



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº : 13891.000137/99-12  
SESSÃO DE : 23 de fevereiro de 2005  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.682  
RECURSO Nº : 127.928  
RECORRENTE : JOÃO SANAIOTTO  
RECORRIDA : DRJ/RIBEIRÃO PRETO/SP

**FINSOCIAL/RESTITUIÇÃO.**

O prazo decadencial de cinco anos para pedir a restituição dos pagamentos de Finsocial inicia-se a partir da edição da MP 1.110, de 30/08/1995, devendo ser reformada a decisão monocrática para, considerando a não decadência do direito de fazer esse pleito, examinar a questão de mérito, além de se certificar se o contribuinte reveste a forma jurídica que o habilita a pleitear tal restituição.

**RECURSO PROVIDO POR MAIORIA.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, dar provimento ao recurso para afastar a decadência, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Os Conselheiros Elizabeth Emílio de Moraes Chieriegatto, Luis Antonio Flora e Luiz Maidana Ricardi (Suplente) votaram pela conclusão. Vencido o Conselheiro Walber José da Silva que negava provimento.

Brasília-DF, em 23 de fevereiro de 2005

HENRIQUE PRADO MEGDA  
Presidente

PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JÚNIOR  
Relator

14 JUL 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES e DAVI MACHADO EVANGELISTA (Suplente). Ausente a Conselheira SIMONE CRISTINA BISSOTO. Esteve presente o Procurador da Fazenda Nacional ALEXEY FABIANI VIEIRA MAIA.

RECURSO Nº : 127.928  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.682  
RECORRENTE : JOÃO SANAIOTTO  
RECORRIDA : DRJ/RIBEIRÃO PRETO/SP  
RELATOR(A) : PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JÚNIOR

## RELATÓRIO

O pedido de restituição do Finsocial, protocolado pela interessada em 16/06/99 por pagamento indevido, foi improvido pelo Acórdão 2162, datado de 12/09/2002, da DRJ/RIBEIRÃO PRETO, de fls. 45 a 52, que leio em Sessão, com a seguinte Ementa:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Período de apuração: 04/10/1989 a 01/04/1992

Ementa: INDEBITO FISCAL. DECADÊNCIA. A decadência do direito de pleitear restituição e/ou compensação de indébito fiscal ocorre em cinco anos, contados da data de extinção do crédito tributário pelo pagamento, inclusive, na hipótese de ter sido efetuado com base em lei, posteriormente, declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

### RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO.

A restituição e/ou compensação de indébito fiscal com créditos tributários vencidos e/ou vincendos, está condicionada à comprovação da certeza e liquidez do respectivo indébito.

### Solicitação Indeferida.

A interessada acima qualificada interpôs a petição de fls. 01, solicitando a restituição do montante de R\$ 9.585,84, relativos a contribuições para o Fundo de Investimento Social (Finsocial), recolhidas a maior, mensalmente, nos períodos de 04 de outubro de 1989 até 01 de abril de 1992, incidentes sobre os fatos geradores de setembro de 1989 a março de 1992, cumulada com compensações de créditos tributários vencidos e/ou vincendos do SIMPLES, de sua responsabilidade.

Para comprovar o montante dos indébitos do Finsocial, a interessada anexou ao seu pedido os demonstrativos de fls. 05/06, bem como as cópias dos DARFs de fls. 07 a 17.

O pedido de restituição/compensação foi inicialmente analisado pela DRF/LIMEIRA/SP, que o indeferiu, conforme Despacho Decisório nº 011/2000, às fls. 27, com fundamento no Código Tributário Nacional (CTN), arts. 165, I, e 168, I, e em cumprimento ao disposto no AD/SRF n.º 096, de 26/11/1999, sob o argumento de que o direito de a interessada pleitear a restituição extinguiu-se com o decurso de prazo de cinco anos, contados das datas de extinção dos créditos tributários pelos respectivos pagamentos a maior.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.928  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.682

Cientificada do referido Despacho Decisório, inconformada com o indeferimento do seu pedido, a interessada interpôs a impugnação de fls. 31/36, requerendo à DRJ a reforma daquele despacho para que lhe seja deferida a restituição dos indébitos fiscais relativos ao Finsocial, corrigidos nos termos da Norma de Execução SRF/COSIT/COSAR Nº 08/97, cumulada com a compensação pleiteada, afastando-se a prescrição e/ou decadência atacada, alegando, em síntese:

**Da legalidade para restituir/compensar**

Em face da decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do RE nº 150.764-1-PE, no qual decidiu que a contribuição para o Finsocial, até a sua extinção, somente era devida à alíquota de 0,50 %, tem direito à restituição e/ou compensação dos indébitos fiscais resultantes dos recolhimentos efetuados acima dessa alíquota, nos termos da Lei nº 8.383, de 1991, art. 66, c/c a Lei nº 9.430, de 1996, art. 74, e da Medida Provisória nº 1.110, de 1995, art. 17, corrigidos monetariamente segundo a NE SRF/COSIT/COSAR nº 08, de 1997.

**Da prescrição/decadência**

O prazo para repetição/compensação de indébitos fiscais não pode se restringir a cinco anos, contados da data do pagamento indevido, contrariando o disposto no CTN, art. 150, § 4º, c/c o art. 168, I, que determina que o direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos contados, da data da extinção do crédito tributário. Para que algo seja extinto é essencial que exista. A constituição do crédito tributário é atividade reservada à autoridade administrativa tributária (CTN, art. 142), não podendo ser atribuída a particular. Para haver crédito tributário deve haver previsão legal, ocorrência do fato gerador e lançamento, aperfeiçoando a obrigação tributária, que no presente caso foi tacitamente por homologação (CTN, art. 150, § 4º). Extrai-se do CTN que, para todos os efeitos legais, o crédito tributário é formalmente constituído na data da notificação do lançamento feita ao sujeito passivo. Se o crédito tributário só foi lançado após o fato gerador, de forma tácita, como poderia ser extinto na data do pagamento, quando não existia? A interpretação ao texto legal é de que a contagem dos cinco anos prevista no inciso I do art. 168 inicia-se a partir da homologação. Na prática são dez anos (cinco para homologar/constituir e mais cinco para prescrever) para que o contribuinte possa pleitear a restituição/compensação. A extinção do crédito tributário se dá com a homologação do lançamento, prevista no CTN, art. 150, § 4º. Assim, no presente caso, a homologação tácita só ocorreu em cinco anos, contando-se mais cinco para ocorrer à decadência.

Ocorre também que os pagamentos não eram devidos nas datas dos recolhimentos e, até a data da publicação da MP nº 1.110, de 1995, eram devidos.

Nesta data começa o cômputo dos cinco anos previstos no CTN, art. 165. O Ato Declaratório nº 096 contraria essa MP que permitiu a restituição e se

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.928  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.682

esta permite e foi publicada em 31/08/1995, a partir de então conta-se o prazo previsto no art. 165, I.

#### Da igualdade

Neste item discorreu sobre a igualdade Constitucional ou isonomia de tratamento, citando e transcrevendo números de diversos processos administrativos nos quais, segundo alega, foram concedidas restituições e/ou autorizadas compensações, ignorando-se o prazo decadencial de cinco anos, contados das respectivas datas de extinção dos créditos tributários pelo pagamento.

Assim, não estaria havendo tratamento isonômico entre contribuintes na mesma situação, uma vez que diversos Órgãos Fazendários concederam restituição/compensação após os cinco anos tidos como final para requerer o indébito, ou seja, os Delegados da Receita Federal deferiram as restituições. A Constituição Federal, art. 150, II, veda o tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente. Não pode a mora da Fazenda, que não analisou a pretensão do contribuinte até a data da publicação do Ato Declaratório nº 096, prejudicar seu direito, inclusive estendido a outros contribuintes.

#### Da irretroatividade das normas

O Ato Declaratório nº 096, de 1999, não pode retroagir para prejudicar o contribuinte. Em matéria de legislação tributária, as normas são irretroativas (CTN, art. 105), admitindo-se como exceção a retroatividade benigna. O CTN, art. 103, estabelece que os atos administrativos (ADN 096/99) entram em vigor na data de suas publicações.

Até a data de publicação do referido ato havia entendimento administrativo de que a prescrição se regulava de maneira diversa, manifesto em reiteradas decisões e, também, expressamente no Parecer SRF/COSIT nº 58/98.

Se havia na legislação tributária tais atos e fatos, a decisão recorrida está aplicando retroativamente o Ato Declaratório nº 096, de 1999.

Inconformado com a decisão supra, o interessado apresentou o recurso de fls. 57 a 66, tempestivamente, o qual leio em Sessão, repetindo suas alegações anteriores e citando jurisprudência, solicitando a reforma da decisão recorrida.

Foi então o processo encaminhado a este Relator, conforme documento de fls. 71, por mim numerada, nada mais havendo nos Autos a respeito do litígio.

É o relatório.



RECURSO Nº : 127.928  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.682

VOTO

Conheço do Recurso por reunir as condições de admissibilidade.

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

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

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.928  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.682

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

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

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

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

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

Foi na esteira da doutrina de incontestáveis tributaristas como Alberto Xavier, J. Artur Lima Gonçalves, Hugo de Brito Machado e Ives Gandra da Silva Martins, que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou-se, no sentido de que o início do prazo para o exercício do direito à restituição do indébito deve ser contado da declaração de inconstitucionalidade pelo STF.

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

*“Devemos, no entanto, deixar consignada nossa opinião favorável à contagem de prazo para pleitear a restituição do indébito com fundamento em declaração de inconstitucionalidade, a partir da data dessa declaração. A declaração de inconstitucionalidade é, na verdade, um fato inovador na ordem jurídica, suprimindo desta, por invalidade, uma norma que até então nela vigorava com força de lei. Precisamente porque gozava de presunção de validade constitucional e tinha, portanto, força de lei, os pagamentos efetuados à sombra de sua vigência foram pagamentos “devidos”. O caráter “indevido” dos pagamentos efetuados só foi revelado a posteriori, com efeitos retroativos, de tal modo que só a partir de então puderam os cidadãos ter reconhecimento do fato novo que*

RECURSO Nº : 127.928  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.682

*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.”<sup>1</sup> (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, contados da declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, da lei que ensejou o pagamento indevido objeto da restituição.”<sup>2</sup>*

*“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.”<sup>3</sup>*

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:

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

<sup>2</sup> José Artur Lima Gonçalves e Marcio Severo Marques

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.928  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.682

*“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.”<sup>4</sup>*

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.*

<sup>4</sup> 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 : 127.928  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.682

*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 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."*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.928  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.682

Nesse caso, três são as possibilidades ordinárias de observância deste pronunciamento pelos órgãos da administração federal, a saber: (i) **se o Presidente da República, mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida em caso concreto (art. 1º, § 3º);** (ii) expedição de súmula pela Advocacia Geral da União (art. 2º); e (iii) determinação do Secretário da Receita Federal ou do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente a créditos tributários e no âmbito de suas competências, para adoção de algumas medidas consignadas no art. 4º.

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

Assim, as empresas comerciais e mistas que efetuaram os recolhimentos da questionada contribuição ao FINSOCIAL, sem qualquer questionamento perante o Poder Judiciário, têm o direito de pleitear a devolução dos valores que recolheram, de boa-fé, cuja exigibilidade foi posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, na solução de relação jurídica conflituosa ditada pela Suprema Corte - nos dizeres do Prof. José Antonio Minatel, acima transcrita – ainda que no controle difuso da constitucionalidade, momento a partir do qual pode o contribuinte 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”<sup>5</sup> (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,

---

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.928  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.682

devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.”<sup>6</sup>

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.<sup>7</sup>

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

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

*“Acredito que, quando o contribuinte é levado, por uma lei inconstitucional, a recolher aos cofres públicos determinados valores a título de tributo, a questão refoge do âmbito da mera repetição de indébito, prevista no CTN, para assumir os contornos de direito à plena recomposição dos danos que lhe foram causados pelo ato legislativo inválido, nos moldes do que estabelece o art. 37, § 6º da CF.”<sup>8</sup>*

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

<sup>7</sup> Nota MF/COSIT n. 312, de 16/7/99

<sup>8</sup> Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário, p. 178

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.928  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.682

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

Ora, se há determinação legal para “afastar a aplicação de lei declarada inconstitucional” aos casos em que o contribuinte, por alguma razão, não efetuou o recolhimento do tributo posteriormente declarado inconstitucional, deixando, desta forma, de constituir o crédito tributário, dispensar a inscrição em

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.928  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.682

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 transcorridos os cinco anos da data da edição da Medida Provisória nº 1.110/95, publicada em 31/08/1995.

Pelo exposto e tudo o mais que dos autos consta, **dou provimento ao recurso**, para que a decisão de Primeira Instância seja reformada, no sentido de decidir sobre o mérito, uma vez que entendo não haver ocorrido a decadência do prazo para requerer a restituição dos pagamentos feitos, devendo a Autoridade Julgadora examinar, primeiramente, se a Recorrente é uma empresa comercial ou mista, situação não demonstrada nos Autos.

Sala das Sessões, em 23 de fevereiro de 2005



PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JÚNIOR - Relator