



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº : 13891.000046/99-51
SESSÃO DE : 10 de agosto de 2004
ACÓRDÃO Nº : 302-36.303
RECURSO Nº : 127.768
RECORRENTE : INTER COLOR LAB. COM. IMPORTAÇÃO DE
MATERIAL FOTOGRÁFICO LTDA.
RECORRIDA : DRJ/RIBEIRÃO PRETO/SP

FINSOCIAL – ALÍQUOTAS MAJORADAS – LEIS NºS 7.787/89, 7.894/89 e 8.147/90 –
INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO SUPREMO TRIBUNAL
FEDERAL – PEDIDO DE RESTITUIÇÃO DE VALORES PAGOS A MAIOR – PRAZO
– DECADÊNCIA – *DIES A QUO* e *DIES AD QUEM*.

O *dies a quo* para a contagem do prazo decadencial do direito de pedir restituição de valores pagos a maior é a data em que o contribuinte teve seu direito reconhecido pela administração tributária, no caso a da publicação da MP nº 1.110/95, que se deu em 31/08/1995. Tal prazo, de cinco (05) anos, estendeu-se até 31/08/2000 (*dies ad quem*). A Decadência só atingiu os pedidos formulados a partir do dia 01/09/2000, inclusive, o que não é o caso dos autos.

RECURSO PROVIDO, AFASTANDO-SE A DECADÊNCIA.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, dar provimento ao recurso para afastar a decadência, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Os Conselheiros Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior, Simone Cristina Bissoto e Henrique Prado Megda votaram pela conclusão. Vencido o Conselheiro Walber José da Silva que negava provimento.

Brasília-DF, em 10 de agosto de 2004

HENRIQUE PRADO MEGDA
Presidente

PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES
Relator

30 NOV 2004

NP/302/127768

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: LUIS ANTONIO FLORA, MARIA HELENA COTTA CARDOZO e LUIZ MAIDANA RICARDI (Suplente). Ausente a Conselheira ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO. Esteve presente o Procurador da Fazenda Nacional PEDRO VALTER LEAL.

RECURSO Nº : 127.768
ACÓRDÃO Nº : 302-36.303
RECORRENTE : INTER COLOR LAB. COM. IMPORTAÇÃO DE
MATERIAL FOTOGRÁFICO LTDA.
RECORRIDA : DRJ/RIBEIRÃO PRETO/SP
RELATOR(A) : PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES

RELATÓRIO

A empresa identificada ingressou com PEDIDO DE RESTITUIÇÃO junto a repartição fiscal competente, no dia 10/02/1999, conforme Requerimento às fls. 01, com relação aos valores pagos à maior referentes à Contribuição para o Finsocial, nos períodos de 12/90 a 03/92, em razão das majorações de alíquota registradas no referido período, feitas pelas Leis nºs 7894/89 e 8147/90, majorações essas consideradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal.

Argumentou que a MP nº 1110, de 30/08/95, dispensou a constituição, inscrição e ajuizamento, bem como cancelou o lançamento do tributo no que excedesse a 0,5%, exceto no exercício de 1988.

Fundamentou seu pleito, ainda, no art. 18, inciso III e § 2º, da MP nº 1.770/84, combinado com as seguintes normas: arts. 165 a 168 do CTN; art. 66, da Lei nº 8383/91, Dec. 2.346/97; IN SRF nº 21, de 10/03/97, modificada pela IN SRF 073/97 e no Parecer Cosit nº 58, de 27/10/98.

Pediu, ao final, a atualização monetária do valor a ser restituído, na forma da legislação que menciona.

Juntou diversos documentos, inclusive cópias de DARFs.

Apresentou também, às fls. 31 e segts, PEDIDO DE COMPENSAÇÃO, na mesma data, ou seja, 10/02/1999.

Apreciando o pleito a DRF em Ribeirão Preto – SP, pela DECISÃO nº 219/2000 (fls. 60/62), indeferiu o pedido, sob argumentação de que o pedido da Contribuinte havia sido atingido pela Decadência, conforme Ementa que se transcreve: (fls. 60)

“RESTITUIÇÃO – FINSOCIAL

O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso de prazo de cinco anos contados do pagamento a maior ou indevido.

PEDIDO INDEFERIDO.”

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.768
ACÓRDÃO Nº : 302-36.303

Pelo que se observa da fundamentação da decisão em epígrafe, não houve exame de mérito do pedido formulado pela Contribuinte, argüindo-se apenas que os recolhimentos em questão se deram entre o período de jan/91 a abril/92 e, à luz dos arts. 165 e 168 do CTN, ocorreu a decadência quinquenal, ou seja, a perda do direito de pleitear a restituição em questão.

Da Decisão a Contribuinte tomou ciência em 26/07/2000, conforme AR às fls. 66, tendo ingressado com Recurso tempestivo, em 312/07/200, dirigido à DRJ em Ribeirão Preto-SP, como se contata pelo protocolo às fls. 79.

Em resumo, são os seguintes os argumentos do Recurso em questão (fls. 90):

1. o prazo para se pleitear a restituição deve fluir a partir do reconhecimento da inconstitucionalidade dos aumentos da alíquota do Finsocial, no caso a edição da Medida Provisória (MP) nº 1.110, de 1995;
2. caso não se aceite a tese acima, alega, alternativamente, que nos tributos lançados por homologação, como é o presente caso, a extinção do crédito estaria sujeita a uma condição resolutória, qual seja, a homologação, tácita, após cinco anos, ou expressa, por parte do Fisco; assim, o prazo para se pleitear a restituição/compensação é de cinco anos contados da homologação do pagamento, que é quando ocorreria a extinção do crédito, como neste caso não houve homologação expressa, na prática o prazo para se exercer o direito à repetição do indébito seria de dez anos;
3. não estaria havendo tratamento isonômico entre os contribuintes por parte da Secretaria da Receita Federal (SRF), pois várias repartições deferiram pedidos de restituição após a edição da citada MP, conforme processos que cita;
4. a autoridade administrativa, ao indeferir o pleito, aplicou retroativamente o Ato Declaratório (AD) SRF nº 96, de 26 de novembro de 1999, contrariando o Código Tributário Nacional (CTN) e o próprio entendimento da Administração, consubstanciado no Parecer Cosit nº 58, de 27 de outubro de 1998.

A referida DRJ em Ribeirão Preto – SP, apreciando o feito, decidiu por indeferir a Solicitação, conforme Acórdão DRJ/POR Nº 2.304,d e 19 de setembro de 2002, cuja Ementa se transcreve:

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/12/1990 a 31/03/1992



RECURSO Nº : 127.768
ACÓRDÃO Nº : 302-36.303

Ementa: COMPENSAÇÃO. FINSOCIAL. INDEFERIMENTO. DECADÊNCIA.

O direito de pleitear a restituição/compensação extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos contados da data de extinção do crédito tributário, assim entendido o pagamento antecipado, nos casos de lançamento por homologação.

ATOS INTERPRETATIVOS. RETROATIVIDADE.

Os atos interpretativos editados pela administração tributária retroagem até o início da vigência da lei que visam explicitar.

Solicitação Indeferida.”

Pelo que se pode constatar dos fundamentos que nortearam o Voto condutor do Acórdão ora atacado, toda a questão está mesmo resumida ao instituto da decadência, que teria atingido o direito do Contribuinte de requerer a restituição do pagamento efetuado a maior, ora em discussão.

No entender dos Julgadores *a quo*, o prazo para pleitear a restituição do pagamento indevido ou a maior extingue-se após o decurso do cinco (5) anos contados a partir da data da extinção do crédito tributário, pelo pagamento.

Invoca, corroborando sua tese, as disposições dos arts. 150, 156, 165 do CTN e o Ato Declaratório SRF nº 96, de 1999, dentre outros.

Do Acórdão a Contribuinte foi cientificada no dia 17/03/2003, como se constata pelo AR acostado às fls. 98 dos autos.

Inconformada, impetrou Recurso Voluntário ao Conselho de Contribuintes em 27/03/2003 – tempestivamente – como se constata do protocolo apostado no documento que se inicia às fls. 100.

Seus fundamentos têm como base os argumentos utilizados em primeira instância, robustecidos com o espancamento da Decisão recorrida.

Subiram os autos a este Conselho, por força regimental, tendo sido distribuídos, por sorteio, a este Relator, em sessão realizada por esta Câmara no dia 12/08/2003, conforme notícia o documento de fls. 114.

Em 13/06/2004 foi apensado, na Secretaria desta Câmara e conforme o Despacho também às fls. 114, do Processo nº 10840.000260/2002-17, através do AI nº 029/2004, conforme Extrato Comprot na Contracapa (!).

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.768
ACÓRDÃO Nº : 302-36.303

O processo apensado, numerado de fls. 01 até 31, compõe-se de cópias do processo aqui em exame, complementadas com adoção de procedimentos iniciais para lançamento de crédito tributário que se entende devido pelo mesmo Contribuinte, envolvendo DCTFs, relacionadas com o pedido de Compensação de que trata o processo ora em julgamento, tendo ficado suspensa a cobrança dos débitos envolvidos, conforme despacho às fls. 31 citada.

Nada mais havendo dos autos, conclui-se aqui o presente Relatório.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized 'R' followed by a long horizontal stroke.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.768
ACÓRDÃO Nº : 302-36.303

VOTO

Como já visto, o Recurso é tempestivo, devendo ser conhecido.

Limita-se esta lide à discussão da ocorrência ou não de decadência do direito do Contribuinte de pleitear a restituição/compensação de valores pagos a maior, em decorrência da ilegalidade (inconstitucionalidade) declarada pelo E. Supremo Tribunal Federal, da majoração de alíquota do FINSOCIAL, no período apurado de 01/12/1990 a 31/03/1992.

Não há aqui, registre-se, discussão sobre o mérito do pedido formulado pela Recorrente, ou seja, das condições de liquidez e certeza do crédito que afirma possuir, resultante do eventual recolhimento efetuado a maior e indevidamente.

Assim, limita-se este Colegiado à apreciar a questão da Decadência anunciada na Decisão de primeira instância, estampada no Acórdão ora recorrido, como segue:

A partir daqui, repriso o entendimento que já externei em diversos outros julgados da mesma espécie e que se aplica inteiramente ao caso ora em exame, como segue:

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

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

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

De tudo quanto já se escreveu a respeito, no âmbito desses Colegiados, existindo inúmeras teses sustentadas e até exaustivamente defendidas, de parte a parte, sem querer entrar na discussão sobre os diversos entendimentos já

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.768
ACÓRDÃO Nº : 302-36.303

colhidos, parece-me mais ajustada à legalidade a corrente que se posiciona no sentido de que o início da contagem do prazo decadencial, de cinco (05) anos, no caso dos recolhimentos da Contribuição para o Finsocial que aqui se discute, tenha início, efetivamente, a partir da data da publicação da Medida Provisória nº 1.110/95, em 31 de agosto de 1995.

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

Esse entendimento vai, com certeza, ao encontro da tese sustentada pela Recorrente no litígio que aqui se pretende decidir.

Perfeitamente aplicável ao caso o pronunciamento externado pela Insigne Conselheira Dra. Simone Cristina Bissoto, integrante desta Segunda Câmara, encontrado em alguns dos mais recentes julgados deste Colegiado que, com a devida vênua, passo a adotar para os casos da espécie, conforme transcrições que se seguem:

“DECLARAÇÃO DE VOTO.

Cinge-se o presente recurso ao pedido do contribuinte de que seja acolhido o seu pedido originário de restituição/compensação de crédito que alega deter junto a Fazenda Pública, em razão de ter efetuado recolhimentos a título de contribuição para o FINSOCIAL, em alíquotas superiores a 0,5%, com fundamento na declaração de inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal, quando do exame do Recurso Extraordinário 150.764/PE, julgado em 16/12/92 e publicado no DJ de 02/04/93.

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

Das regras do CTN – Código Tributário Nacional, exteriorizadas nos artigos 165 e 168, vê-se que o legislador não cuidou da tipificação de todas as hipóteses passíveis de ensejar o direito à

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.768
ACÓRDÃO Nº : 302-36.303

restituição, especialmente a hipótese de tributos declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal. Veja-se:

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

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

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

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

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

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

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

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

Somente a partir da Constituição de 1988, à vista das inúmeras declarações de inconstitucionalidade de tributos pela Suprema Corte, é que a doutrina pátria debruçou-se sobre a questão do prazo para repetir o indébito nessa hipótese específica.

Foi na esteira da doutrina de incontestáveis tributaristas como Alberto Xavier, J. Artur Lima Gonçalves, Hugo de Brito Machado e

RECURSO Nº : 127.768
ACÓRDÃO Nº : 302-36.303

Ives Gandra da Silva Martins, que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou-se, no sentido de que o início do prazo para o exercício do direito à restituição do indébito deve ser contado da declaração de inconstitucionalidade pelo STF.

Nesse passo, vale destacar alguns excertos da doutrina dos Mestres acima citados:

“Devemos, no entanto, deixar consignada nossa opinião favorável à contagem de prazo para pleitear a restituição do indébito com fundamento em declaração de inconstitucionalidade, a partir da data dessa declaração. A declaração de inconstitucionalidade é, na verdade, um fato inovador na ordem jurídica, suprimindo desta, por invalidade, uma norma que até então nela vigorava com força de lei. Precisamente porque gozava de presunção de validade constitucional e tinha, portanto, força de lei, os pagamentos efetuados à sombra de sua vigência foram pagamentos “devidos”. O caráter “indevido” dos pagamentos efetuados só foi revelado a posteriori, com efeitos retroativos, de tal modo que só a partir de então puderam os cidadãos ter reconhecimento do fato novo que revelou seu direito à restituição. A contagem do prazo a partir da data da declaração de inconstitucionalidade é não só corolário do princípio da proteção da confiança na lei fiscal, fundamento do Estado-de-Direito, como consequência implícita, mas necessária, da figura da ação direta de inconstitucionalidade prevista na Constituição de 1988. Não poderia este prazo ter sido considerado à época da publicação do Código Tributário Nacional, quando tal ação, com eficácia erga omnes, não existia. A legitimidade do novo prazo não pode ser posta em causa, pois a sua fonte não é a interpretação extensiva ou analógica de norma infra constitucional, mas a própria Constituição, posto tratar de consequência lógica e da própria figura da ação direta de inconstitucionalidade.”¹ (g.n.)

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

Aos casos de restituição de indébito resultante de exação inconstitucional, portanto, não se aplicam as disposições do CTN, razão porque a doutrina mais modera e a jurisprudência mais recente têm-se inclinado no sentido de reconhecer o prazo de decadência – para essas hipóteses – como sendo de cinco anos,

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.768
ACÓRDÃO Nº : 302-36.303

contados da declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, da lei que ensejou o pagamento indevido objeto da restituição.”²

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

Num esforço conciliatório, porém, o Professor e ex-Conselheiro da 8ª Câmara do Primeiro de Contribuintes, José Antonio Minatel, manifestou-se no sentido da aplicabilidade, in casu, do artigo 168, inciso II do CTN, dele abstraindo o único critério lógico que permitiria harmonizar as diferentes regras de contagem de prazo previstas no Estatuto Complementar – o CTN:

“O mesmo não se pode dizer quando o indébito é exteriorizado no contexto de solução jurídica conflituosa, uma vez que o direito de repetir o valor indevidamente pago só nasce para o sujeito passivo com a decisão definitiva daquele conflito, sendo certo que ninguém poderá estar perdendo direito que não possa exercitá-lo. Aqui, está coerente a regra que fixa o prazo de decadência para pleitear a restituição ou compensação só a partir “da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa, ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória (art. 168, II, do CTN). Pela estreita similitude, o mesmo tratamento deve ser dispensado aos casos de soluções jurídicas ordenadas com eficácia erga omnes, como acontece na hipótese de edição de resolução do Senado Federal para expurgar do sistema norma declarada inconstitucional, ou na situação em que é editada Medida Provisória ou mesmo ato administrativo para reconhecer a impertinência exação tributária anteriormente exigida.”⁴

² José Artur Lima Gonçalves e Marcio Severo Marques

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.768
ACÓRDÃO Nº : 302-36.303

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

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

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

“A tese de que, declarada a inconstitucionalidade da exação, segue-se o direito do contribuinte à repetição do indébito, independentemente do exercício em que se deu o pagamento, podendo, pois, ser exercitado no prazo de cinco anos, a contar da decisão plenária declaratória da inconstitucionalidade, ao que saiba, não foi ainda expressamente apreciada pela Corte Maior. Todavia, creio que se ajusta ao julgado no RE 136.883/RJ, Relator o eminente Ministro Sepúlveda Pertence, assim ementado (RTJ 137/936):

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

(...)

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

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

RECURSO Nº : 127.768
ACÓRDÃO Nº : 302-36.303

*exercício financeiro em que tenha ocorrido o pagamento indevido.”
(g.n.)*

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

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

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

Nesse caso, três são as possibilidades ordinárias de observância deste pronunciamento pelos órgãos da administração federal, a saber: (i) se o Presidente da República, mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida em caso concreto (art. 1º, § 3º); (ii) expedição de súmula pela Advocacia Geral da União (art. 2º); e (iii) determinação do Secretário da Receita Federal ou do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente a créditos tributários e no âmbito de suas

RECURSO Nº : 127.768
ACÓRDÃO Nº : 302-36.303

competências, para adoção de algumas medidas consignadas no art. 4º.

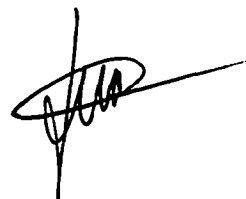
Ora, no caso em exame, não obstante a decisão do plenário do Supremo Tribunal Federal não tenha sido unânime, é fato incontroverso – ao menos neste momento em que se analisa o presente recurso, e passados mais de 10 anos daquela decisão – que aquela declaração de inconstitucionalidade, apesar de ter sido proferida em sede de controle difuso de constitucionalidade, foi proferida de forma inequívoca e com ânimo definitivo. Ou, para atender o disposto no Decreto nº 2.346/97, acima citado e parcialmente transcrito, não há como negar que aquela decisão do STF, nos autos do Recurso Extraordinário 150.764/PE, julgado em 16/12/92 e publicado no DJ de 02/04/93, fixou, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional, no que se refere especificamente à inconstitucionalidade dos aumentos da alíquota da contribuição ao FINSOCIAL acima de 0,5% para as empresas comerciais e mistas.

Assim, as empresas comerciais e mistas que efetuaram os recolhimentos da questionada contribuição ao FINSOCIAL, sem qualquer questionamento perante o Poder Judiciário, têm o direito de pleitear a devolução dos valores que recolheram, de boa-fé, cuja exigibilidade foi posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, na solução de relação jurídica conflituosa ditada pela Suprema Corte - nos dizeres do Prof. José Antonio Minatel, acima transcrita – ainda que no controle difuso da constitucionalidade, momento a partir do qual pode o contribuinte exercer o direito de reaver os valores que recolheu.

Isso porque determinou o Poder Executivo que “as decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional, deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal, direta e indireta”⁵ (g.n.)

Para dar efetividade a esse tratamento igualitário, determinou também o Poder Executivo que, “na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.768
ACÓRDÃO Nº : 302-36.303

aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.”⁶

Nesse passo, a despeito da incompetência do Conselho de Contribuintes, enquanto tribunal administrativo, quanto a declarar, em caráter originário, a inconstitucionalidade de qualquer lei, não há porque afastar-lhe a relevante missão de antecipar a orientação já traçada pelo Supremo Tribunal Federal, em idêntica matéria.

Afinal, a partir do momento em que o Presidente da República editou a Medida Provisória nº 1.110, de 30/08/95, sucessivamente reeditada até a Medida Provisória nº 2.176-79, de 23/08/2002 e, mais recentemente, transformada na Lei nº 10.522/2002 (art. 18), pela qual determinou a dispensa da constituição de créditos tributários, o ajuizamento da execução e o cancelamento do lançamento e da inscrição da parcela correspondente à contribuição para o FINSOCIAL das empresas exclusivamente vendedoras de mercadorias e mistas, na alíquota superior a 0,5%, bem como a Secretaria da Receita Federal fez publicar no DOU, por exemplo, Ato Normativo nesse mesmo sentido (v.g. Parecer COSIT 58/98, entre outros, mesmo que posteriormente revogado), parece claro que a Administração Pública reconheceu que o tributo ou contribuição foi exigido com base em lei inconstitucional, nascendo, nesse momento, para o contribuinte, o direito de, administrativamente, pleitear a restituição do que pagou à luz de lei tida por inconstitucional.⁷

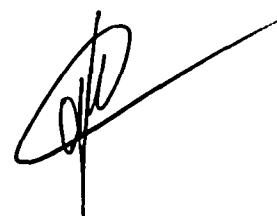
E dizemos administrativamente porque assim permitem as Leis 8.383/91, 9.430/96 e suas sucessoras, bem como as Instruções Normativas que trataram do tema “compensação/restituição de tributos” (IN SRF 21/97, 73/97, 210/02 e 310/03).

Também é nesse sentido a manifestação do jurista e tributarista Ives Gandra Martins:

“Acredito que, quando o contribuinte é levado, por uma lei inconstitucional, a recolher aos cofres públicos determinados valores a título de tributo, a questão refoge do âmbito da mera repetição de indébito, prevista no CTN, para assumir os contornos de direito à plena recomposição dos danos que lhe foram causados

⁶ Parágrafo único do art. 4º. do Decreto n. 2.346/97

⁷ Nota MF/COSIT n. 312, de 16/7/99



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.768
ACÓRDÃO Nº : 302-36.303

*pelo ato legislativo inválido, nos moldes do que estabelece o art. 37, § 6º da CF.*⁸

Nessa linha de raciocínio, entende-se que o indébito, no caso do FINSOCIAL, restou exteriorizado por situação jurídica conflituosa, contando-se o prazo de prescrição/decadência a partir da data do ato legal que reconheceu a impertinência da exação tributária anteriormente exigida – a MP 1.110/95, no caso - entendimento esse que contraria o recomendado pela Administração Tributária, no Ato Declaratório SRF nº 96/99, baixado em consonância com o Parecer PGFN/CAT nº 1.538, de 18/10/99, cujos atos administrativos, contrariamente ao que ocorre em relação às repartições que lhe são afetas, não vinculam as decisões dos Conselhos de Contribuintes.

Para a formação do seu livre convencimento, o julgador deve se pautar na mais fiel observância dos princípios da legalidade e da verdade material, podendo, ainda, recorrer à jurisprudência administrativa e judicial existente sobre a matéria, bem como à doutrina de procedência reconhecida no meio jurídico-tributário.

No que diz respeito a Contribuição para o FINSOCIAL, em que a declaração de inconstitucionalidade do Supremo Tribunal Federal acerca da majoração de alíquotas, deu-se em julgamento de Recurso Extraordinário - o que, em princípio, limitaria os seus efeitos apenas às partes do processo - deve-se tomar como marco inicial para a contagem do prazo decadencial a data da edição da Medida Provisória nº 1.110, de 30/08/95, sucessivamente reeditada até a Medida Provisória nº 2.176-79, de 23/08/2002 e, mais recentemente, transformada na Lei nº 10.522/2002 (art. 18).

Através daquela norma legal (MP 1.110/95), a Administração Pública determinou a dispensa da constituição de créditos tributários, o ajuizamento da execução e o cancelamento do lançamento e da inscrição da parcela correspondente à contribuição para o FINSOCIAL das empresas exclusivamente vendedoras de mercadorias e mistas, na alíquota superior a 0,5%.

Soaria no mínimo estranho que a lei ou ato normativo que autoriza a Administração Tributária a deixar de constituir crédito tributário, dispensar a inscrição em Dívida Ativa, dispensar a Execução Fiscal e cancelar os débitos cuja cobrança tenha sido declarada

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



RECURSO Nº : 127.768
ACÓRDÃO Nº : 302-36.303

inconstitucional pelo STF, acabe por privilegiar os maus pagadores – aqueles que nem recolheram o tributo e nem o questionaram perante o Poder Judiciário - em detrimento daqueles que, no estrito cumprimento de seu dever legal, recolheram, de boa-fé, tributo posteriormente declarado inconstitucional pelo STF e, portanto, recolheram valores de fato e de direito não devidos ao Erário.

Ora, se há determinação legal para “afastar a aplicação de lei declarada inconstitucional” aos casos em que o contribuinte, por alguma razão, não efetuou o recolhimento do tributo posteriormente declarado inconstitucional, deixando, desta forma, de constituir o crédito tributário, dispensar a inscrição em Dívida Ativa, dispensar a Execução Fiscal, bem como cancelar os débitos cuja cobrança tenha sido declarada inconstitucional pelo STF, muito maior razão há, por uma questão de isonomia, justiça e equidade, no reconhecimento do direito do contribuinte de reaver, na esfera administrativa, os valores que de boa-fé recolheu a título da exação posteriormente declarada inconstitucional, poupando o Poder Judiciário de provocações repetidas sobre matéria já definida pela Corte Suprema.

Assim, tendo sido reconhecido ser indevido – por inconstitucional - o pagamento da Contribuição para o FINSOCIAL em alíquotas majoradas, respectivamente, para 1%, 1,20% e 2%, com base nas Leis nºs 7.787/89, 7.894/89 e 8.147/90, é cabível e procedente o pedido de restituição/compensação apresentado pela Recorrente, que foi protocolizado antes de 31/08/2000 e, conseqüentemente, antes de transcorridos os cinco anos da data da edição da Medida Provisória nº 1.110/95, publicada em 31/08/1995.”

Como se verifica, brilhante o pronunciamento da Nobre Colega Conselheira, a quem rendo minhas justas e devidas homenagens, encontrado em outros julgados da espécie, ao qual, efetivamente, nada mais me parece necessário acrescentar.

Apenas sintetizando, é certo que em determinado momento a própria administração tributária, por intermédio da Coordenação Geral do Sistema de Tributação - COSIT, da Secretaria da Receita Federal – M. Fazenda, veio a adotar como marco inicial para contagem do prazo objetivando o pedido de restituição em questão, a data da Medida Provisória nº 1.110/95. (PARECER COSIT Nº 58, de 27 de outubro de 1998)

Tal posicionamento prevaleceu até a edição do Ato Declaratório SRF nº 096, de 26/11/1999 (DOU de 30/11/99), pelo qual a mesma Administração veio a mudar de entendimento sobre tal matéria, que passou a ser o seguinte:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.768
ACÓRDÃO Nº : 302-36.303

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

Como se verifica, a Administração Pública Federal esteve a adotar, em momentos distintos, dois entendimentos diversos, sobre a mesma questão, desde a edição da M.P. nº. 1110/95 já citada. Um posicionamento configurado pelo Parecer COSIT nº 58, de 1998 e, posteriormente, o do Ato Declaratório SRF nº 96, de 1999, inteiramente conflitantes.

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

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

Quer-me parecer que, com relação aos princípios da segurança jurídica e do interesse público, que também abarcam o da isonomia fiscal, o posicionamento estampado no Ato Declaratório SRF nº 96, de 26/11/99 não é, certamente, o mais correto.

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.768
ACÓRDÃO Nº : 302-36.303

De fato, reconheça-se, tal diferenciação, que decorre de mudança de posicionamento da administração tributária, que não pode produzir influência sobre os órgãos colegiados de julgamento administrativo, como é o caso dos Conselhos de Contribuintes, é incompatível com o princípio da isonomia tributária.

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

No caso dos autos, constata-se que o pleito da Recorrente, estampado no documento de fls. 01/03, deu-se em 10/02/1999, não tendo sido alcançado, portanto, pela decadência apontada na Decisão recorrida.

Ante o exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário aqui em exame, reformando a Decisão de primeira instância para fins de afastar a decadência aplicada no presente caso, sem prejuízo do exame do mérito do pedido por parte da repartição fiscal competente, especificamente no que diz respeito à certeza do crédito favorável à Recorrente, comprovando-se os recolhimentos efetuados a maior em virtude da majoração da alíquota do Finsocial já acima mencionada.

Deste modo, reformada a Decisão recorrida, devem retornar os autos à instância *a quo* para que sejam analisadas as demais circunstâncias dos pedidos de restituição/compensação formulados pela Recorrente.

Sala das Sessões, em 10 de agosto de 2004


PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES - Relator