regra inserida no inciso I do art. 168 do CTN que o direito de pleitear a restituição é de cinco anos da extinção do crédito tributário. Primeiro, porque na época era incabível qualquer pedido de restituição uma vez que, até então, esta espécie de rendimento era considerada tributável, tanto na esfera administrativa como na judiciária. Segundo, em nome do princípio de segurança jurídica não se pode admitir a hipótese de que a contagem para o exercício de um direito TENHA INÍCIO antes da data de sua AQUISIÇÃO. Como é que o contribuinte poderia pedir RESTITUIÇÃO daquilo que legalmente foi retido e recolhido? O contribuinte só adquire o direito de requerer a devolução daquele imposto, que num dado momento foi considerado indevido, por um novo ato legal ou decisão judicial transitada em julgado. No caso aqui enfocado, aplica-se a norma inserida no inciso I do art. 165 do Código Tributário Nacional No momento que o pagamento do imposto foi considerado indevido, cabe à administração por dever de ofício, devolvê-lo. A regra é a administração devolver o que sabe que não lhe pertence, a exceção é o contribuinte ter que requerê-la e, neste caso, só poderia fazê-lo a partir do momento que adquiriu o direito de pedir a devolução..... "

Por fim, ainda em referência ao Parecer PGFN/CRJ/Nº. 3401/2002 elaborado pela Procuradoria da Fazenda Nacional, cumpre esclarecer que não há elementos nos autos que permitam concluir ter o contribuinte se utilizado da via judicial para questionar a incidência do FINSOCIAL, tendo obtido desfecho desfavorável passado em julgado, a obstar seu pedido de restituição/compensação na sede administrativa, razão pela qual são inaplicáveis ao caso concreto as digressões nesse sentido.



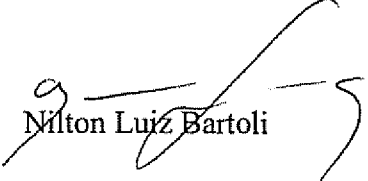
29

Diante do exposto, tendo o prazo prescricional (decadencial para alguns) se iniciado na data da publicação da MP nº. 1.110/95, qual seja, 31/08/95, e tendo o pedido de restituição sido formulado em 13.8.1999, é tempestivo o pedido, devendo serem reformadas as decisões anteriores.

Embora a matéria que ora se conhece seja de mérito, é inegável não terem sido examinadas, pela primeira instância, outras questões de igual relevo ao deferimento do pedido formulado nos autos de nº 13804.003203/99-76 e nos autos do pedido de compensação a ele conexo, processo nº 13840.000084/00-41 em apenso.

Desta forma, em prestígio ao princípio do duplo grau de jurisdição e para que não haja supressão de instância, conheço do recurso e a ele dou provimento para afastar a prescrição (*sic* “decadência”) do direito do recorrente de pleitear a restituição/compensação dos valores recolhidos indevidamente a título de FINSOCIAL, devendo seu pedido ser remetido à primeira instância administrativa para análise dos demais pressupostos formais que devem embasar tais requerimentos, tais como a subsunção das atividades comerciais desenvolvidas pelo contribuinte àquelas sobre as quais pairou a declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF no julgamento do RE nº 150.764-PE, aferição dos cálculos apresentados, e outros temas pertinentes à procedência do pedido e à homologação da compensação a ele vinculada.

É como voto.


Nilton Luiz Bartoli

Voto Vencedor

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Redator Designado

Trata os presentes autos de Pedido de Compensação de Débito com Crédito de Terceiros (fls. 01/02), recepcionado na Unidade da Receita Federal de origem em 29 de fevereiro de 2000 (fl. 02). Cabe esclarecer que no citado Pedido não foi informado os débitos a serem compensados.

De fato, somente em 14 de março de 2000, 13 de abril de 2000 e 11 de maio de 2000, foram apresentados, respectivamente, os Pedidos de Compensação de fls. 36, 57 e 58, nos quais foram informados os valores dos débitos da Cofins a serem compensados, relativos aos meses de fevereiro, março e abril de 2000, o quais foram também declarados nas DCTF dos 1º e 2º trimestre de 2000 (fls. 47/52).

Por sua vez, ainda segundo o Pedido de Compensação de Débito com Crédito de Terceiros (fls. 01/02), o valor do crédito informado pela Interessada pertencia a pessoa jurídica Marino Comércio de Papéis Ltda., doravante denominada Cedente. De acordo com as planilhas de fls. 03/05, a origem do suposto crédito seria a diferença recolhida a maior das contribuições para o Finsocial dos meses de setembro de 1989 a janeiro de 1992, acrescidos dos juros moratórios e atualização monetária.

O procedimento compensatório em apreço foi formalizado ao abrigo do art. 15 do Instrução Normativa SRF nº 21, de 10 de março de 1997, que instituiu a “**compensação de crédito de um contribuinte com débito de outro**”, que foi expressamente revogado pelo

art. 2º¹³ da Instrução Normativa SRF nº 41, de 07 de abril de 2000. Tal revogação deu-se em 10 de abril de 2000, data em que entrou em vigor o citado dispositivo. Aliás, o art. 1º da citada Instrução Normativa, no art. 1º, tornou expressa a proibição de compensação de débitos do sujeito passivo com créditos de terceiros.

Da compensação de crédito de um contribuinte com débito de outro.

No presente tópico será analisado o procedimento compensatório instituído pelo art. 15 da Instrução Normativa SRF nº 21, de 1997, a seguir a transcrito:

Art. 15. A parcela do crédito a ser restituído ou ressarcido a um contribuinte, que exceder o total de seus débitos, inclusive os que houverem sido parcelados, poderá ser utilizada para a compensação com débitos de outro contribuinte, inclusive se parcelado.

§ 1º A compensação de que trata este artigo será efetuada a requerimento dos contribuintes titulares do crédito e do débito, formalizado por meio do formulário "Pedido de Compensação de Crédito com Débito de Terceiros", de que trata o Anexo IV.

§ 2º Se os contribuintes estiverem sob jurisdição de DRF ou IRF-A diferentes, o formulário a que se refere o parágrafo anterior deverá ser preenchido em duas vias, devendo cada contribuinte protocolizar uma via na DRF ou IRF-A de sua jurisdição.

§ 3º Na hipótese do parágrafo anterior, a via do Pedido de Compensação de Crédito com Débito de Terceiros, entregue à DRF ou IRF-A da jurisdição do contribuinte titular do débito terá caráter exclusivo de comunicado.

§ 4º Na hipótese do § 2º, a competência para analisar o pleito, efetuar a compensação e adotar os procedimentos internos de que trata o § 2º do art. 13 é da DRF ou IRF-A da jurisdição do contribuinte titular do crédito.

5º Nas compensações de que trata este artigo, o Documento Comprobatório de Compensação de que trata o Anexo V será emitido em duas vias, devendo ser entregue uma via para cada contribuinte.

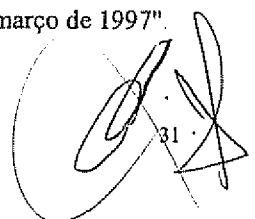
§ 6º A utilização de crédito decorrente de sentença judicial, transitada em julgado, para compensação, somente poderá ser efetuada após atendido o disposto no art. 17. (grifos não originais)

Previamente, cabe ressaltar que, o referido preceito legal permitiu apenas a “compensação de crédito de um contribuinte com débito de outro” e não o contrário, como

¹³ "Art. 1º É vedada a compensação de débitos do sujeito passivo, relativos a impostos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, com créditos de terceiros.

(...)

Art. 2º Fica revogado o art. 15, caput e parágrafos, da Instrução Normativa SRF nº 021, de 10 de março de 1997".

A handwritten signature in black ink is written over a circular stamp. The stamp contains the number '31' in the center. The signature is a cursive, stylized script.

alegou a Recorrente, ou seja, a “compensação de débito de um contribuinte com crédito de outro”.

De acordo com os §§ 1º a 4º do artigo 15 em comento, ambos os contribuintes (devedor e credor) devem apresentar, devidamente assinado, por pessoa competente, o formulário "Pedido de Compensação de Crédito com Débito de Terceiros". Se ambos estiverem sob a jurisdição de uma mesma Unidade SRF/RFB será entregue apenas uma via do formulário (§ 1º). Caso estejam sob jurisdição de Unidades distintas, cada contribuinte deverá protocolar uma via do formulário na respectiva Unidade da RFB da sua jurisdição (§ 2º). Nesta hipótese, para o devedor, o citado formulário teria caráter exclusivo de comunicado (§ 3º), haja vista que a competência para analisar o pleito, efetuar a compensação e adotar os demais procedimentos internos é da Unidade da RFB da jurisdição do credor.

Assim, fica demonstrado que o procedimento compensatório em tela somente poderia ser realizado pelo contribuinte titular do crédito. Nos termos do comando normativo em apreço, não há qualquer previsão para que o detentor do débito possa realizar a compensação diretamente em seu nome. Logo, é forçoso concluir que o preceito normativo em apreço nunca permitiu a “compensação de débito de um contribuinte com crédito de outro contribuinte”. Dessa forma, o art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 41, de 2000, só veio deixar expresso aquilo que estava implícito na legislação tributária, em especial no art. 170 do CTN, combinado com o disposto no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

Cabe ainda destacar que a compensação de crédito com débito de terceiros, temporariamente, prevista no art. 15 da Instrução Normativa SRF nº 21, de 1997, não tinha amparo legal. O art. 74 da Lei 9.430, de 1996, em sua redação original¹⁴, bem como as novas redações e os acréscimos atribuído pela leis que lhe sobreveio, nunca comportaram tamanho alargamento. No mesmo sentido, o entendimento da douta PGFN, expresso no item 35 do PARECER PGFN/CDA/CAT Nº 1499/05, a seguir transcrito:

Assim, tendo em vista o disposto no citado art. 170 do CTN e no art. 74 da Lei n.º 9.430/96, e a despeito do que dispunha o art 15 da IN/SRF n.º 21/97, tem-se que a compensação com crédito de terceiro não encontra amparo legal.

Dessa forma, demonstrado que não havia lei ou qualquer outro ato infralegal disciplinando o procedimento compensatório em análise, a conclusão inexorável é que todo ele estava regrado única e exclusivamente pelo art. 15 da Instrução Normativa SRF 21, de 1997. Em outras palavras, o único procedimento a ser observado seria exatamente o estabelecido no citado comando normativo.

Do presente procedimento compensatório.

Analisando o presente processo e o de nº 13804.003203/99-76, observa-se que não foi observado o procedimento estabelecido no art. 15 da Instrução Normativa SRF nº 21, de 1997, conforme se demonstrará nos tópicos a seguir.

Da origem do crédito informado no presente procedimento compensatório: breve histórico do processo nº 13804.003203/99-76.

¹⁴ "Art. 74. Observado o disposto no artigo anterior, a Secretaria da Receita Federal, atendendo a requerimento do contribuinte, poderá autorizar a utilização de créditos a serem a ele restituídos ou ressarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração".

Em 13 de agosto de 1999, a pessoa jurídica Marino Comércio de Papéis Ltda. protocolou na DRF/São Paulo/Centro Norte, o Pedido de Restituição (fl. 01¹⁵) do crédito objeto do presente pedido de compensação, dando origem ao processo nº 13804.003203/99-76.

Conforme consignado no Despacho Decisório de fl. 58, o citado pedido foi indeferido em 18 de fevereiro de 2000, com o argumento de que fora apresentado após o prazo decadencial de 5 (cinco) anos.

Também em 18 de fevereiro de 2000, a Cedente protocolou na Unidade da RFB de sua jurisdição o Pedido de Compensação de Débito com Crédito de Terceiros de fl. 61, sem a informação dos débitos a serem compensados. Ademais, quando a Cedente protocolou o citado pedido, o seu direito creditório já havia sido analisado e indeferido, porém ainda não cientificada do referido Despacho, o que ocorreu em 12 de abril de 2000 (fl. 59v).

Inconformada, em 05 de maio de 2000, a Cedente ingressou com a Manifestação de Inconformidade de fls (112/117), em que, em apertada síntese, alegou a inocorrência da decadência do seu direito de restituição, fundamentada no argumento de que o prazo seria de 10 (dez) anos, segundo a jurisprudência consolidada do e. STJ.

Por meio do Acórdão de fls. 126/131, decidiram os membros da 9ª Turma de Julgamento da DRJ/São Paulo/SP, por unanimidade de votos, não acolher a citada Manifestação de Inconformidade, também com o argumento de que o pleito fora formulado após o término do prazo decadencial de 5 (cinco) anos.

Por se encontrar em local incerto e ignorado, nos termos do artigo 23, inciso III, parágrafo 1º e parágrafo 2º, inciso III, do Decreto nº 70.235 de 06/03/72, com nova redação dada pelo artigo 67 da Lei nº 9.532, de 1997, a Cedente foi intimada do referido Acórdão, por meio do Edital de fl. 134, sendo considerada cientificada no dia 24 de novembro de 2004 (16º dia contado da data de afixação, que ocorreu em 8.11.2004).

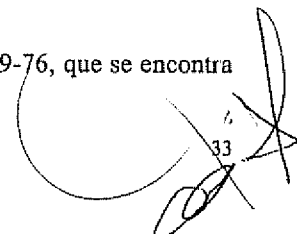
Não há notícia nos autos de que a Recorrente tenha apresentado Recurso Voluntário perante este e. Conselho, embora lhe facultado.

Quem compareceu aos autos, alegadamente na condição de terceiro interessado, foi a Cessionária do crédito, a pessoa jurídica International Paper do Brasil Ltda., tendo apresentado, em 22 de dezembro de 2004, o Recurso Voluntário de fls. 135/157.

Por falta de amparo legal e por entender que faltava legitimidade da Cessionária recorrer em nome da Cedente, por meio do despacho de fl. 173, a autoridade fiscal da Derat/SP decidiu não tomar conhecimento do referido Recurso, tornando definitiva na esfera administrativa a decisão veiculada no citado Acórdão.

Em seguida, o referido processo foi encaminhado à Agência da Receita Federal em Mogi Guaçu/SP (ARF/MGU/SP), para instrução do processo nº 13840.000084/00-41 (processo da compensação dos débitos) e dar início a cobrança dos débitos indevidamente compensados.

¹⁵ Os números de folhas citados nesse tópico dizem respeito ao processo nº 13804.003203/99-76, que se encontra em apenso.



Segundo o Aviso de Juntada de fl. 174, em 18 de março de 2005, o processo em destaque (de nº 13804.003203/99-76) foi apensado aos presentes autos, encontrando-se nessa condição até a presente data.

Assim, fica demonstrado que o processo nº 13804.003203/99-76 encontra-se findo administrativamente, desde 27 de dezembro de 2004, quando se tornou definitiva na esfera administrativa a decisão denegatória do direito creditório pleiteado pela Cedente, prolatada no citado Acórdão.

Do débito compensado nos presentes autos: breve histórico do presente processo.

Em cumprimento ao despacho de fls. 40, os presentes autos ficaram sobrestados, aguardando o desfecho do julgamento do processo nº 13804.003203/99-76, anteriormente relatado.

Em 21 de outubro de 2004, em atendimento ao despacho de fl. 69, os presentes autos foram instruídos com as cópias do Despacho Decisório e do Acórdão da DRJ/São Paulo (fls. 70/76), proferidos nos autos do processo nº 13804.003203/99-76, e enviados à Unidade de origem (ARF/MGU/SP), conforme despacho proferido pela autoridade fiscal da DERAT/DIORT/ECRER/SP (fl. 103).

Ao tomar conhecimento do teor do Despacho de fl. 69, em 04 de novembro de 2004, a Interessada apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls. 104/124, em que requereu: a) em caráter principal, que fossem reconhecido o crédito objeto do pedido de restituição/compensação apresentado nos autos do processo administrativo nº 13804.003203/99-76, com o consequente reconhecimento das compensações realizada nestes autos; e b) em caráter eventual, a anulação do despacho de fl. 69.

Em consonância com o procedimento estabelecido no art. 15 da Instrução Normativa SRF 21, de 1997, por falta de previsão legal, a referida Manifestação de Inconformidade não foi enviada a instância superior, para fins de julgamento. Em seguida, a Interessada foi intimada a recolher o valor dos débitos compensados (fls. 181/182), conforme registrado na Intimação de fl. 180.

Em 14 de fevereiro de 2005 (fl. 183), a Interessada foi cientificada da citada Intimação. Inconformada, em 16 de março de 2005, apresentou o Recurso Voluntário de fls. 159/214, alegando: a) nulidade do despacho de fl. 69, por falta de motivação; b) o cabimento da Manifestação de Inconformidade de fls. 104/124 e necessidade de seu julgamento pela instância superior; c) legitimidade da compensação pleiteada, posto que o direito creditório informado não fora atingido pela prescrição.

Tendo em conta o teor citado Recurso, em atenção ao despacho de fl. 217, em 18 de março de 2005, o presente processo foi remetido a DRF/Campinas para análise, devolvendo-o, logo em seguida, para prosseguimento da cobrança.

Por meio da Decisão Judicial de fls. 218/219, entendeu a Meritíssimo Juiz Federal da 27ª Subseção Judiciária de São João da Boa Vista/SP, que os presentes pedidos compensação encontravam-se pendentes de julgamento, tendo em conta que ainda não havia sido julgado pela instância superior a citada Manifestação de Inconformidade.

Em consonância com o disposto na referida Decisão Judicial, em cumprimento ao despacho de fl. 220, os presentes autos foram encaminhados à DRJ – Campinas/SP, para fins de julgamento.

Em atenção ao referido despacho, em 26 de abril de 2005, os membros da 5ª Turma da citada DRJ, proferiram o Acórdão de fls. 221/225, em que, por unanimidade de votos, decidiram não conhecer das petições apresentadas pela Interessada, com base nos seguintes argumentos: a) os presentes pedidos de compensação foram apresentados após a revogação do art. 15 da Instrução Normativa nº 21, de 1997; e b) a permissão para compensação de débitos de outros contribuintes era atribuída apenas ao titular do crédito, caso não possuísse débitos em seu próprio nome, nunca tendo sido facultado ao titular do débito realizar a compensação com crédito de outro contribuinte, como pretendeu a Interessada nos presentes autos.

A Interessada foi cientificada do referido Acórdão em 27 de julho de 2005 (fl. 230). Inconformada, em 26 de agosto de 2006, apresentou o Recurso Voluntário de fls. 231/255, cujas razões de defesa foram muito bem resumidas no Relatório que integra o presente julgado.

Do processo judicial: breves considerações.

Cabe esclarecer ainda que a Recorrente propôs Ação Cautelar (autos nº 2004.61.27.002183-3), seguida da competente Ação Ordinária (autos nº 2004.61.27.002442-1), ambas propostas perante a 1ª Vara Federal da Seção Judiciária de São João da Boa Vista (SP).

Na Ação Cautelar foi concedida medida liminar (fls. 159/166), determinando (i) a suspensão da exigibilidade dos débitos da Cofins dos meses de fevereiro a abril de 2000, enquanto pendente de análise os pedidos de compensação; (ii) a não inscrição da Interessada no Cadin; e (iii) o fornecimento de Certidão Positiva de Débito com Efeito de Negativa, caso não existisse outro débito que impedindo tal expedição.

Na Ação Ordinária, segundo a petição de fls. 375/397, objetiva a Requerente declaração de inexistência dos débitos da COFINS dos meses de fevereiro, março e abril de 2000 ou, sucessivamente, a sua anulação; bem como, cumulativamente, a declaração do direito da Autora de submeter o presente processo, ao rito procedimental do Decreto nº 70.235/72, tendo em vista o novo parágrafo 11 do artigo 74 da Lei 90- 9.430/96.

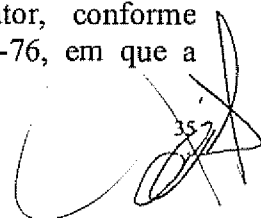
Na Sentença de fls. 365/374, o pedido da Autora foi julgado parcialmente procedente, para declarar o presente processo seja “submetido ao rito procedimental previsto no Decreto nº 70.235/72, tendo em vista o novo parágrafo 11 do artigo 74 da Lei no- 9.430/96”.

Do objeto do presente julgamento.

Inicialmente, cabe ressaltar que o objeto do presente julgamento são os pedidos de compensação apresentados pela Interessada neste processo e, por conseguinte, do Recurso Voluntário de fls. 231/255, que foram apresentado nos presentes.

Este esclarecimento é oportuno, tendo em conta que no Voto Vencido, o nobre Conselheiro Relator, apreciou o pedido de restituição apresentado pela Cedente no processo nº 13804.003203/99-76 (em apenso), bem como o Recurso Voluntário apresentado pela Cessionária (Interessada), na condição de terceiro interessado.

Com a devida vênias ao entendimento do nobre Relator, conforme precedentemente demonstrado, ao meu ver, o processo nº 13804.003203/99-76, em que a



Cedente do crédito pleiteia a restituição do crédito objeto da compensação em apreço, encontra-se findo administrativamente, desde 27 de dezembro de 2004, quando se tornou definitiva a decisão final administrativa nele proferida.

Com efeito, por força do que foi determinado na citada decisão judicial, o presente julgamento trata-se da apreciação da legalidade dos pedidos de compensação apresentados pela Interessada neste processo, bem como do julgamento do Recurso Voluntário fls. 231/255, apresentado pela Interessada, visando a reforma da decisão de primeiro grau, consignada no Acórdão da 5ª Turma da DRJ – Campinas/SP (fls. 221/225).

Em consequência, entendo que, no presente julgamento, não cabe qualquer análise acerca da legalidade do referenciado pedido de restituição, por se tratar de matéria estranha aos presentes autos.

Também entendo que, no âmbito deste processo, não cabe analisar se a Interessada é ou não parte legítima para atuar em nome da Cedente, a pessoa jurídica Marino Comércio de Papéis Ltda., na qualidade de terceiro interessado ou assistente. Com efeito, tal assunto somente poderia ser apreciado no âmbito do processo nº 13804.003203/99-76 (em apenso). Entretanto, como este processo encontra-se findo administrativamente, com decisão administrativa final definitiva, também nele se tornou juridicamente impossível tal análise.

Além disso, não se deve olvidar que, nos termos do art. 165 do CTN, somente o sujeito passivo que realizou o pagamento do tributo indevido, ou maior do que devido, tem a titularidade do direito de pedir a restituição indébito tributário.

Assim, por falta de previsão, no âmbito do processo fiscal de restituição, o terceiro, ainda que prejudicado ou tenha interesse jurídico, não tem legitimidade para apresentar manifestação de inconformidade ou recurso voluntário em nome do titular crédito ou na condição terceiro interessado ou assistente, por uma razão óbvia, inexistente relação jurídica que o vincule ao sujeito passivo da relação jurídica de repetição do indébito tributário, no caso, a Fazenda Nacional.

Demonstra-se, assim, que o objeto do presente julgamento cinge-se à análise dos Pedidos de Compensação de fls. 36, 57 e 58, tendo como balizamento as questões de defesa suscitadas no âmbito do Recurso Voluntário de fls. 231/255.

Do procedimento compensatório tributário.

Em termos gerais, a compensação é um procedimento de natureza dúplice, caracterizado pelo encontro de contas entre credores e devedores recíprocos. Nesse procedimento tem-se o acerto de duas obrigações simultânea e conversas, isto é: numa obrigação, o devedor “A” ocupa o pólo passivo e o credor “B” o pólo ativo; na outra, inverte-se as posições dos sujeitos da obrigação. Além disso, o encontro de contas se realiza até onde os valores de crédito e débito forem equivalentes.

Trazendo a matéria para a seara tributária e tendo como enfoque apenas o procedimento compensatório, objetivamente considerado, tem-se que ele se desenvolve mediante o encontro de duas obrigações: (i) a obrigação tributária, onde o Fisco exerce o papel de sujeito ativo, e o contribuinte ou responsável de sujeito passivo, e (ii) a obrigação de restituição do indébito tributário, onde há inversão das posições, o contribuinte ou responsável passa ser o sujeito ativo e o Fisco exerce o papel de sujeito passivo.

Dessa forma, é condição necessária, porém não suficiente, para realização do procedimento compensatório de natureza tributária (art. 170 do CTN) que o contribuinte ou

responsável seja o sujeito passivo de uma obrigação tributária e, ao mesmo tempo, o sujeito ativo de uma obrigação de restituição de indébito tributário. Em outras palavras, que ele seja devedor do Fisco de um débito tributário certo, líquido e exigível e, simultaneamente, credor do Fisco de um crédito certo, líquido e exigível, decorrente de um pagamento de tributo indevido ou maior que devido.

Em outros termos, para efetivação do procedimento compensatório de natureza tributária é imprescindível a comprovação, simultânea, da existência de um crédito tributário líquido e certo e de um débito tributário líquido e certo, recíprocos de valores equivalentes. Trata-se dos requisitos materiais da compensação tributária.

Além do atendimento das condições materiais, para que seja regularmente efetivada, a compensação tributária deverá ainda atender aos requisitos e às condições procedimentais estabelecidos na legislação tributária. Trata-se das questões formais da compensação tributária.

Dos presentes pedidos de compensação.

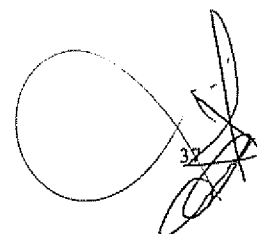
Conforme anteriormente explicitado, os Pedidos de Compensação de Débito com Crédito de Terceiros de fls. 01/02 foram entregues, respectivamente, nas Unidade da Receita Federal de jurisdição da Cedente e da Cessionária. O primeiro em 18 de fevereiro (fl. 01) e o segundo em 29 de fevereiro de 2000 (fl. 02), em atendimento ao estabelecido no § 2º do art. 15 da Instrução Normativa SRF nº 21, de 1997.

No corpo do formulário destinado a formulação dos referidos pedidos, estão previstos campos para a informação do valor do crédito (quadro 02) e a discriminação dos débitos autorizados a serem compensados (quadro 05). Analisando os referidos Pedidos de Compensação, observa-se que neles foi informado apenas o valor do crédito a ser compensado, no valor de R\$ 1.583.654,95, pertencente a pessoa jurídica Marino Comércio de Papéis Ltda., que se identifica como credora, porém, sem que houvesse autorização para compensação de qualquer débito.

Assim, na falta da autorização dos débitos a serem compensados, tais Pedidos não atendem os requisitos para os quais foram criados. Portanto, não podem ser considerados pedidos de compensação, que envolve, necessariamente, o encontro de contas entre créditos e débitos. É cediço que não é o nome que confere a natureza jurídica ao documento, mas o seu conteúdo.

Além disso, nos termos do § 4º do art. 15 da Instrução Normativa SRF nº 21, de 1997, como a competência para analisar a compensação era da Unidade da RFB da jurisdição do credor, eventual débito a ser compensado deveria ter sido informado no processo nº 13804.003203/99-76, onde credor protocolou o citado Pedido de Compensação, o que não foi feito.

Na verdade, a indicação dos débitos a serem compensados foi feita apenas nos presentes autos e após a data da recepção dos citados pedidos originários, ou seja, em 14 de março de 2000, 13 de abril de 2000 e 11 de maio de 2000, conforme Pedidos de Compensação de fls. 36, 57 e 58, nos quais foram informados os valores dos débitos da Cofins dos meses de fevereiro, março e abril de 2000, a seguir discriminados:

A handwritten signature in black ink is written over a circular stamp. The stamp contains the number '32' in the center. The signature is a cursive-style name, possibly 'J. Silva'.

Data da Recepção	Período de apuração	Vencimento	Valor da Cofins (R\$)
14/03/2000	29/02/2000	15/03/2000	500.000,00
13/04/2000	31/03/2000	14/04/2000	500.000,00
11/05/2000	30/04/2000	15/05/2000	583.654,95
TOTAL DOS DÉBITOS			1.583.654,95

Tendo em conta que o art. 15 da Instrução Normativa SRF nº 21, de 1997, foi expressamente revogado, **em 10 de abril de 2000**, data da publicação da Instrução Normativa SRF nº 41, de 2000, cabe informar que apenas o Pedido de Compensação recepcionado em 14/03/2000 foi apresentado na vigência do citado comando normativo.

Assim, além de não cumprir o rito procedimental estabelecido no citado art. 15, os dois últimos pedidos não tem amparo em preceito normativo algum. Logo, não procede a alegação da Recorrente de que os pedidos de compensação em tela foram formulados sob a égide do citado comando normativo.

Do cumprimento da decisão judicial.

Entretanto, apesar das irregularidades formais e materiais anteriormente apresentadas, em cumprimento as referidas decisões judiciais, tais arremedos de pedidos de compensação serão aqui apreciados como se “Pedidos de Compensação de Débito com Crédito de Terceiros” fossem e, em decorrência, submetidos ao rito processual estabelecido no Decreto nº 70.235, de 1972, combinado com o disposto no § 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

No presente Recurso, alegou a Interessada que o Órgão julgador *a quo* não conheceu a Manifestação de Inconformidade apresentada, descumprindo a mencionada decisão judicial.

Não procede a alegação da Recorrente. Analisando o teor da decisão liminar e da Sentença precedentemente referenciadas, observa-se que não existe determinação para que seja conhecida a referida Manifestação de Inconformidade. De fato, o que na prática as ditas decisões determinam é que o presente processo seja submetido ao rito processual do Decreto nº 70.235/72, tendo em conta do disposto no § 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

Dessa forma, ao contrário do alegado pela Recorrente, tal determinação foi integralmente cumprida, o que é comprovado pelo julgamento ocorrido na instância de primeiro grau e no presente julgamento.

Da inexistência do crédito a ser compensado.

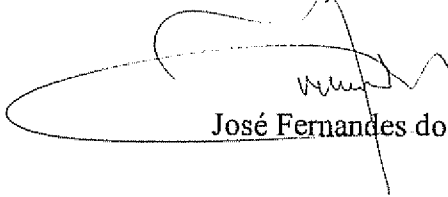
Como anteriormente exposto, para realização da compensação tributária é imprescindível a comprovação, simultânea, da existência de crédito tributário líquido e certo e de um débito tributário líquido e certo, recíprocos e de valores equivalentes. Trata-se dos requisitos materiais da compensação tributária.

No presente caso, o valor do crédito tributário informado pela Interessado foi objeto do pedido de restituição, que fora analisado no âmbito do processo nº 13804.003203/99-76, sendo integralmente indeferido, conforme anteriormente demonstrado.

Em consequência, sem a existência de crédito tributário líquido e certo, ontologicamente, inexistindo possibilidade material de realização do procedimento compensatório, inviabilizando qualquer análise jurídica do procedimento compensatório em tela.

Da conclusão.

Diante de todo o exposto, voto no sentido de NÃO CONHECER o Recurso Voluntário de fls. 231/255, devendo ser mantido na íntegra o Acórdão recorrido.



José Fernandes do Nascimento