



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10768.003122/2001-29
SESSÃO DE : 14 de setembro de 2004
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374
RECURSO Nº : 127.765
RECORRENTE : INCEX - INDUSTRIAL COMERCIAL E
EXPORTADORA S.A.
RECORRIDA : DRJ/RIO DE JANEIRO/RJ

COTA DE CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE
EXPORTAÇÃO DE CAFÉ, INSTITUÍDA PELO DECRETO-LEI
Nº 2.295/86. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE
PELO STF

PRECEDENTES JUDICIAIS

RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 191.044-5/SP (DJ de
31/10/1997)

O RE 191.044-5/SP, interposto pela Fazenda Nacional, não foi conhecido pelo STF, ratificando-se assim a decisão exarada pelo TRF, no sentido de que o Decreto-lei nº 2.295/86 apenas não fora recepcionado pela Constituição Federal de 1988. Cogitar-se de que aquele julgado tenha declarado a inconstitucionalidade do citado diploma legal em face da Constituição de 1967 seria extrapolar os limites do recurso, afrontando-se assim os consagrados princípios do *tantum devolutum quantum appellatum* e da proibição da *reformatio in pejus*. De resto, o voto-vista do Ministro Ilmar Galvão somente apontou o vício originário com o escopo de justificar mudança de entendimento, já que até aquele momento o ato inquinado era por ele considerado constitucional, com a ressalva de que a alteração de alíquota pelo IBC, embora não admitida pela nova Constituição, não poderia ser materializada, tendo em vista a extinção daquele órgão.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 408.830-4/ES (DJ de
04/06/2004)

No RE 408.830-4/ES, o STF finalmente declarou, *incidenter tantum*, a inconstitucionalidade dos artigos 2º e 4º do Decreto-lei nº 2.295/86 frente à Constituição de 1967. Na oportunidade, foi enviada mensagem ao Senado Federal (art. 52, X, da Constituição Federal), bem como foi cientificado o Presidente da República, o que invalida a alegação de impossibilidade de edição de Resolução por aquela Casa Legislativa ou de ato do Executivo autorizando a restituição pleiteada.

pel

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

CONTROLE DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDADE.
EFEITOS.

Tratando-se de declaração do STF em sede de Recurso Extraordinário, lida-se com o controle difuso de constitucionalidade, cujos efeitos operam-se inter partes (e não *erga omnes*) e *ex nunc* (e não *ex tunc*). Assim, na ausência de Resolução por parte do Senado Federal ou de ato do Presidente da República estendendo os efeitos do precedente a terceiro não integrante da relação processual, não há como sequer cogitar da restituição pleiteada.

OBSERVAÇÃO DAS DECISÕES DO STF PELA
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL

DECRETO Nº 2.346/97

As decisões do STF que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional, deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal, obedecidos os procedimentos estabelecidos no Decreto nº 2.346/97, a saber: no controle difuso, os efeitos *erga omnes* e *ex tunc* estão condicionados à suspensão da norma inquinada, por meio de Resolução do Senado Federal ou de autorização do Presidente da República, salvo se o ato praticado com base na lei inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial (art. 1º e §§); mediante autorização do Secretário da Receita Federal, os órgãos lançadores e preparadores da SRF podem deixar de lançar créditos tributários, bem como retificar, cancelar e deixar de inscrever em Dívida Ativa da União os créditos já lançados e ainda não pagos (art. 4º, incisos I a IV); os órgãos julgadores da Administração Fazendária devem, por si sós, afastar a aplicação de norma declarada inconstitucional pelo STF, na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso não definitivamente julgado contra a sua constituição, descartado assim o caso de restituição, que pressupõe a existência de crédito tributário definitivamente constituído e extinto pelo pagamento (art. 4º, parágrafo único).

PARECER PGFN/CRE Nº 948/98

O parecer em epígrafe explicita que tanto as DRJ como os Conselhos de Contribuintes não só podem como devem afastar a aplicação de norma declarada inconstitucional pelo STF, com ou sem Resolução do Senado Federal ou ato do Secretário da Receita Federal, porém ressalva que tal afastamento deve se dar na precisa forma do art. 4º, par. único, do Decreto nº 2.346/97. E essa precisa forma, como assentado no item anterior, não inclui restituição de crédito tributário definitivamente constituído e extinto pelo

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

pagamento. Com efeito, o parecer de que se cuida trata especificamente do julgamento de impugnação de lançamento (exigência de crédito tributário), e não de manifestação de inconformidade (repetição de indébito).

DECADÊNCIA

REGRA CONTIDA NO CTN

O direito de pleitear a restituição de tributo indevido, pago espontaneamente, perece com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data de extinção do crédito tributário, sendo irrelevante que o indébito tenha por fundamento inconstitucionalidade ou simples erro (art. 165, incisos I e II, e 168, inciso I, do CTN).

ANALOGIA DA COTA CAFÉ COM O FINSOCIAL.

Tanto a cota de contribuição sobre exportações de café como o Finsocial constituem exações que, após extinta a sua cobrança, foram declaradas inconstitucionais pelo STF no controle difuso, sem a emissão de Resolução do Senado Federal, embora em ambos os casos aquela Casa Legislativa tenha sido comunicada. No que tange ao Finsocial, a maciça jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes e CSRF é no sentido de que, ausente a manifestação do Senado Federal, o reconhecimento do direito à restituição do indébito tributário somente nasceu com a edição da Medida Provisória nº 1.110/95, considerando-se inclusive como *dies a quo* do prazo decadencial a data da publicação da citada MP (30/08/95), e não a data de publicação da decisão do STF (02/04/93). Quanto à cota café, não foi editado qualquer ato autorizando a sua restituição, encontrando-se a autoridade administrativa impedida de promovê-la, conclusão essa que se harmoniza com o próprio raciocínio aplicado ao Finsocial.

VEDAÇÃO REGIMENTAL

É vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação de lei, em virtude de inconstitucionalidade, salvo nos casos especificados, que não incluem a situação em tela (art. 22-A do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, com a redação dada pela Portaria MF nº 103/2002).

NEGADO PROVIMENTO POR MAIORIA.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. 

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Os Conselheiros Luis Antonio Flora, Walber José da Silva e Simone Cristina Bissoto, votaram pela conclusão. Vencidos os Conselheiros Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior, relator, e Paulo Roberto Cucco Antunes que davam provimento. Designada para redigir o acórdão a Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo.

Brasília-DF, em 14 de setembro de 2004



HENRIQUE PRADO MEGDA
Presidente



MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Relatora Designada

20 DEZ 2004

Participou, ainda, do presente julgamento, a seguinte Conselheira: ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO. Esteve presente o advogado Dr. GERALDO MAGELA PINTO GARCIA, OAB/MG – 84.890.

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374
RECORRENTE : INCEX - INDUSTRIAL COMERCIAL E
EXPORTADORA S.A.
RECORRIDA : DRJ/RIO DE JANEIRO/RJ
RELATOR(A) : PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JÚNIOR
RELATOR DESIG. : MARIA HELENA COTTA CARDOZO

RELATÓRIO

Devido à complexidade e à quantidade dos argumentos trazidos à colação neste feito, transcrevo na íntegra o Relatório, que descreve com clareza e detalhes os fatos ocorridos e as argumentações feitas pela fiscalização e pela interessada, e o Voto da decisão singular, onde estão estampadas suas razões de decidir, os quais leio em Sessão.

“Assunto: Outros Tributos ou Contribuições Ano-calendário: 1988

Ementa QUOTAS DE CONTRIBUIÇÃO AO INSTITUTO
BRASILEIRO DO CAFÉ -

RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA. CABIMENTO.

O direito de o contribuinte pleitear restituição de tributo ou contribuição (que teria sido) pago indevidamente extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos contados da extinção do crédito tributário.

Solicitação Indeferida.

RELATÓRIO

1- DO PEDIDO

Versa o presente processo sobre pedido de restituição, protocolado em 23/03/2001 de valores relativos a quotas de contribuição sobre operações de exportação de café instituída pelo Decreto-lei nº 2.295/1986, recolhidos nos meses de abril e maio de 1988, mediante petição de fls. 01/05 e anexo de fls. 06/35, no qual constam: cópia autenticada de 43 (quarenta e três) DARF (fls.08/29); demonstrativo dos valores recolhidos, respectivas datas de pagamento e número de sacas de café correspondentes (fls. 06/07); e, ainda, planilha com cálculos relativos a correção monetária e juros, totalizando R\$ 11.003.214,02 (onze milhões, três mil e duzentos e quatorze reais e dois centavos), valor pretendido pela interessada a título de restituição (fls. 30/31).

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

Alega, em síntese, que:

1. Preliminarmente, que não teria ocorrido decadência do direito de pleitear restituição, uma vez que o prazo quinquenal previsto no artigo 168, I do CTN teria como termo inicial a data da declaração, pelo STP da inconstitucionalidade do D.L. 2.295/86 em face da EC 01/69, fato este que, no entender do contribuinte, teria ocorrido no dia 18/09/1997, por ocasião do julgamento do RE-191044-5/SP;

2 Sustenta, ainda, que quanto aos contribuintes que não foram parte na relação processual da qual resultou a declaração de inconstitucionalidade pelo STF não faz sentido qualquer questionamento quanto à decadência ou prescrição do direito de pleitear a restituição, uma vez que só se pode falar em prazo decadencial ou prescricional quando os efeitos da decisão forem válidos erga omnes.

3. No mérito, alega primeiramente que o Decreto-lei nº2295/86, que instituiu a Quota sobre Exportação de Café é inconstitucional em face da EC 01/69, e que o Supremo Tribunal Federal, em 18/09/1997, por ocasião do julgamento do RE-1 91044-5, assim teria declarado;

4. Nos termos do Parecer PGFN/CRE 948/98, cumpre aos órgãos de julgamento singulares (DR.J) e aos Conselhos de Contribuintes, nos seus julgados, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo STF tanto na declaração por via direta (art 1º, parágrafo 1º, do Decreto 2346/1997), como na declaração por via indireta, com ou sem suspensão da norma pelo Senado Federal (art. 1º, §§ 2º e 3º, e art. 4º, parágrafo único, do Decreto 2.346/1997) procedimento que não está condicionado à prévia manifestação ou autorização do Sr. Secretário da Receita Federal;

5. Assim, solicita restituição dos valores pagos atualizados em conformidade com as planilhas de cálculo anexas (fls. 30/31) no total de R\$ 11.003.214,02.

2- DA APRECIÇÃO DO PEDIDO PELA DRF

A Divisão de Tributação da Delegacia da Receita Federal no Rio de Janeiro, mediante Despacho Decisório (fls. 66/73), indeferiu o pleito (a planilha com

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

os cálculos relativos à correção monetária e juros não foram objeto de análise) argumentando, em síntese, que:

1. Fatos:

- O STF jamais declarou a inconstitucionalidade do DL. 2.295/86 em face da EC nº 01/69 (jurisprudência fls. 40/41);
- Houve, sim, decisão unânime do plenário do STF que não conheceu do RE 191044/SP, sob fundamento de não recepção do DL. nº 2.295/86 pela Constituição Federal de 1988 (fls. 42/43);
- Existiu, apenas, por ocasião do julgamento do RE-191044/SP, quando a constitucionalidade do DL. 2.295/86 não era objeto de discussão, voto em separado dos Ministros Ilmar Galvão e Marco Aurélio Mello, onde fizeram registrar seu entendimento, de que o DL. 2.295/86 era inconstitucional em face da EC 01/69;

2. Decadência:

- Não merece acolhida a questão preliminarmente colocada pelo requerente quanto à inoccorrência de decadência: no caso em tela, a extinção dos créditos ocorreu nos meses de abril e maio de 1988; logo, o prazo para pleitear a restituição extinguiu-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos contados da extinção dos referidos créditos (arts. 165 e 168 do CTN);
- O pedido de restituição somente foi formulado em 2001 (doze anos após extinção dos créditos);
- Esse é o entendimento ainda que se tratasse de exação declarada inconstitucional pelo STF (art. 1º, § 1º, do Decreto 2.346/97 e Ato Declaratório SRF nº 096/99);

3. Mérito:

- O DL. 2.295/86 é constitucional em face da EC 01/69 e, por conseguinte, é improcedente o pedido de restituição em análise;
- Esclareça-se, ainda, que o artigo 1º, § 1º, do Decreto 2.346/97 determina que produzirão efeitos “*ex tunc*”, desde a entrada em

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

vigor da norma, as decisões transitadas em julgado do STF que, pela via direta, declararem a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo; no caso de a declaração de inconstitucionalidade ocorrer pela via incidental, apenas em duas hipóteses poderão seus efeitos ser estendidos: decisão do Senado Federal (Decreto 2.346/97, art. 1º, § 2º, e C.F. art. 52, X) ou ato do Presidente da República (Decreto 2.346/97, art. 1º, § 3º)

3-DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Regularmente notificada em 07/06/2001 (fls. 74), apresentou a interessada, em 02/07/2001, a manifestação de inconformidade de fls. 75/94, juntamente com os documentos de fls. 95/167, alegando, em síntese, que:

A inconstitucionalidade do DL 2.295/86:

- O Supremo Tribunal Federal pacificou a controvérsia por ocasião dos RE nº 191.044-5/SP e 198.554-2/SP, cujos acórdãos, de igual teor, foram publicados no D.J U no dia 31/10/97, quando em decisão unânime, não conheceram do recurso extraordinário interposto pela União Federal, sendo reconhecida a inconstitucionalidade das quotas de contribuição frente à ordem constitucional atual e pretérita;
- Cita outros Acórdãos nesse sentido;
- Especificamente sobre a inconstitucionalidade originária da exação transcreve partes do voto do Eminentíssimo Ministro Ilmar Galvão e parecer do consultor. José Antonio Minatel sobre a questão;
- Traz aos autos o RE 237.712-8/MG (fls. 97/108) onde o relator, depois de considerar que “a matéria encontra-se pacificada nesta Corte, após o julgamento no âmbito do plenário do Recurso Extraordinário nº 191044-5/SP”, termina por restabelecer o entendimento sufragado na sentença exarada pelo Dr. Sacha Calmon Navarro Coelho, reconhecendo direito creditório às quotas de contribuição incidentes sobre exportações de café realizadas no período compreendido entre maio de 1987 e abril de 1990, por concluir, que a quota de contribuição sempre padeceu do vício de inconstitucionalidade;
- Cita julgamento do Terceiro Conselho de Contribuintes, onde da leitura do voto ressalta que cabe aos órgãos administrativos,

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

nos termos explicitados no Parecer PGFN/CRE 948/98 afastar a aplicação de lei tida como inconstitucional pelo STF;

Decadência do Direito:

- A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica no sentido de que o prazo decadencial se dá com o decurso de cinco anos contados da data em que o Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucional a lei em que se fundamenta a questão, levando a conclusão de que todos os fatos geradores de pagamentos indevidos ocorridos nos últimos dez anos anteriores à data de declaração de inconstitucionalidade pelo STF, em relação aos quais não houve a perda de direito (decadência), podem ser objeto de pedido de restituição nos cinco anos seguintes à data em que o STF se manifestou, quando então ocorrerá a perda do direito de ação (inciso III do art 165 c/c inciso II do art 168 do CTN);
- Pela estreita analogia, o mesmo tratamento deve ser dado aos casos de soluções jurídicas ordenadas com eficácia “erga omnes”, como acontece nos casos de declaração de inconstitucionalidade de lei por meio de ADIn, na hipótese de edição de resolução do Senado Federal destinada a retirar do ordenamento jurídico norma declarada inconstitucional, ou, ainda, nas situações em que é editada Medida Provisória ou ato administrativo com finalidade de reconhecer a impertinência de exação tributária anteriormente exigida; logo, para o contribuinte que foi parte na relação processual que resultou na declaração incidental de inconstitucionalidade, o início da prescrição é contado a partir do trânsito em julgado da decisão judicial, quanto à declaração de inconstitucionalidade de lei por meio de ADIn, o termo inicial para a contagem do prazo prescricional é a data do trânsito em julgado da decisão do STF, quanto aos demais, só se pode falar em prazo decadencial ou prescricional quando os efeitos da decisão forem válidos “erga omnes”;
- Com efeito, a Coordenação do Sistema de Tributação, mediante Parecer COSIT nº 58/98, orientava as demais unidades descentralizadas da Secretaria da Receita Federal para que adotassem procedimentos uniformes na apreciação de pedidos de restituição ou compensação, traçando diretrizes inteiramente coincidentes com a orientação anteriormente descrita, emanadas da jurisprudência já pacificada pelo STJ;

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

- O Ato Declaratório SRF 96/99 traduz uma mudança do entendimento oficial sobre a definição do termo inicial da decadência e prescrição na repetição do indébito, baseado no Parecer PGFN/CAT/NO 1.538/99, que considera que a data do pagamento original do tributo, entendida como data da extinção do crédito tributário, seja tomada como termo inicial de contagem do prazo previsto no art. 161-I do CTN, para os indébitos tributários nascidos de declaração de inconstitucionalidade da lei de incidência. Contudo, a certeza sobre a existência desse indébito só aparece com a decisão final da Suprema Corte, o que geralmente acontece em época muito distante da data em que ocorreu o pagamento da obrigação;
- Contudo, há razões jurídicas que invalidam o entendimento trazido pelo AD 96/99: devolver um tributo indevidamente recebido é uma situação perfeitamente reversível, cuja correção não ofende o princípio da segurança jurídica; pelo contrário, diante do princípio da moralidade administrativa, previsto no art. 37 da CF/88, essa correção torna-se imperativa;
- A jurisprudência definitiva do STJ sobre a questão de forma alguma aplica o efeito "ex tunc" de maneira absoluta, uma vez que, de uma forma geral, a inconstitucionalidade da norma somente alcança fatos geradores de pagamentos indevidos ocorridos nos últimos dez anos anteriores à data em que representa o termo "a quo" dos prazos decadenciais e prescricionais regulamentados pelo CTN;
- Cita jurisprudência;
- Conclui afirmando que é impertinente, sob todos os termos, a equivalência pretendida pelo AD SRF 96/99 entre a situação verificada diante de uma norma inconstitucional e a verificada diante da aplicação errada de uma lei válida, já que a inconstitucionalidade depende de ação do Poder Judiciário;
- Fica demonstrado que nos indébitos originários de pagamentos reconhecidos como indevidos, no contexto de solução jurídica conflituosa, o entendimento pacificado do Poder Judiciário sobre a matéria é que deve marcar o termo inicial do prazo para o exercício do direito à restituição do respectivo valor, em situação jurídica que pode ser reconhecida, inclusive, em ato administrativo de cunho normativo (art. 77 da Lei 9.430/96; art. 40 do Decreto 2.346/97), que têm o condão de permitir aplicação

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

uniforme e igualitária das regras que compõem o ordenamento jurídico, além de demarcar o termo inicial para a repetição do indébito, no controle difuso da constitucionalidade, à semelhança do que ocorre nas hipóteses de ação direta de inconstitucionalidade ou Resolução do Senado;

Da correção monetária do indébito

- Na falta de manifestação da decisão impugnada sobre a planilha com cálculos relativos à correção monetária e juros reproduz as considerações sobre a questão que constam da fundamentação legal que acompanha o pedido de restituição;

Do Pedido

- Solicita a restituição do crédito oriundo do recolhimento das “quotas de contribuição sobre a exportação de café”, instituído pelo DL nº 2.295/86, apurado conforme planilha de cálculos já anexadas, acrescidos de correção monetária plena e com a inclusão dos expurgos inflacionários ocorridos no período, atualizados ainda até o efetivo benefício da empresa contribuinte, nos exatos termos do artigo 12, § 8º, da IN nº 21/97.

É o relatório.

Este processo está sendo julgado somente nesta data, em razão do volume e das condições dos serviços.

VOTO

A impugnação é tempestiva, tendo em vista que a interessada tomou ciência do indeferimento do pedido de restituição em 07/06/2001 (fls. 74) e apresentou a manifestação de inconformidade em 02/07/2001 (fls. 75). Além disso, reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto dela conheço.

Inicialmente, analisemos a questão preliminar de mérito suscitada pela interessada acerca da tempestividade do pedido.

Como se pode verificar na manifestação de inconformidade, a interessada assevera que a contagem do prazo de 5 anos para o exercício de seu direito de reaver os valores “indevidamente” recolhidos teve início no dia 18/09/1997, por ocasião do julgamento do RE 191044-5/SP, relativamente aos recolhimentos efetuados nos últimos 10 anos; daí, pleitear a restituição dos pagamentos realizados em abril/1988 e maio/1988.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

Afirma, ainda, que o AD SRF 96/99 traduz uma mudança no entendimento oficial sobre a definição do termo inicial da decadência e prescrição na repetição do indébito, baseado no Parecer PGFN/CAT/nº 1.538/99, sendo impertinente, sob todos os termos, a equivalência pretendida entre a situação verificada diante de uma norma inconstitucional e a verificada diante da aplicação errada de uma lei válida, já que a inconstitucionalidade depende de ação do Poder Judiciário.

Contudo, não pode prevalecer a pretensão da interessada, reiterando que a autoridade administrativa, afirmando que “não merece acolhida a questão preliminarmente colocada pelo requerente quanto à inoccorrência de decadência”, fundamentou corretamente o despacho decisório no Ato Declaratório SRF nº 96, de 26 de novembro de 1999, que assim dispõe:

“O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL no uso de suas atribuições, e tendo em vista o teor do Parecer PGFN/CAT/Nº1.538, de 1999, declara:

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 e 168, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

(...)

Com efeito, o AD SRF nº 96/99 funda-se expressamente no contido no Parecer PGFN/CAT/Nº 1.538, de 1999, cuja elaboração foi solicitada pela Secretaria da Receita Federal, para precisamente esclarecer a controvérsia existente entre a interpretação do STJ e do TRF da 1ª Região, acerca da contagem do prazo decadencial para a repetição do indébito, nos casos de valores recolhidos com base em lei posteriormente declarada inconstitucional, tendo em vista a exegese da PGFN, exarada no Parecer PGFN/CAT/Nº 678/1999, no sentido de que o referido prazo decadencial inicia-se na data do pagamento indevido (CTN, art. 165, I, c/c art. 168, caput e I) e não da publicação do respectivo acórdão, no controle concentrado, ou da resolução do Senado, no controle difuso.

Nos termos do Parecer PGFN/CAT/Nº 1.538/1999, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional manteve o entendimento exposto no Parecer PGFN/CAT/Nº 678/1999, com fulcro nos seguintes fundamentos:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

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

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

III - o prazo decadencial do direito de pleitear restituição de crédito decorrente de pagamento de tributo indevido, seja por aplicação inadequada da lei, seja pela inconstitucionalidade desta, rege-se pelo art. 168 do CTN, extinguindo-se, destarte, após decorridos cinco anos da ocorrência de uma das hipóteses previstas no art. 165 do mesmo Código."

A questão em análise cuida da extinção do prazo para pleitear a restituição de indébito e antecede, inclusive, ao eventual mérito quanto ao exame do pleito sob o aspecto da constitucionalidade, ou não, da norma que amparava a exação hostilizada. Outrossim, o AD SRF nº 96/1999, a teor do Parecer PGFN/CAT nº 1.538/1999, é claro ao dispor que, 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, o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição do tributo ou contribuição pago indevidamente em valor maior que o devido extingue-se após o transcurso de 5 (cinco) anos, contado da data da extinção do crédito tributário - arts. 165, I, e 168, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

No caso concreto, o crédito objeto do pedido de restituição protocolizado em 23/03/2001 (fls. 01), refere-se a pagamentos efetuados em abril de 1988 e maio de 1988, pelo que estava, inequivocadamente, decaído o direito do contribuinte à repetição de indébito.

Ainda que assim não fosse, a interessada baseou seu pedido (fls. 01) na decisão unânime que não conheceu do RE 1 91 044/SP, cuja recorrida era a empresa Irmãos Pereira Comércio e Exportação de Café Ltda. (fls. 44/65).

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

Como bem exposto no despacho decisório, houve sim decisão unânime sob fundamento de não recepção do DL nº 2.295/86 pela Constituição Federal de 1988 e, ainda que a constitucionalidade do DL nº 2.295/86 não fosse objeto de discussão, houve voto em separado dos Ministros Ilmar Galvão e Marco Aurélio Mello, onde fizeram registrar seu entendimento de que o DL 2.295/86 era inconstitucional em face da EC 01/69.

Na impugnação, a interessada cita o RE 237.712-8/MG, onde foi reconhecido o direito creditório relativo às quotas de contribuição incidentes sobre exportações de café realizadas no período entre maio de 1987 e abril de 1990, por concluir que a referida contribuição sempre padeceu do vício de inconstitucionalidade.

Assim, a interessada baseia seu pedido em declaração de inconstitucionalidade obtida por via indireta, a partir da tutela jurisdicional requerida por terceiros, ou seja, Exportadora Nossa Senhora da Guia Ltda no Recurso Extraordinário nº 237.712-8/MG.

Porém, o fato de existir um Acórdão prolatado em Recurso Extraordinário, interposto pela União, que declarou a inconstitucionalidade do Decreto-lei nº 2.295, de 21 de novembro de 1986, por si só não autoriza que seus efeitos sejam estendidos a todos aqueles que supostamente se julguem enquadrados na mesma situação.

Assim dispõe o art. 472 do Código de Processo Civil, instituído pela Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 sobre os efeitos da sentença:

“Art. 472. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros. Nas causas relativas ao estado de pessoas, se houverem sido citados no processo, em litisconsórcio necessário, todos os interessados, a sentença produz coisa julgada em relação a terceiros.”

Como bem esclarece a norma em pauta, a regra geral é a de que a sentença somente obriga as pessoas entre as quais foi dada, não prejudicando nem beneficiando terceiros; assim, como a lide resolvida em juízo não respeita a eles, a coisa julgada não os atingirá. São indiferentes a ela.

Este é o caso da interessada. Dessa forma, o que vale para todos (erga omnes) é a eficácia natural da sentença, ao passo que a coisa julgada somente vale entre as partes litigantes.

No sistema jurídico brasileiro, há presunção relativa (jûris tantum) de que a lei é constitucional. Para afastar essa presunção, é necessário fazer-se o

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

controle da constitucionalidade das leis, o que pode ser feito de duas formas: em abstrato e em concreto.

Na forma em abstrato, o ato é contestado por meio de ADIn ajuizada perante o STF por qualquer dos legitimados no art. 103 da Constituição Federal, de 1988, e a declaração de inconstitucionalidade faz coisa julgada *erga omnes*, não havendo necessidade de remeter o acórdão proferido ao Senado Federal, para emissão de resolução. Só a decisão do STF em ADIn faz coisa julgada *erga omnes* e retira da lei declarada inconstitucional toda sua eficácia em todo o território nacional.

Na forma em concreto, o controle é feito em cada caso levado ao Poder Judiciário, tendo como causa de pedir (fundamento da causa) a inconstitucionalidade da lei. A decisão judicial que proclamar ser inconstitucional a lei fará coisa julgada entre as partes. Quando proclamada in concreto pelo STF, este remeterá o acórdão ao Senado Federal, que emitirá resolução suspendendo a execução da lei no País (CF, art. 52, X). Nesse caso, o Senado Federal não está obrigado a suspender a execução da lei declarada, no caso concreto, inconstitucional pelo STF, podendo exercer o controle político daquela decisão.

Trata o presente caso de controle em concreto, onde uma pessoa jurídica julgando-se lesada pela exigência da contribuição procurou amparo junto ao Poder Judiciário e obteve acórdão favorável. Portanto, está-se diante de uma sentença que, enquanto não houver manifestação expressa do Senado Federal, nos termos do artigo 52, X da Constituição Federal, de 1988, não possui efeitos *erga omnes*.

O Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, consolida normas de procedimento a serem observadas pela Administração Pública Federal em razão de decisões judiciais:

“Art. 1º. 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, obedecidos aos procedimentos estabelecidos neste Decreto.

§ 1º. Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia *ex tunc*, produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial.

§ 2º. O disposto no parágrafo anterior aplica-se, igualmente, à lei ou ato normativo que tenha sua inconstitucionalidade proferida,

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

incidentalmente, pelo Supremo Tribunal Federal, após a suspensão de sua execução pelo Senado Federal.

§ 3º. 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.” (Grifou-se)

Assim, não tendo havido Resolução do Senado Federal suspendendo a eficácia do Decreto-lei nº 2.295, de 1986, nem tampouco qualquer ato do Sr. Secretário da Receita Federal que atinja os créditos dele oriundos (quota sobre a exportação de café), desprovido estará de legitimidade qualquer ato, seja das DRF, seja das DRJ, que reconheça o direito de restituição pleiteado, na trilha do disposto em qualquer dispositivo legal mencionado pela interessada.

A interessada junta, ainda, aos autos parecer do consultor José Antonio Minatel sobre a questão da inconstitucionalidade do DL. 2.295/1986.

Cabe esclarecer que a inconstitucionalidade de lei não pode ser oponível na esfera administrativa, por ultrapassar os limites da sua competência legal, conforme orientação contida no Parecer Normativo CST nº 329/1970, cuja ementa é a seguinte:

“Não cabimento da apreciação sobre inconstitucionalidade argüido na esfera administrativa. Incompetência dos agentes da Administração para apreciação de ato ministerial.”(g/n)

O poder das Delegacias da Receita Federal de Julgamento, como órgão de jurisdição administrativa, está adstrito ao exame da adequação dos atos praticados pelos agentes da administração tributária com a lei e com os atos administrativos emanados de autoridades hierarquicamente superiores, aplicáveis ao caso, conforme artigo 7º da Portaria MF 258, de 24 de agosto de 2001:

“O Ministro de Estado da Fazenda, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o disposto no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com as alterações da Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993 e da Medida Provisória nº 2.158-34, de 27 de julho de 2001, resolve:

Art. 7º O julgador deve observar o disposto no art. 116, III, da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, bem assim o entendimento da Secretaria da Receita Federal (SRF) expresso em atos tributários e aduaneiros.”

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

Nesse sentido, é dever da autoridade administrativa observar a legislação em vigor e o entendimento que a ela dá o Poder Executivo, sob pena de responsabilidade funcional, em observância ao art. 142, parágrafo único, do CTN, que dispõe que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória.

Portanto, deve a autoridade administrativa limitar-se a aplicar a legislação, sem emitir qualquer juízo de valor acerca de sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade, competência esta atribuída, em caráter privativo, ao Poder Judiciário, de acordo com o art. 102 da Constituição Federal.

Vejamos ementa de acórdão proferido pelo 3º Conselho de Contribuintes que corrobora o entendimento anteriormente exposto:

“PEDIDO DE RESTITUIÇÃO DA COTA SOBRE EXPORTAÇÃO DE CAFÉ.

Tendo em vista o que determina o art 22-A da Portaria Ministerial nº 103 de 2002, deixo de tomar conhecimento do recurso interposto.” (Acórdão nº 301-30210, de 21/05/2002).

Ficam prejudicados, portanto, os argumentos trazidos pela interessada atinentes à inconstitucionalidade da exigência relativa à quota de contribuição sobre exportação de café.

No que diz respeito aos recolhimentos e às planilhas de cálculos relativas à atualização monetária dos valores, diante do exposto, prescindível se tornou sua análise.

Conclusão:

Assim, opino pelo indeferimento da solicitação em comento.
É o meu VOTO.”

Agora transcrevo e leio em Sessão os principais trechos do Recurso Voluntário.

A manifestação de inconformidade quanto ao despacho decisório da DRF/Rio de Janeiro foi indeferida pelo Acórdão DRJ/RJOI nº 3117 da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, que reafirmou o entendimento da Divisão de Tributação da DRF/RJ, e foi assim ementado:

QUOTAS DE CONTRIBUIÇÃO AO INSTITUTO BRASILEIRO DO CAFÉ - IBC. RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA. CABIMENTO. O direito de o contribuinte pleitear restituição de tributo ou contribuição (que teria sido) pago indevidamente extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos contados da extinção do crédito tributário.

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

Solicitação Indeferida.

DO DIREITO

Reafirmando perante os Dignos Membros desse Colendo Conselho o inteiro teor da petição inicial e da peça impugnatória que integram o presente processo, deseja a recorrente acrescentar as seguintes razões e fundamentos legais ao seu pedido.

DO MÉRITO

Da Inconstitucionalidade da Cobrança da Quota de Contribuição do Café.

A quota de contribuição ao IBC devido na exportação de café, tributo do gênero contribuição de intervenção no domínio econômico, seja em face da Constituição anterior, seja, sobretudo, em face da Constituição Federal de 1988, estava sujeito a todos os princípios constitucionais, especialmente o da legalidade, de tal sorte que a delegação de sua instituição a ente do Poder Executivo se mostrava impossível.

Justamente por isso, o Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº 191.044-5 - São Paulo, em sessão plenária, por unanimidade de votos, relator o Ministro Carlos Velloso, julgou que a contribuição ao JBC, devida na exportação de café, era inconstitucional.

Apesar de o relator do processo, Ministro Carlos Velloso, ter entendido que a contribuição seria inconstitucional a partir da Constituição Federal de 1988, fato este absolutamente incontroverso, a verdade é que o voto que conduziu os demais Ministros no julgamento foi o do Ministro Ilmar Galvão que, corretamente, julgou que a inconstitucionalidade na cobrança da referida contribuição nascera já em sua instituição, dado que realizada de forma incompatível com o ordenamento constitucional então em vigor, valendo a pena, a propósito, voltar a destacar a seguinte passagem de seu voto:

“...Omissis..., a Carta de 1988 não encontrou tributo suscetível de ser por ela recebido, na forma prevista no art. 34, § 5º, do ADCT. Pelo motivo já apontado de que o DL 2.295/86 se revelara, desde a sua edição, incompatível com a EC 01/69 e, por conseguinte, sem qualquer validade.”

Ou seja, pelos votos dos Ministros, o Supremo Tribunal Federal julgou que a contribuição ao IBC, cobrada na exportação de café, já nascera indevida, por vício de inconstitucionalidade verificado na origem, vale dizer, da instituição da contribuição. Nesse contexto:

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

•é indiscutível que, após a CF/88, a quota de contribuição ao IBC, devida na exportação de café, foi declarada inconstitucional, pelo que a recorrente tem o direito de reaver tudo quanto indevidamente se pagou a partir da vigência da Carta Magna;

•também é indiscutível, pelos votos dados pelos demais Ministros que julgaram com o relator do “leading case”, Ministro Carlos Velloso, que a inconstitucionalidade da referida contribuição ocorrera na origem, pelo que a recorrente tem o direito de reaver tudo quanto pagou.

As conclusões acima citadas acabaram confirmadas por novos pronunciamentos dos Srs. Ministros Sepúlveda Pertence e Carlos Velloso, em duas outras oportunidades, nos RE 214.206-9 e 290.076-6.

Traçando um paralelo entre o decidido na questão do IAA (que o STF julgou ser constitucional por considerar que a nova Carta encontrou contribuição regularmente criada) e do IBC, o Sr. Ministro Sepúlveda Pertence assim se pronunciou, no RE 21 4.206-9: “Não entramos, por outro lado, em contradição com a decisão tomada no Recurso Extraordinário nº 191.044 (cota do IBC), do qual V. Exa (Ministro Velloso) foi relator, julgamento terminado em 18 de setembro deste ano (1997), pelo menos os que seguimos o voto do eminente Ministro Ilmar Galvão, que, então, demonstrou haver, naquele caso, inconstitucionalidade originária, porque não se encontrava aquela delegação, para fixar originariamente as alíquotas da contribuição do IBC, nas fontes normativas do art. 21 da Carta passada.”

O próprio Ministro Carlos Velloso (recorde-se, relator do “leading case” da quota de contribuição ao IBC), em seu voto no RE nº 290.079, julgando a incidência do salário educação anterior à Lei 9.424/96, é contundente em também afirmar que no julgamento da cota do IBC o Tribunal declarou a inconstitucionalidade do DL 2.295/86 por vício ao tempo de sua edição quando ainda vigente a Carta passada. Declarou o Ministro:

“Não é adequado, de outro lado, invocar o decidido no RE 191.044-SP (cota do IBC), de que fui relator, dado que se tratava, também, desde a origem, de contribuição com caráter tributário, tendo sido apontada a inconstitucionalidade sob o pálio da CF/67, conforme votos dos Ministros Ilmar Galvão e Sepúlveda Pertence (DJ 21.10.97).”

Portanto, nenhuma dúvida quanto ao alcance da decisão do STF a respeito da quota de exportação do café, extraindo-se a seguinte conclusão:

O DL 2.295/86 foi definitivamente declarado inconstitucional pelo STF por conter vício na origem, ou seja, desde a sua edição já era incompatível com a Carta Magna passada.

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

Importante salientar, entretanto, que não sendo conhecido o recurso interposto pela Fazenda Nacional, como no caso do RE 191.044-SP (cota do IBC), estabelece-se um incidente processual em que não há, na prática do Tribunal, envio de mensagem ao Senado Federal a suspender a execução da norma, não obstante a declaração definitiva da inconstitucionalidade, devendo-se considerar ainda que a contribuição já estava extinta na data em que o tribunal declarou a inconstitucionalidade do DL 2.295/86 (18/09/1997).

DA NECESSIDADE DE EXTENSÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO PLENÁRIA DEFINITIVA DO STF

No que diz respeito à inconstitucionalidade da contribuição que se pretende ver restituída, deve-se esclarecer que não existe impedimento ao julgamento da matéria do ponto de vista constitucional, por inexistência de ato específico do Sr. Secretário da Receita Federal ou de Resolução do Senado Federal acerca do DL nº 2.295/86, de forma a prejudicar os argumentos trazidos pela interessada.

A pessoa jurídica que recolheu quota de contribuição do café sem questioná-la perante o Poder Judiciário tem o direito de pleitear a devolução dos valores pagos diretamente à autoridade administrativa, uma vez que para essa empresa o indébito exsurge do contexto da solução ditada pela Suprema Corte, ainda que no controle difuso, considerando-se que, no caso em tela as hipóteses de uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI), ou da remessa do acórdão prolatado pelo STF ao Senado Federal (a quem caberia emitir resolução suspendendo a execução da lei no País), ficam automaticamente prejudicadas.

Isto porque “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...” (art. 1º do Decreto nº 2.346/97), sob pena de violação ao princípio da isonomia, e, dando efetividade a esse tratamento igualitário, determinou também o Poder Executivo que “na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação de lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal” (parágrafo único, do art. 4º do Decreto nº 2.346/97).

Ainda, a validade jurídica do ato administrativo depende do cumprimento dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade, conforme preceitos do *caput* do art. 37 da Constituição Federal.

No caso específico, a decisão recorrida está confirmando exigência fiscal contrária ao texto constitucional, em detrimento do disposto no *caput* do art. 37 da Constituição Federal, impondo-se que a autoridade administrativa superior proceda

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

à revisão do ato da autoridade administrativa inferior, pois "... ao decidir um recurso administrativo fiscal não estará atuando, a autoridade fiscal, como parte e juiz simultaneamente, mas controlando a legalidade da autoridade inferior, como é dever hierárquico das autoridades administrativas superiores." (Seixas Filho, Aurélio Pitanga, *in* "Princípios fundamentais do Direito administrativo Tributário" 1ª ed., Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1995, p. 14).

É importante esclarecer que a recorrente não pretende a declaração de inconstitucionalidade privativa do Poder Judiciário, mas tão-somente impedir que se faça exigência em desacordo com o texto constitucional. É comum, nos meios fazendários, confundir-se declaração jurisdicional de inconstitucionalidade de lei, que é apanágio do Poder Judiciário, com aplicação de princípio constitucional que nada mais é que aplicação do princípio da legalidade ao caso concreto.

Se a missão dos órgãos julgadores singulares ou coletivos da Administração Fazendária é aplicar a lei tributária, assim devem se portar, e sendo a Constituição a lei das leis deverá ser 'aplicada' em primeiro lugar.

Deste modo, a autoridade administrativa obriga-se a anular exigência que se demonstra incompatível com o texto constitucional, para afastar ato contrário ao seu texto, em cumprimento dos princípios da ampla defesa e do devido processo legal, mesmo na hipótese de procedimento administrativo.

Edvaldo Brito comenta a questão nos seguintes termos (*in* Processo Administrativo Fiscal, coordenador: Rocha, Valdir de Oliveira, Ed. Dialética - São Paulo, 1997, p. 67), que ajustam ao caso em análise:

"A conclusão é a de que não pode haver restrições à aplicação dos princípios da ampla defesa e do contraditório ao processo administrativo fiscal, especialmente porque se constituem em "direito fundamental processual de cada parte, igualmente válido em qualquer tipo de processo", tendo no Estado de Direito, a mesma transcendência que o livre acesso aos tribunais ou que o direito ao juiz natural. Nestes termos, é de concluir-se integrativamente, com o remate anterior, no sentido de que os princípios supra mencionados legitimam os órgãos julgadores administrativos para que conheçam dos argumentos de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade de atos em que se fundamentem autuações."

Segue essa linha o já citado julgamento proferido pelo Terceiro Conselho de Contribuintes - Terceira Câmara, nos autos do Recurso nº 120.653, em 17/10/2000, quando por unanimidade foi aprovado o voto proferido pelo relator reconhecendo (citando trechos do RE 191.044-5 SP) que o STF decidiu sobre o mérito da inconstitucionalidade originária do DL 2.295/86 de forma inequívoca e com

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

“*animus*” definitivo, ressaltando que cabe aos órgãos administrativos, nos temos explicitados no Parecer PCFN/CRE 948/98 afastar a aplicação de lei tida como inconstitucional pelo STF, além de evidenciar a competência da SRF para processar os pedidos de restituição referentes às quotas de contribuição de café, e, afastar a decadência do direito do contribuinte pleitear a restituição, para ao final dar provimento ao recurso voluntário interposto.

É importante destacar que a decisão recorrida afronta diretamente a orientação emanada do Parecer PGFN/CRE/Nº 948/98 quando respondeu a consulta da SRF acerca da competência dos Conselhos de Contribuintes para decidir sobre matéria constitucional, especialmente para aplicar aos casos sob seu julgamento pronunciamentos de inconstitucionalidade declarados pelo STF, assinalando expressamente que no caso de decisões do STF sem eficácia “*erga omnes*” há uma regra especial ou extraordinária exclusivamente aplicável aos “órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Tributária”, os quais devem (e não apenas podem) afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo STF, citando como base legal o art. 4º, parágrafo único, do Decreto nº 2.346/97.

Ainda, interpretando as disposições do Decreto 2.346/97 acima citado, o Parecer PGFN 948/98 indicou que a expressão “as decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional” deve ser entendida, entre outras, “como a decisão, plenária transitada em julgado, ainda que única e mesmo quando decidida por maioria de votos, se nela foi expressamente conhecido e julgado o mérito da questão em tela”.

Assim, por tratar-se de decisão plenária, com mérito apreciado e com efetiva declaração de inconstitucionalidade, a questão relativa à cota do IBC está em perfeita sintonia com o citado Parecer, e seus efeitos devem, portanto, ser respeitados pela administração Pública.

Isto porque a decisão plenária retira da norma o atributo de presunção de constitucionalidade, e por isso é necessário aplicar-lhe os efeitos quando da prática de atos administrativos, sobretudo em sede de julgamento, como bem definiu o Ministro Sepúlveda Pertence no RE 191.906-SC:

“A decisão plenária do Supremo Tribunal Federal, declaratória de inconstitucionalidade de norma, posto que incidente, sendo pressuposto necessário e suficiente a que o Senado lhe confira efeitos *erga omnes*, elide a presunção de sua constitucionalidade; a partir daí, podem os órgãos parciais dos outros tribunais acolhê-la para fundar a decisão de casos concretos ulteriores, prescindindo de submeter a questão de constitucionalidade ao seu próprio plenário.”

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

Observe-se que não são os tribunais administrativos que estariam negando vigência à norma constitucionalmente editada, posto que isto já teria sido declarado pelo STF; os órgãos públicos estariam apenas dando efetividade a uma decisão alcançada com ânimo definitivo pelo STF, mantendo íntegra a interpretação constitucional pelo órgão máximo, o que suplanta qualquer restrição, pois tal dever está ancorado nos princípios da isonomia e da moralidade que devem nortear qualquer atividade administrativa, mormente a de julgamento.

Em duas oportunidades, tais pedidos foram providos pelo Terceiro Conselho de Contribuintes, em conformidade com as seguintes ementas:

“ACÓRDÃO 302-34812

QUOTA DE CONTRIBUIÇÃO AO IBC. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO. DEVER DA ADMINISTRAÇÃO JULGAR PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO COM BASE EM DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELA VIA INDIRETA.

Tendo o Supremo Tribunal Federal declarado a inconstitucionalidade de lei por via indireta (controle difuso), esta perde a presunção de constitucionalidade. E sendo assim, os órgãos de julgamento da Administração, responsáveis pelo controle da legalidade dos atos da própria administração, devem apreciar pedidos de restituição de valores de tributos pagos em razão de lei declarada inconstitucional, ainda que pela via indireta.
RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.”

“ACÓRDÃO 303-29.433

QUOTA DE CONTRIBUIÇÃO AO IBC

O STF decidiu de forma inequívoca e com *animus* definitivo, em votação unânime, a inconstitucionalidade do art. 4º do DL 2295/86 e de resto entendeu como inválido o referido diploma legal que desde a sua edição não dispunha sobre a alíquota do tributo (cota de contribuição sobre a exportação de café). Por força do Decreto 2.346/97, em caso de decisão do STF de forma inequívoca e definitiva, mesmo sem eficácia *erga omnes*, cabe aos órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da administração tributária afastar a aplicação da lei declarada inconstitucional. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.”

Deve-se assinalar ainda que, não obstante o Secretário da Receita Federal na interinidade como Ministro da Fazenda, tenha editado a tristemente famosa Portaria 103/2002, buscando restringir a competência dos Conselhos de Contribuintes na apreciação de matérias de cunho constitucional, resta claro que o conflito de posicionamento entre os três Conselhos de Contribuintes, ao interpretarem a extensão

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

da indigitada Portaria, sendo que a tentativa do Poder Executivo de legalizar os impedimentos à competência dos Conselhos de Contribuintes, através da incorporação à MP 75 dos preceitos da Portaria 103/2002 fracassou, uma vez que tal Medida Provisória foi rejeitada pelo Congresso Nacional, o que retira da referida Portaria qualquer pretensão de legalidade que se pudesse vislumbrar.

Do Direito à Restituição dos Valores Pagos Indevidamente.

A jurisprudência judiciária consolida o entendimento de que somente se conta o prazo para repetição do indébito quando se afasta da norma a presunção de constitucionalidade, ainda que no controle difuso, como ocorre nos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 43995/RS através de pronunciamento do Ministro César Asfor Rocha, do STJ, 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 findou 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 constitucionalidade. 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.”

É muito importante salientar que, no caso acima citado, apreciado pelo STJ, tratava-se de decisão plenária do STF, que afastava, por vício de inconstitucionalidade, a exigência do empréstimo compulsório sobre a aquisição de combustíveis (RE 121.336), sendo que na data da conclusão do julgamento não havia sido editada qualquer resolução senatorial. Exatamente como no caso da quota de contribuição do café.

Na mesma linha de entendimento, cite-se ainda a decisão alcançada pelo STJ no Resp 200909/RS - relator o Ministro José Delgado, que recebeu a seguinte ementa:

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

“Tributário. Prescrição. Repetição de Indébito. Lei Inconstitucional. Atende ao princípio da ética Tributária e o de não 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.”

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, se ajusta, entre outros, 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 na aquisição de automóveis, com resgate em quotas do Fundo Nacional de Desenvolvimento: Inconstitucionalidade não apenas na 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.”

O Conselho de Contribuintes também já apreciou a matéria, cabendo referência aos acórdãos 106-11.582/00, 107-05962/00, 108-06283 e CSRF/01-03.239/2001.

Portanto, nos indébitos originários de pagamentos reconhecidos como indevidos, no contexto de solução jurídica conflituosa, o entendimento pacificado do Poder Judiciário sobre a matéria é que deve marcar o termo inicial do prazo para o exercício do direito à restituição do respectivo valor, permitindo aplicação uniforme e igualitária das regras que compõem o ordenamento jurídico. No caso em concreto, com base em diversos julgados do Superior Tribunal de Justiça, bem como na melhor doutrina, é forte o entendimento de que somente a partir da publicação do julgamento do Recurso Extraordinário 191.044-5 (já citado), em que o STF declarou a inconstitucionalidade da quota de contribuição sobre exportação de café ocorrida em 31/10/1997, poder-se-ia cogitar do início da contagem de qualquer prazo prescricional para pleito de restituição de tributo declarado inconstitucional.

DA CORREÇÃO MONETÁRIA PLENA

Surgem agora outras questões não apreciadas pelo órgão julgador de origem, visto que se limitou a declarar a inexistência do direito à restituição, tais

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

como a competência da SRF na administração da cota do IBC, a ausência da receita a ser anulada e a correção dos valores.

No que diz respeito às duas primeiras questões aventadas, a recorrente pede licença aos Egrégios Conselheiros para que se adote o entendimento expresso no voto do Conselheiro Zenaldo Loibman em julgamento proferido pelo Terceiro Conselho de Contribuintes - Terceira Câmara, nos autos do Recurso nº 120.653, em 17/10/2000.

Quanto à correção dos valores, realmente, é manso e pacífico, na jurisprudência (Resp. nº 43.055-0, Resp. nº 51.007-1, Resp. nº 40.600-SP, dentre outros), o entendimento de que a correção monetária constitui mera atualização de valor, visando a garantir o equilíbrio das relações jurídicas evitando o enriquecimento sem causa, independentemente de qualquer lei que a institua.

[....]

DO PEDIDO

Se por um lado existem questões de mérito não consideradas no Despacho Decisório impugnado e, posteriormente, no Acórdão recorrido, por outro lado, é preciso observar se as preliminares abordadas eram de fato incompatíveis e excludentes de qualquer análise de mérito, uma vez que se deve atender à disposição contida no art. 28 do PAF, quando determina que as questões preliminares sejam julgadas juntamente com o mérito, salvo quando incompatíveis, bem como aplicar-se o princípio da economia processual que se contido no disposto pelo art. 59, parágrafo 3º, do Decreto 70.235/72 (na redação dada pelo art. 1º da Lei 8.748/93), com aplicação subsidiária das disposições do art. 515, parágrafo 3º, do Código de Processo Civil, de forma a que o presente pedido também possa, sem maiores delongas, ser apreciado em seu mérito pelos Egrégios Conselheiros.

De qualquer forma, fica afastada a hipótese de preclusão prevista na nova redação dada ao art. 17 do PAF, uma vez que não existe matéria que não tenha sido expressamente contestada pela recorrente em todas as etapas do processo.

É muito importante destacar que todas as questões envolvendo a restituição das quotas de contribuição sobre a exportação de café são abordadas na peça impugnatória e no presente recurso voluntário de forma coerente e coincidente ao tratamento dado a estas questões em recentes julgados do Egrégio Terceiro Conselho de Contribuintes, como é o caso do Recurso nº 123.996 (processo nº 10845.002533/99-05 - recorrente Costa Ribeiro Exportação e Importação Ltda.), julgado em 11/07/2002 tendo como relator o Conselheiro Nilton Luiz Bartoli, e do Recurso nº 124.275 (processo nº 10845.002534/99-60 - recorrente Excel

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

Exportadora), julgado em 09/07/2002 tendo com relator o Conselheiro Zenaldo Loibman.

Assim sendo, diante de todo o exposto e demonstrado, a recorrente solicita aos Egrégios Conselheiros a restituição do crédito oriundo do recolhimento das “quotas de contribuição sobre a exportação de café” instituído pelo Decreto-lei nº 2.245/86, apurados conforme planilha de cálculos já anexadas, acrescidos de correção monetária plena e com a inclusão dos expurgos inflacionários ocorridos no período, atualizados, ainda, até o efetivo benefício da empresa contribuinte.

Este processo foi encaminhado a este Relator conforme documento de fls. 211, por mim numeradas, nada mais existindo nos Autos.

É o relatório. 

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

VOTO VENCEDOR

Trata o presente processo, de pedido protocolado em 04/04/2001, solicitando a restituição da cota de contribuição incidente sobre exportações de café, instituída pelo Decreto-lei nº 2.295/86, recolhida de 12/11/87 a 23/09/88 (fls. 10 a 15), denegado pela Delegacia da Receita Federal em Maringá/PR (Despacho Decisório de fls. 35 a 39).

Irresignada, a interessada apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls. 42 a 54, instaurando-se assim o contraditório. Levado o litígio ao exame da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis/SC, essa exarou o Acórdão DRJ/FNS nº 2.198, de 07/02/2003, declarando a decadência e considerando inconsistente o pedido, razão pela qual foi interposto recurso voluntário, aportando os autos a este Conselho de Contribuintes.

Justificando o pedido de restituição, a interessada alega a existência de decisão exarada pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 191.044-5/SP, portanto no exercício do controle difuso de constitucionalidade.

O recurso está fundamentado, basicamente, em quatro argumentos, a saber:

A) é descabida a exigência de Resolução do Senado Federal ou de ato do Secretário da Receita Federal, retirando o Decreto-lei nº 2.295/86 do ordenamento jurídico, já que, no julgamento do RE nº 191.044-5/SP, a Suprema Corte não avaliou a constitucionalidade do citado diploma legal, mas apenas não o recepcionou, e a não-recepção determina a revogação do ato, nos exatos termos da ementa do precedente judicial suscitado;

B) no RE nº 191.044-5/SP, o STF reconheceu a inconstitucionalidade pretérita do DL nº 2.295/86, por meio do voto-vista do Ministro Ilmar Galvão;

C) cabe aos órgãos julgadores administrativos afastar os efeitos do Decreto-lei nº 2.295/86, com base no Decreto nº 2.346/97 e no Parecer PGFN nº 948/98, efetuando-se a respectiva restituição;

D) o termo de início para contagem do prazo decadencial, no caso de tributo declarado inconstitucional pelo STF, é a data da decisão judicial ou do ato administrativo que acatou tal decisão (fls. 75). *pl*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

Inicialmente, convém trazer à colação alguns esclarecimentos sobre o precedente invocado. A decisão judicial em tela, como já se viu, é aquela proferida pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 191.044-5/SP (DJ de 31/10/97), **no qual a recorrente não figurou como parte**, interposto pela União Federal contra decisão da 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, que não conhecera da apelação e negara provimento à remessa oficial, em acórdão assim ementado:

“PROCESSUAL CIVIL – TRIBUTÁRIO – APELAÇÃO – AUSÊNCIA DE RAZÕES – NÃO CONHECIMENTO – DECRETO-LEI 2295/86 – NÃO RECEPÇÃO PELA CARTA MAGNA VIGENTE.

I – Apelação interposta pela União Federal não conhecida pela ausência de razões.

II – O Decreto-lei 2.295/86 foi extirpado do nosso ordenamento jurídico, pela sua não recepção pelo Sistema Tributário Constitucional.

III – O § 1º, do art. 153, da Constituição atual, que dispõe sobre as hipóteses em que o Poder Executivo pode alterar alíquotas dos impostos, não prevê a contribuição na exportação de café.

IV – Apelação não conhecida.

V – Remessa oficial a qual se nega provimento.”

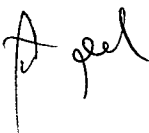
Em face deste acórdão, a União Federal interpôs Recurso Extraordinário, **fundado no art. 102, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal**, alegando violação de dispositivos constitucionais (art. 149 da Carta Magna, e 25, inciso I, e 34, § 5º, do ADCT).

O dispositivo constitucional acima negrito estabelece, *verbis*:

“Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

.....
III – julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:

a) contrariar dispositivo desta Constituição;”

29 

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

Ora, é sabido que as possibilidades de apresentação de Recurso Extraordinário estão limitadas aos permissivos constitucionais, materializados nas alíneas do artigo transcrito. Assim, antes de se conhecer do recurso, é feito o seu exame de admissibilidade, para a verificação do enquadramento do caso concreto ao permissivo. Não se configurando o enquadramento, o recurso não pode ser conhecido.

No caso da alínea "a", em especial, a análise da admissibilidade do recurso se confunde com a própria análise do mérito, já que, se conhecido, o recurso obrigatoriamente terá de ser provido. Isso porque o ato de perquirir se a decisão recorrida contrariou ou não dispositivos da Constituição – no caso, o art. 149 do texto principal, e 25, inciso I, e 34, § 5º, do ADCT – envolve a análise do próprio mérito, ou seja, a análise sobre a constitucionalidade do ato inquinado (Decreto-lei nº 2.295/86).

Explicando melhor: houve uma decisão *a quo* considerando um decreto-lei não recepcionado pela Constituição Federal de 1988, portanto favorável ao sujeito passivo. Contra esse ato é interposto recurso pela União Federal, cujo pressuposto de conhecimento é a inconstitucionalidade da decisão *a quo*. Cabe ao STF, para admitir tal recurso, constatar que a decisão recorrida era efetivamente inconstitucional. Para isso, a *contrario sensu*, o STF teria de concluir pela recepção do decreto-lei pela Constituição Federal de 1988, o que envolve obviamente a análise do mérito do recurso. Se o STF concluísse pela recepção do decreto-lei, é claro que o recurso teria de ser conhecido e provido. No caso em tela, essa análise foi feita, concluindo o STF que o decreto-lei não fora efetivamente recepcionado pela Carta de 1988, portanto a decisão não contrariou os dispositivos alegados pela União Federal, daí a impossibilidade de conhecimento do recurso, uma vez que não há subsunção da hipótese ao permissivo da alínea "a", do inciso III, do art. 102, da Constituição Federal.

A problemática do permissivo referente ao Recurso Extraordinário, contido na alínea "a", do inciso III, do art. 102, da Constituição Federal, repete-se na alínea "a", do inciso III, do art. 105, da Carta Magna, desta feita em relação ao Recurso Especial, cuja competência para julgamento é do Superior Tribunal de Justiça. Sobre a questão, a manifestação de Barbosa Moreira¹ é válida para ambos os casos (REsp e RE), ressaltando-se que, no caso do STF, trata-se de contrariedade à Constituição, enquanto que o STJ trata de contrariedade a lei federal:

"Ora, limitando o discurso, *commoditatis causa*, à hipótese de *contrariedade a lei federal*, não há quem não perceba que, tomada a Constituição ao pé da letra, se teria conferido ao Superior Tribunal de Justiça atribuição intrinsecamente contraditória. Ele deveria

¹ MOREIRA, José Carlos Barbosa. Que significa "não conhecer" de um recurso?. *Revista da Academia Brasileira de Letras Jurídicas*. Rio de Janeiro, Ano X, nº 9, 1º semestre de 1996, p. 193.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

julgar o recurso especial apenas nos casos em que a decisão recorrida houvesse contrariado lei federal; ou, em outras palavras: apenas nos casos em que o recorrente tivesse razão. Sucede que, para verificar se a lei federal foi mesmo contrariada, e portanto se assiste razão ao recorrente, o Superior Tribunal de Justiça *precisa julgar o recurso especial!* *Quid iuris* se, julgando-o, chega o tribunal à conclusão de que não se violou a lei, de sorte que o recorrente não tem razão? Literalmente entendido o texto constitucional, haveria o Superior Tribunal de Justiça andado mal em julgar o recurso: a decisão recorrida *não contrariou* lei federal, logo a espécie *não se enquadra* na moldura do art. 105, III, letra *a* ... Mas como poderia o tribunal, *a priori*, sem julgar o recurso, adivinhar o sentido em que viria a pronunciar-se, na eventualidade de julgá-lo?

Eis o pobre Superior Tribunal de Justiça metido, sem culpa sua, em dilema implacável: diante do recurso especial, ou o julga, a fim de ver se a lei federal foi violada, e arrisca-se a, concluindo pela negativa, exceder os limites traçados pela Carta da República; ou então se abstém de julgá-lo, e assume o risco de descumprir a atribuição constitucional, porque sempre era possível que a lei federal tivesse realmente sido violada..."

A questão também não passou despercebida ao Ministro Sepúlveda Pertence, que assim assentou em seu voto, proferido no julgamento do Recurso Extraordinário nº 298.694 (DJ de 23/04/2004):

"A dificuldade, quando se cuida de RE pela letra 'a', parece decorrer do dogma de que, então, conhecido, deva ele necessariamente ser provido.

Ouso entender chegada a hora de rever a máxima, construída por motivos pragmáticos, que tenho recordado.

Já denunciada pelo notável Castro Nunes (), a confusão entre a admissibilidade e o provimento do RE, 'a', tem sido objeto de crítica veemente e de inequívoca procedência de Barbosa Moreira ()."

Com efeito, a ementa do Recurso Extraordinário 191.044-5/SP, que tratou da contribuição que ora se examina, permite verificar que os Ministros do STF decidiram, por unanimidade de votos, **não conhecer do Recurso Extraordinário**, inexistindo, por conseguinte, o julgamento formal do mérito.

pel

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

Claro está que, pelos motivos expostos, ligados ao permissivo constitucional, a análise sobre a admissibilidade se confunde com a análise do mérito. Assim, embora no recurso em questão o mérito tenha sido fartamente discutido, ele não foi expressamente julgado em todos os seus aspectos, como por exemplo, quanto aos limites temporais da inconstitucionalidade. O que se quer mostrar é que, embora este tema tenha sido tratado, não se sabe qual seria o resultado, uma vez que o recurso não foi conhecido.

O Sr. Ministro Relator Carlos Velloso considerou que o Decreto-lei nº 2.295/86 apenas não fora recepcionado pela Constituição Federal de 1988, sendo forte na vigência da Emenda Constitucional de 1969. Nesse caso, tratar-se-ia de revogação do ato legal pela nova ordem constitucional, e somente seriam indevidas, naquele caso concreto, as contribuições pagas após abril de 1989, por força do art. 25, I, do ADCT à CF/88.

Já os Srs. Ministros Ilmar Galvão e Marco Aurélio entenderam que o Decreto-lei nº 2.295/86 já nascera inconstitucional, pois que contrariava o art. 21, § 2º, da Emenda Constitucional nº 01/69. Seria um caso, pois, de inconstitucionalidade pretérita, e considerar-se-iam indevidas, no caso tratado no RE, as contribuições pagas desde a sua instituição.

Quanto a esse último posicionamento, releva notar que ele não poderia sequer ter sido votado, ainda que o recurso tivesse sido conhecido. Isso porque a hipótese configuraria *reformatio in pejus*, o que não é admitido no Direito Pátrio. Explicando melhor: o recurso da União Federal teve como objetivo a reforma da decisão do TRF que, considerando o Decreto-lei nº 2.295/86 não recepcionado pela Constituição Federal de 1988, conseqüentemente considerou indevidas as contribuições pagas a partir daí (com a ressalva do ADCT, art. 25, inciso I). Assim, o STF jamais poderia, nesse mesmo Recurso Extraordinário, decidir pela inconstitucionalidade pretérita, já que tal decisão tornaria indevidas também as contribuições anteriores à Carta Magna de 1988. Destarte, a União Federal teria, ela própria, recorrido em seu malefício, uma vez que, interpondo recurso para recuperar as contribuições posteriores à Constituição Federal de 1988, após o julgamento do STF estaria sem essas contribuições, e também sem as contribuições anteriores, o que constituiria verdadeiro absurdo processual.

Claro está que o Ministro Ilmar Galvão só externou a tese da inconstitucionalidade pretérita para justificar mudança de posicionamento, pois, como consta de seu voto-vista, até então o decreto-lei em comento era por ele considerado constitucional, apenas com a ressalva da alteração de alíquota pelo Poder Executivo, impossível de ser exercida, uma vez que o IBC já havia sido extinto.

O não conhecimento do recurso por unanimidade de votos permite concluir que todos os Ministros concordaram com o fato de que a decisão recorrida

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

não contrariou dispositivo constitucional, uma vez que, do contrário, o recurso teria sido conhecido e provido. Entretanto, não se pode dizer que o Acórdão do STF que aqui se analisa tenha feito coisa julgada, relativamente à inconstitucionalidade de que se cuida.

Com efeito, não conhecido o recurso, ficou ratificada a decisão proferida pelo tribunal *a quo*, que entendeu que o Decreto-lei nº 2.295/86 apenas não fora recepcionado pela Constituição Federal de 1988.

Resta esclarecer que a problemática do permissivo contido na alínea “a”, do inciso III, do art. 102, da Constituição Federal, acima retratada, foi recentemente resolvida, por meio do Recurso Extraordinário nº 298.694, publicado em 23/04/2004, assim ementado:

“II. Recurso extraordinário: letra ‘a’: alteração da tradicional orientação jurisprudencial do STF, segundo a qual só se conhece do RE, ‘a’, se for para dar-lhe provimento: **distinção necessária entre o juízo de admissibilidade do RE, ‘a’** - para o qual é suficiente que o recorrente alegue adequadamente a contrariedade pelo acórdão recorrido de dispositivos da Constituição nele prequestionados - **e o juízo de mérito**, que envolve a verificação da compatibilidade ou não entre a decisão recorrida e a Constituição, ainda que sob prisma diverso daquele em que se hajam baseado o Tribunal *a quo* e o recurso extraordinário.” (grifei)

Diante de todo o exposto, conclui-se que a inconstitucionalidade pretérita não foi decidida quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 191.044-5/SP, simplesmente porque tal tema não era sequer objeto de votação, nem tanto por não ter sido conhecido o recurso, mas principalmente pelo fato de que, naquele caso, o que se discutia era a não recepção do Decreto-lei nº 2.295/86 pela Constituição de 1988, nos estritos limites do Acórdão recorrido do TRF, conforme os princípios do *tantum devolutum quantum appellatum* e da proibição da *reformatio in pejus*.

Corroborando esse entendimento, convém trazer à colação trechos do voto proferido no Recurso Extraordinário nº 408.830-4/ES (publicado no DJ de 04/06/2004), em que o Relator, Ministro Carlos Velloso, deixa claro que, efetivamente, até aquele momento o STF só havia decidido sobre a não recepção do Decreto-lei nº 2.295/86 pela Constituição de 1988:

“Nos **RREE 191.044/SP, 191.203/SP, 191.227/SP, 191.246/SP e 198.554/SP**, por mim relatados, **examinamos a questão sob o pálio da CF/88. Decidiu o Supremo Tribunal Federal, então, pela não-recepção, pela CF/88, da cota de contribuição nas exportações** *pel*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

de café, dado que a CF/88 sujeitou as contribuições de intervenção à lei complementar do art. 146, III, aos princípios da legalidade (C.F., art. 150, I), da irretroatividade (C.F., art. 150, III, a) e da anterioridade (C.F., art. 150, III, b).

(...)

Quando do julgamento dos recursos extraordinários linhas atrás mencionados, em que o exame da matéria restringia-se à não-recepção, pela CF/88, da citada contribuição, o eminente Ministro Ilmar Galvão apreciou a questão também sob o pálio da CF/1967.” (grifei)

Para que não restem dúvidas, o parecer do Ministério Público, cujas conclusões constam do relatório do mesmo RE nº 408.830-4/ES, assim registra:

A matéria ora em debate, no que tange à inconstitucionalidade originária do DL nº 2.295/86, não foi, entretanto, decidida pelo Plenário dessa Corte Suprema no RE 191.044/97, vez que o caso em análise naquele recurso dizia respeito à constitucionalidade da contribuição sobre a exportação do café no regime da CF/1988. No entanto, o Exmo. Sr. Ministro Ilmar Galvão, em seu voto vista, abordou a questão que ora se discute.” (grifei)

Assim, a inconstitucionalidade pretérita efetivamente não foi declarada no RE nº 191.044-5/SP, razão pela qual não foi encaminhada qualquer mensagem do STF ao Senado Federal, já que esse trâmite é reservado aos casos de declaração de inconstitucionalidade.

Com efeito, o vício originário do Decreto-lei nº 2.295/86 só veio a ser declarado, ainda no controle difuso, sete anos depois, quando do julgamento do mesmo Recurso Extraordinário nº 408.830-4/ES acima citado, cuja decisão, publicada no DJ de 04/06/2004, a seguir se transcreve:

“Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, na conformidade da ata de julgamentos e das notas taquigráficas, por unanimidade, conhecer do recurso extraordinário e negar-lhe provimento, declarando, entretanto, **incidenter tantum**, a inconstitucionalidade dos artigos 2º e 4º do Decreto-lei nº 2.295, de 21 de novembro de 1986, frente à Constituição de 1967. Votou o Presidente. Ausentes, justificadamente, os Senhores Ministros Celso de Mello e Nelson Jobim.”

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

Destarte, cai por terra a afirmação da recorrente, no sentido de que, no caso em tela, não se poderia esperar uma mensagem do Supremo Tribunal Federal para a edição de Resolução do Senado Federal. Isso porque, em 09/07/2004, por força do RE nº 408.830-4/ES – o primeiro a declarar a inconstitucionalidade pretérita do Decreto-lei nº 2.295/86, cuja decisão foi acima transcrita – o Sr. Presidente do Supremo Tribunal Federal encaminhou o Ofício nº 108/P-MC ao Sr. Presidente do Senado Federal (informação disponível em www.stf.gov.br), com o seguinte teor:

“Encaminho a Vossa Excelência, para os efeitos do artigo 52, inciso X, da Constituição Federal, cópia do acórdão proferido no recurso extraordinário acima referido, mediante o qual o Plenário desta Corte declarou a inconstitucionalidade dos artigos 2º e 4º do Decreto-lei nº 2.295, de 21 de novembro de 1986, frente à Constituição de 1967.

Seguem, também, cópias da referida legislação, do parecer da Procuradoria Geral da República e da certidão de trânsito em julgado do acórdão, cuja publicação ocorreu no Diário da Justiça de 4 de junho de 2004.”

Diante do exposto, conclui-se que, no precedente do Terceiro Conselho de Contribuintes, trazido à colação pela recorrente, exarado no ano de 2000, foi dado provimento a pedido de restituição, estendendo-se a terceiros efeitos que nem o próprio STF havia concedido às partes litigantes no RE 191.044-5/SP, julgado em 1997. Explicando melhor, dito precedente administrativo não só declarou a inconstitucionalidade originária do Decreto-lei nº 2.295/86 alguns anos antes de o próprio STF fazê-lo (o que veio a ocorrer somente em 2004), como também usurpou a competência do Senado Federal, arvorando-se em atribuir efeitos *erga omnes* acerca de inconstitucionalidade que só foi comunicada àquela Casa Legislativa em 09/07/2004. Tais impropriedades jurídicas dispensam explicações sobre a impossibilidade de adoção do citado precedente.

Feitas essas imprescindíveis observações, passa-se à análise do argumento contido no item “A”, no sentido de que seria descabida a exigência de Resolução do Senado Federal ou de ato do Secretário da Receita Federal, retirando o Decreto-lei nº 2.295/86 do ordenamento jurídico, já que, no julgamento do RE nº 191.044-5 (SP), a Suprema Corte não avaliou a constitucionalidade do citado diploma legal, mas apenas não o recepcionou, e a não-recepção determina a revogação do ato, nos exatos termos da ementa do precedente judicial suscitado.

No que tange a esse aspecto, o presente recurso voluntário traz posicionamento no mínimo curioso, como se verá na sequência. *fel*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

Entende a requerente que o caso em tela não estaria a exigir Resolução do Senado Federal ou ato do Secretário da Receita Federal, uma vez que, tratando-se de aplicação de direito intertemporal, o conflito se resolveria pela simples revogação do ato legal, a partir da Constituição de 1988. É o que se depreende da leitura de vários trechos da peça de defesa.

Diante dessa tese, como já foi dito, seriam indevidas apenas as contribuições recolhidas após 05/04/1989, por força do art. 25, I, do ADCT. Nesse passo, não se vislumbra o interesse de agir da recorrente, já que todas as contribuições objeto do pedido são anteriores àquela data.

Assim, ainda que fosse possível conferir-se efeitos *erga omnes* a um Recurso Extraordinário que sequer foi conhecido, o que se admite apenas para argumentar, a própria contribuinte defende a tese de que o caso é de não recepção pela Constituição de 1988, o que torna devidos todos os pagamentos objeto do pedido (inclusive pela aplicação do art. 25, I, do ADCT), daí a perplexidade desta Conselheira.

Quanto à Resolução do Senado Federal, cabe lembrar que o STF, quando do julgamento do RE 408.830-4/ES, encaminhou mensagem àquela Casa Legislativa, com vistas ao cumprimento do disposto no art. 52, inciso X, da Constituição Federal.

Passa-se à análise do argumento contido na letra "B", no sentido de que o STF, no RE 191.044-5/SP, reconheceu a inconstitucionalidade pretérita do DL nº 2.295/86, por meio do voto-vista do Ministro Ilmar Galvão.

Curiosamente a interessada, embora defenda enfaticamente que, no RE nº 191.044-5/SP, não houve exame de inconstitucionalidade pelo STF, e sim declaração de não recepção pela Constituição de 1988, defende concomitantemente a tese de que o STF, naquele mesmo julgado, reconheceu a inconstitucionalidade pretérita do Decreto-lei nº 2.295/86, assim entendida a incompatibilidade de referido ato legal com a Constituição de 1967.

De plano, verifica-se que as decisões do Supremo Tribunal Federal são colegiadas, de forma que um voto-vista não constitui posicionamento do tribunal, e sim de um Ministro. Para que um voto-vista seja considerado o voto do tribunal, ou seja, um acórdão, é necessário que ele seja vencedor, o que não ocorreu no caso em questão, uma vez que não se conheceu do recurso, mantendo-se o posicionamento do TRF que, por sua vez, considerou o Decreto-lei em tela apenas não recepcionado pela Constituição de 1988.

Ademais, ainda que o recurso houvesse sido conhecido, o STF jamais poderia adotar as duas teses no mesmo julgado, já que o sistema colegiado,

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

operando-se por apuração do quantitativo de votos de cada tese, sempre resulta em um posicionamento vencedor, que exclui o posicionamento vencido.

Especialmente no caso da tese da inconstitucionalidade pretérita, como já assentado no presente voto, essa jamais poderia ter sido sequer cogitada como vencedora, ainda que o mérito houvesse sido expressamente julgado, tendo em vista que a decisão tem de estar adstrita aos limites do Recurso Extraordinário (cujo núcleo era a não-recepção do Decreto-lei pela Constituição Federal de 1988, como decidira o TRF). Repita-se que cogitar-se desta tese seria operar-se a *reformatio in pejus*, ou seja, a decisão no recurso estaria a prejudicar a recorrente no RE 191.044-5/SP (Fazenda Nacional), o que não se admite no Direito Pátrio. Deparar-se-ia com a inusitada situação em que a Fazenda Nacional, buscando recuperar as contribuições recolhidas a partir da Constituição Federal, perdidas no julgamento pelo TRF, sairia do STF sem essas e adicionalmente sem as anteriores. A Fazenda Nacional teria, assim, recorrido em seu próprio malefício, o que constituiria verdadeiro absurdo processual.

A ambigüidade do recurso voluntário no presente processo, defendendo as duas teses – não recepção e inconstitucionalidade pretérita – é reflexo da própria natureza do precedente judicial invocado e ilustra a questão do seu não conhecimento pelo STF: se nem a Suprema Corte definiu, naquele julgado, a modalidade de inconstitucionalidade que maculou o ato legal, como poderia a recorrente fazê-lo?

Resta acrescentar que, como já foi esclarecido no presente voto, o vício originário do Decreto-lei nº 2.295/86 só foi declarado pelo STF, ainda no controle difuso, muitos anos depois, em 2004, quando do julgamento do RE 408.830-4/ES.

O argumento contido no item “C” – caberia aos órgãos julgadores administrativos afastar os efeitos do Decreto-lei nº 2.295/86, com base no Decreto nº 2.346/97 e no Parecer PGFN nº 948/98, efetuando-se a respectiva restituição – requer profunda reflexão sobre o comportamento do Poder Executivo frente aos pronunciamentos do Excelso Pretório. Nesse passo, primeiramente cabe relembrar o comando contido no art. 52, inciso X, da Constituição Federal:

“Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal:

(...)

X - suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal;” *pel*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

Não obstante, a Lei nº 9.430/96, em seu artigo 77, estabeleceu:

"Art. 77. Fica o Poder Executivo autorizado a disciplinar hipóteses em que a administração tributária federal, relativamente aos créditos tributários baseados em dispositivo declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, possa:

I - abster-se de constituí-los;

II - retificar o seu valor ou declará-los extintos, de ofício, quando houverem sido constituídos anteriormente, ainda que inscritos em dívida ativa;

III - formular desistência de ações de execução fiscal já ajuizadas, bem como deixar de interpor recursos de decisões judiciais."

Como se vê, o dispositivo legal transcrito só prevê hipóteses em que o crédito tributário ainda não foi constituído (inciso I) ou, se o foi, ele ainda não se encontra extinto (incisos II e III).

Claro está que o objetivo do artigo não é a desobediência ao mandamento constitucional (art. 52, X), mas sim a promoção da economia processual, evitando-se os gastos com lançamentos, cobranças, ações e recursos, no caso de exigências baseadas em atos legais que o próprio STF vem considerando inconstitucionais.

Não se trata, portanto, da concessão de licença ao Poder Executivo para afastar a aplicação da lei, de forma ampla e irrestrita, mas sim de autorização para que sejam evitados procedimentos, de iniciativa da administração tributária, que levariam ao desperdício dos já escassos recursos humanos e materiais.

Exercendo a competência atribuída pelo art. 77, acima, o Poder Executivo editou o Decreto nº 2.346, de 10/10/97 (argüido pela interessada em sua defesa), que estabeleceu os procedimentos a serem observados pela Administração Pública Federal em razão de decisões judiciais, assim determinando:

"Art. 1º 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, **obedecidos aos procedimentos estabelecidos neste Decreto.**

§ 1º Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

direta, a decisão, dotada de **eficácia *ex tunc***, produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional, **salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial.**

§ 2º **O disposto no parágrafo anterior aplica-se, igualmente, à lei ou ao ato normativo que tenha sua inconstitucionalidade proferida, incidentalmente, pelo Supremo Tribunal Federal, após a suspensão de sua execução pelo Senado Federal.**

§ 3º **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. 4º Ficam o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que:

I - não sejam **constituídos** ou que sejam **retificados** ou **cancelados**;

II - não sejam efetivadas inscrições de débitos em **dívida ativa da União**;

III - sejam revistos os **valores já inscritos**, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;

IV - sejam formuladas desistências de ações de **execução fiscal**.

Parágrafo único. **Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.**" (grifei)

Quanto ao art. 1º, acima transcrito, este determina efetivamente que as decisões do STF que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional, devem ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal, porém deixa claro que, para tal, devem ser obedecidos os procedimentos estabelecidos naquele diploma legal, **vedada assim qualquer tentativa de ampliação das hipóteses nele contidas.**

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

No que tange aos parágrafos 1º e 2º, do art. 1º, do decreto em tela, não há dúvida de que tais dispositivos autorizam a aplicação dos efeitos *erga omnes* e *ex tunc* tanto para decisões judiciais em sede de controle concentrado, como também nos casos de controle difuso em que haja Resolução do Senado Federal suspendendo o ato inquinado. Não obstante, a parte final do § 1º esclarece que **tais efeitos submetem-se à verificação sobre a ocorrência de fatos impeditivos da revisão administrativa ou judicial, tais como a prescrição e a decadência** (a ser abordada ainda no presente voto).

Sem dúvida, a edição do Decreto nº 2.346/97 abriu à Administração Pública Federal um leque de possibilidades frente às decisões emanadas do Supremo Tribunal Federal.

Relativamente às decisões definitivas proferidas em sede de controle difuso de constitucionalidade, que é o que interessa no presente processo, o citado decreto, acima transcrito, como não poderia deixar de ser, permaneceu fiel ao comando do art. 77, da Lei nº 9.430/96, como será demonstrado na sequência.

O art. 1º, parágrafo 2º, do citado decreto, como já foi dito, permite que tais decisões tenham efeitos *erga omnes* (extensivos a terceiros não integrantes da lide) e *ex tunc* (retroativos), após a suspensão da lei ou ato normativo pelo Senado Federal. Tal hipótese não pode ser aplicada ao caso em questão, visto que não há notícia nos autos de que o Senado Federal já tenha suspendido a execução, no todo ou em parte, do Decreto-lei nº 2.295/86. Ainda que houvesse sido emitida dita Resolução, há que se atentar para a parte final do §1º, do art. 1º, do Decreto nº 2.346/97, que ressalva sobre as hipóteses de impossibilidade de revisão administrativa ou judicial (prescrição e decadência).

Ressalte-se que o decreto de que se trata, ao mencionar a Resolução do Senado Federal como requisito para a aplicação dos efeitos *erga omnes* e *ex tunc*, não faz qualquer concessão aos casos em que eventualmente o Senado Federal possa se recusar a emitir Resolução, razão pela qual não cabe ao intérprete perquirir se se trata de norma já revogada, ou de qualquer outro motivo.

Também não consta dos autos prova de que o Presidente da República tenha autorizado a extensão dos efeitos jurídicos da decisão judicial proferida no presente caso, como faculta o art. 1º, § 3º, do Decreto nº 2.346/97, embora o Chefe Maior do Executivo tenha sido cientificado da decisão no Recurso Extraordinário nº 408.830-4/ES, em 23/04/2004, por meio da Mensagem nº 626, via telex, e também pela Mensagem nº 21 (informações em www.stf.gov.br).

Relativamente ao art. 4º e seus incisos, ainda que houvesse ato do Secretário da Receita Federal ou do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aplicando qualquer dos procedimentos previstos à cota de contribuição incidente sobre as

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

exportações de café, tal ato só alcançaria os créditos tributários não constituídos (inciso I, primeira parte), ou constituídos e não pagos (inciso I, parte final, e incisos II a IV), hipóteses diversas do caso sob exame, que trata de restituição (crédito definitivamente constituído e extinto pelo pagamento).

Claro está que as providências constantes dos incisos I a IV, do art. 4º, do Decreto nº 2.346/97, não são dirigidas aos Órgãos Julgadores Administrativos, mas sim aos Órgãos Lançadores e Órgãos Preparadores do processo administrativo fiscal, já que se trata de não constituição, retificação e cancelamento de créditos tributários; não efetivação de inscrição e revisão de valores inscritos em Dívida Ativa da União; e desistência de ações de execução fiscal (a cargo da Procuradoria da Fazenda Nacional).

Quanto aos Órgãos Julgadores Administrativos, o parágrafo único, do art. 4º, do decreto em exame traz regra específica, segundo a qual este Conselho de Contribuintes poderia efetivamente afastar a aplicação de ato legal considerado inconstitucional. Entretanto, aquele dispositivo legal especifica em que situação isso pode ocorrer, ou seja, somente na hipótese de **recurso contra a constituição de crédito tributário**, ainda não definitivamente julgado.

Ora, analisando-se o significado da expressão “recurso contra a constituição de crédito tributário”, a única conclusão possível é a de que se trata de crédito tributário ainda não definitivamente constituído, objeto de impugnação e, posteriormente, de recurso. Aliás, essa interpretação guarda total sintonia com o objetivo de economia processual, evitando-se os custos de prosseguimento de um processo em que se discute a constituição de crédito tributário que o próprio STF não mais considera exigível. O dispositivo aqui tratado não prevê, de forma alguma, o afastamento amplo e irrestrito do ato legal inquinado, pois que tal atitude ofenderia frontalmente o art. 52, inciso X, da Constituição Federal, bem como o art. 77 da Lei nº 9.430/96.

No caso em questão, em se tratando de pedido de restituição, o crédito tributário foi definitivamente constituído na esfera administrativa, tendo sido inclusive extinto pelo pagamento (art. 156, inciso I, do CTN), razão pela qual não pode este Conselho de Contribuintes afastar a aplicação do Decreto-lei nº 2.295/86. Tal procedimento seria exorbitar da competência que lhe foi atribuída pelo parágrafo único, do art. 4º, do Decreto nº 2.346/97 que, como demonstrado, só admite o afastamento da lei inquinada nos casos de crédito tributário ainda em fase de constituição.

Em síntese, o Decreto nº 2.346/97 claramente separa as possibilidades de atuação do Poder Executivo em face de decisões do STF em três frentes, a saber:

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

- aplicação, por todos os Órgãos da Administração Pública Federal, direta ou autárquica, das decisões do STF, com efeitos *erga omnes* e *ex tunc*, nos casos de controle concentrado, ou no controle difuso, atendidos os requisitos representados pela Resolução do Senado Federal ou ato do Presidente da República (art. 1º, §§ 1º, 2º e 3º);

- aplicação, pelos Órgãos Lançadores e Preparadores da Secretaria da Receita Federal e pela Procuradoria da Fazenda Nacional, das decisões do STF no controle difuso, apenas com a finalidade de evitar a constituição de crédito tributário, ou a cobrança de crédito tributário já constituído mas ainda não recolhido, o que obviamente descarta a efetivação de restituição, que pressupõe crédito já definitivamente constituído e extinto pelo pagamento (art. 4º, incisos I a IV);

- aplicação, pelos Órgãos Julgadores da Administração Fazendária, das decisões do STF no controle difuso, apenas com a finalidade de evitar a constituição de crédito tributário que está sendo discutido em sede de impugnação ou de recurso voluntário, o que obviamente não inclui pedidos de restituição, por se tratar, nesses casos, de crédito tributário definitivamente constituído e extinto pelo pagamento (art. 4º, parágrafo único).

Assim, fica esclarecido que o efeito *ex tunc* (retroativo), conectado à possibilidade de repetição de indébito, é restrito aos casos elencados no art. 1º do Decreto nº 2.346/97. Quanto ao art. 4º, parágrafo único, do citado diploma legal, onde se inserem especificamente os Órgãos Julgadores da Administração Fazendária, não há que se falar em efeito *ex tunc*, já que se cuida especificamente de créditos em fase de constituição. O que não impede que ditos órgãos, como qualquer outro órgão integrante da Administração Pública Federal, venham a aplicar o efeito *ex tunc* nos casos de ADIn, de Resolução do Senado Federal ou de ato do Presidente da República, sempre com a ressalva sobre a ocorrência de prescrição/decadência (art. 1º, §§ 1º, 2º e 3º).

Quanto ao Parecer PGFN/CRE nº 948/98, cabe apenas reafirmar o que foi acima exposto, já que dito parecer nada faz além de interpretar o Decreto nº 2.346/97.

Esclareça-se, por oportuno, que as conclusões do Parecer PGFN/CRE nº 948/98, em face do advento do Decreto nº 2.346/97, de forma alguma se chocam com aquelas exaradas no presente voto, conforme se observa da leitura do seguinte trecho de dito parecer:

“As DRJs não só ‘podem’ como ‘devem’, no julgamento de impugnação, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (tanto na ‘declaração por via direta’, por força do art. 1º, § 1º, como

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

na 'por via indireta', com ou sem suspensão de execução da norma pelo Senado Federal, conforme os arts. 1º, §§ 2º e 3º, e 4º, parágrafo único), procedimento este que, *data venia* à opinião do Sr. Procurador-Chefe da PFN/MS, não está condicionado a prévia manifestação ou autorização do Sr. Secretário da Receita Federal, **na precisa forma do já citado art. 4º, parágrafo único, do Decreto nº 2.346/97** – todo este item vale, nos mesmos termos, para os Conselhos de Contribuintes;" (grifei)

Como se vê, o parecer em tela deixa claro que o afastamento da aplicação da lei declarada inconstitucional, pelas DRJ e Conselhos de Contribuintes, não pode ser efetivado de forma ampla e irrestrita, mas sim **na precisa forma do art. 4º, parágrafo único, do Decreto nº 2.346/97**.

Assim, recordando o que já foi dito, seguindo a **precisa forma do parágrafo único, do art. 4º, do art. 2.346/97**, as DRJ e os Conselhos de Contribuintes só podem afastar a aplicação de lei declarada inconstitucional, no controle difuso, na ausência de Resolução do Senado Federal e de ato do Presidente da República, quando o crédito tributário ainda se encontrar em fase de constituição, o que obviamente exclui os pedidos de restituição. Tanto é assim que o parecer da PGFN de que se cuida menciona sempre a expressão "julgamento de impugnação" (item 1, primeiro parágrafo e item 4, letra "b"), característica dos processos de constituição e exigência de crédito tributário, e não "Manifestação de Inconformidade", como é próprio dos processos de restituição.

Pelos motivos expostos, considerando que, no presente caso, se trata de restituição de crédito tributário definitivamente constituído e extinto pelo pagamento, conclui-se mais uma vez ser incabível o afastamento da aplicação do Decreto-lei nº 2.295/86 por este Conselho de Contribuintes.

Finalmente, passa-se ao exame do argumento contido no item "D", no sentido de que o termo de início para contagem do prazo decadencial, no caso de tributo declarado inconstitucional pelo STF, é a data da decisão judicial ou do ato administrativo que acatou tal decisão (fls. 75).

De plano, cumpre assinalar a incoerência desse argumento, já que "a contagem do prazo decadencial a partir da data da decisão judicial" e "a contagem do prazo decadencial a partir do ato administrativo que acatou tal decisão" são mutuamente excludentes, como será explicitado na sequência.

A contagem do prazo decadencial a partir da data da decisão judicial encerra a premissa de que essa possui efeitos *erga omnes*, portanto pode ser aplicada a terceiro não integrante da relação processual, **independentemente de Resolução do Senado Federal ou de ato administrativo que corrobore a decisão**. Já a contagem

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

do prazo decadencial a partir da data do ato administrativo que acatou a decisão judicial encerra a idéia de que tal decisão, por si só, não teria efeitos *erga omnes*, requerendo a existência de **Resolução do Senado Federal ou de ato administrativo estendendo seus efeitos a terceiro não participante do litígio**.

Bem se vê que, **no primeiro caso, tratar-se-ia de Ação Direta de Inconstitucionalidade ADIn (controle concentrado)**, o que não se aplica ao presente caso, já que a decisão judicial de que se cuida foi proferida em sede de Recurso Extraordinário (controle difuso).

Quanto à segunda hipótese, trata-se obviamente do controle difuso de constitucionalidade, como ocorre na presente situação. Nesse passo, a jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes trazida à colação pela própria recorrente confirma a premissa de que, nessa modalidade de controle de constitucionalidade, a simples declaração exarada pelo STF não enseja a restituição, sendo necessária a emissão de Resolução do Senado Federal ou de ato administrativo reconhecendo o direito *erga omnes*. É o caso dos Acórdãos nºs 108-06.283 e 107-05.962, que citam a Resolução do Senado Federal nº 11/95 como pressuposto para a restituição da CSL de 1988 (fls. 78/79 e 81); do Acórdão nº 106-11.582, que cita o reconhecimento expresso da SRF como fundamento para a restituição o ILL (fls. 79); dos Acórdãos nºs 104-17.546 e 106-11.414, que requerem o reconhecimento da administração tributária para que se efetue a restituição de valores referentes a PDV (fls. 81/82); e do Acórdão nº 104-18.060, que especifica a Resolução do Senado Federal nº 82/96 como base para a restituição do ILL (fls. 83).

No caso da cota de contribuição sobre exportações de café, não houve ADIn nem existe Resolução do Senado Federal. Ainda assim, poderia ter sido editado ato do Presidente da República estendendo os efeitos do precedente judicial, mas isso também não ocorreu, daí a conclusão de que a autoridade administrativa encontra-se impedida de autorizar a restituição pleiteada.

Assim, não existe qualquer dispositivo legal ou ato interpretativo que entenda que a **ausência** dos requisitos em tela enseje a pretendida restituição. Ao contrário, é a **presença** de um dos requisitos que autoriza a repetição administrativa do indébito. Tanto é assim que, no caso do **Finsocial**, em que também foi encaminhada mensagem ao Senado Federal para edição de Resolução (não emitida), foi necessária uma Medida Provisória para que se autorizasse a restituição. Nesse sentido é a jurisprudência majoritária dos Conselhos de Contribuintes, conforme a ementa a seguir:

"FINSOCIAL - PEDIDO DE RECONHECIMENTO DE DIREITO CREDITÓRIO SOBRE RECOLHIMENTOS DA CONTRIBUIÇÃO - O direito de pleitear o reconhecimento de crédito com o conseqüente pedido de restituição/compensação,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

perante a autoridade administrativa, de tributo pago em virtude de lei que se tenha por inconstitucional, **somente nasce** com a declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal em ação direta, ou **com a suspensão, pelo Senado Federal, da lei declarada inconstitucional, na via indireta. Inexistindo resolução do Senado Federal, há de se contar da data da Medida Provisória nº 1.110, de 31/08/95. Recurso ao qual se dá provimento.**" (Acórdão nº 202-13.949) (grifei)

A necessidade da presença de um dos requisitos elencados também é reconhecida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme o Acórdão CSRF/01-03.239:

"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.**

Recurso conhecido e improvido." (grifei)

Aliás, no caso do **Finsocial**, em que o STF desde logo, em decisão publicada em **02/04/93**, declarou a inconstitucionalidade dos dispositivos que haviam majorado as alíquotas, enviando mensagem ao Senado Federal, esta simples declaração, no controle difuso, não foi suficiente para promover-se a restituição dos valores indevidamente recolhidos, tanto assim que a decadência, conforme jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, consideram como termo de início para a contagem do prazo decadencial a data da Medida Provisória nº 1.110/95, publicada somente em **30/08/95**.

Ora, o entendimento defendido pela interessada é de que o *dies a quo* do prazo decadencial marca o momento em que o pagamento passa a ser considerado indevido. Não obstante, constata-se que a jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes rechaça a interpretação de que, no controle difuso, a simples

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

declaração de inconstitucionalidade seria apta a autorizar a promoção da restituição de quantias pagas. Do contrário, no caso do Finsocial, consideraria como *dies a quo* do prazo decadencial a data de 02/04/93 (publicação da decisão do STF), e não de 30/08/95 (publicação da MP nº 1.110/95), como de fato considera.

Verifica-se, portanto, flagrante contradição na argumentação da interessada, a saber:

- a recorrente quer a todo o custo que se promova restituição administrativa da cota do café apenas com a declaração de inconstitucionalidade no controle difuso, sem ato concessivo de efeitos *erga omnes*, e ainda considerando como *dies a quo* da contagem do prazo decadencial a data do julgado do STF;

- paradoxalmente, traz como suporte à sua tese jurisprudência que só confirma o entendimento de que, no controle difuso, o precedente do STF, por si só, não enseja restituição a terceiro não participante da lide, sendo necessária a presença de elemento que confira efeitos *erga omnes* ao julgado (no caso do Finsocial, conforme jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, esse elemento foi representado por uma Medida Provisória).

Não é necessário maior esforço para concluir que o arcabouço argumentativo da recorrente não serve de suporte à sua tese.

Enfim, os casos do Finsocial e da cota de contribuição sobre exportações de café só ilustram o perigo da criação de teses sem amparo legal, divorciadas do CTN, tendentes a buscar soluções discricionárias e casuísticas que, em última análise, logram dilatar indevidamente o prazo para pleitear a restituição de quantias pagas.

Destarte, mais uma vez se constata que o acórdão do Terceiro Conselho de Contribuintes, acerca da cota do café, trazido à colação pela recorrente, não pode ser acatado, por ser desprovido de fundamentação legal, uma vez que, no caso dessa exação, não se verificou o atendimento a nenhum dos requisitos que autorizariam a restituição administrativa.

Analisando-se a tese de que o *dies a quo* do prazo decadencial, no caso de inconstitucionalidade, é a data da decisão ou a data de ato reconhecendo essa decisão, destaca-se mais uma vez que tal entendimento não encontra amparo no Código Tributário Nacional que, relativamente à restituição de tributos, menciona apenas os casos de pagamento indevido efetuado espontaneamente, ou por força de decisão condenatória (art. 165). Na situação em apreço, não consta dos autos que a interessada tenha litigado, administrativa ou judicialmente, acerca da exação que ora se examina. Assim, conclui-se que os recolhimentos por ela efetuados foram espontâneos. Nesse caso, o CTN não promoveu qualquer distinção sobre o motivo de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

o pagamento espontâneo ser considerado indevido - se por simples erro ou em função de posterior declaração de inconstitucionalidade - razão pela qual não cabe ao intérprete elaborar ficções.

O posicionamento da interessada leva à seguinte reflexão: uma vez que a ADIn - Ação Direta de Inconstitucionalidade pode ser ajuizada a qualquer tempo, e tendo em vista a discricionariedade do Senado Federal para editar Resoluções, e do Executivo para editar atos administrativos, teria sido implantada a imprescritibilidade no Direito Tributário, o que não está previsto nem mesmo na Constituição Federal, salvo no âmbito do Direito Penal, relativamente à pretensão punitiva do Estado quanto à prática de racismo e à ação de grupos armados, civis ou militares, contra a ordem constitucional e o Estado Democrático (art. 5º, incisos XLII e XLIV). Tal situação, por óbvio, faria ruir o consagrado princípio da segurança jurídica.

Passa-se, então, à análise da restituição de tributos, à luz do Código Tributário Nacional, que assim estabelece:

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

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

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;

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

(...)

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

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

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

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

No caso em apreço, como já assentado neste voto, trata-se obviamente de hipótese inserida no inciso I do art. 165, acima transcrito, uma vez que o pagamento foi espontâneo, realizado de acordo com decreto-lei que, embora posteriormente tenha sido declarado inconstitucional, à época dos recolhimentos encontrava-se em plena vigência. Ressalte-se que referido inciso menciona apenas o pagamento indevido, sem adentrar ao mérito do motivo do indébito, concluindo-se então que estão incluídos também os casos de pagamento indevido em função de posterior declaração de inconstitucionalidade da lei que obrigava ao pagamento.

Assim, na situação em tela, uma vez que os créditos tributários mais recentes foram extintos pelo pagamento em setembro de 1988 (art. 156, inciso I, do CTN), o direito de pleitear a respectiva restituição, na melhor das hipóteses, decaiu em setembro de 1993. Obviamente, o presente pedido de restituição, protocolado que foi em 04/04/2001, encontra-se inexoravelmente atingido pela decadência.

Ainda que se aplicasse aqui a tese dos cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais cinco anos da data em que se deu a homologação tácita do lançamento (“cinco mais cinco”) – como entende o Superior Tribunal de Justiça inclusive relativamente aos pagamentos indevidos em função de inconstitucionalidade (AGREsp 591.541, publicado em 03/06/2004) – o direito também já teria perecido, desde setembro de 1998.

Cabe esclarecer que a tese dos “cinco mais cinco” para os lançamentos por homologação foi trazida à colação apenas por amor ao debate, porém não está sendo adotada por esta Conselheira, tampouco encontra amparo nos Conselhos de Contribuintes, como demonstra a ementa a seguir transcrita, representativa da maciça jurisprudência deste Colegiado, mesmo nos casos de exigência de crédito tributário, em que os dez anos só viriam a favorecer a Fazenda Nacional:

“IRPJ - TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - DECADÊNCIA - OCORRÊNCIA - O imposto de renda pessoa jurídica se submete ao lançamento por homologação, eis que é de iniciativa do contribuinte a atividade de determinar a obrigação tributária, a matéria tributável, o cálculo do imposto e pagamento do quantum devido, independente de notificação, sob condição resolutória de ulterior homologação. Como o lançamento foi efetuado em 21/12/98, procede a decadência argüida em relação ao período de junho de 1992, pois o prazo para a

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

Fazenda Pública constituir o crédito tributário, a teor do disposto no art. 150, par. 4º, do CTN, expira após cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador.” (Acórdão 107-06.490, de 06/12/2001, Relator Conselheiro Natanael Martins)

Voltando à tese da recorrente, verifica-se que esta não deixa de constituir argumentação dotada de coerência, tanto assim que outrora encontrou abrigo no próprio STJ. Nesse passo, esta Conselheira, por ocasião do julgamento dos Recursos nºs 123.979 (Acórdão nº 302-35.343) e 124.274 (Acórdão nº 302-35.344), acompanhou o voto do Conselheiro Relator, no sentido de afastar a decadência e determinar o retorno dos autos à DRJ, para julgamento das demais questões não apreciadas.

Não obstante, analisando-se mais detidamente a matéria, chega-se à conclusão de que tal tese, embora coerente, é totalmente desprovida de fundamento legal, de sorte que abraçá-la equivaleria à criação de nova hipótese de *dies a quo* para a decadência, totalmente à revelia do CTN.

Examinando-se a questão da decadência com base no Código Tributário Nacional, as conclusões inarredáveis são aquelas esposadas no Parecer PGFN/CAT nº 1.538/99, cujos principais trechos serão a seguir transcritos.

“22. A nosso ver, é equivocada a afirmativa de que *‘Inexiste, portanto, dispositivo legal estabelecendo a prescrição para a ação do contribuinte, para haver tributo cobrado com base em lei que considere inconstitucional’*, pois isto representa, indubitavelmente, negar vigência ao CTN, que cuidou expressamente da matéria no art. 168 c/c art. 165. Com efeito, a leitura conjugada desses dispositivos conduz à conclusão única de que o direito ao contribuinte de pleitear a restituição de tributo extingue-se após cinco anos da ocorrência de uma das hipóteses referidas nos incisos I a III do art. 165.

23. A Constituição, em seu art. 146, III, ‘b’, estabelece que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre ‘prescrição e decadência’ tributárias; portanto, a norma legal a ser observada nesta matéria é o CTN - cuja recepção pela Carta de 1988, com *status* de lei complementar, é pacífica na doutrina e na jurisprudência -, que fixou, indistintamente, o prazo de cinco anos para a decadência do direito de pedir restituição de tributo indevido, independentemente da razão ou da situação em que se deu o pagamento. **Se o legislador infraconstitucional, a quem compete dispor sobre a matéria, não diferenciou os prazos decadenciais, em função de o pagamento ser indevido por erro na aplicação da norma impositiva ou por inconstitucionalidade desta, ao intérprete é negado fazer tal diferença, por simples exercício de hermenêutica.**” (grifei) 

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

A falta de fundamentação legal da tese defendida pela recorrente, no que tange ao termo inicial para contagem do prazo decadencial, também foi registrada pela doutrina, aqui representada por Eurico Marcos Diniz de Santi²:

“Por isso, o controle da legalidade não é absoluto, exige o respeito do presente em que a lei foi vigente. Daí surgem os prazos judiciais garantindo a coisa julgada, e a decadência e a prescrição cristalizando o ato jurídico perfeito e o direito adquirido.

(...)

Como a ADIN é imprescritível, todas as ações que tiverem por objeto direitos subjetivos decorrentes de lei cuja constitucionalidade ainda não foi apreciada, ficariam sujeitas à reabertura do prazo de prescrição, por tempo indefinido. Assim, disseminaria-se a imprescritibilidade no direito, tornando os direitos subjetivos instáveis até que a constitucionalidade da lei seja objeto de controle pelo STF. Ocorre que, se a decadência e a prescrição perdessem o seu efeito operante diante do controle direto de constitucionalidade, então todos os direitos subjetivos tornar-se-iam imprescritíveis.

A decadência e a prescrição rompem o processo de positivação do direito, determinando a imutabilidade dos direitos subjetivos protegidos pelos seus efeitos, estabilizando as relações jurídicas, independentemente de ulterior controle de constitucionalidade da lei.

O acórdão em ADIN que declarar a inconstitucionalidade da lei tributária serve de fundamento para configurar juridicamente o conceito de pagamento indevido, proporcionando a repetição do débito do Fisco somente se pleiteada tempestivamente em face dos prazos de decadência e prescrição: a decisão em controle direto não tem o efeito de reabrir os prazos de decadência e prescrição.

Descabe, portanto, justificar que, com o trânsito em julgado do acórdão do STF, a reabertura do prazo de prescrição se dá em razão do princípio da *actio nata*. Trata-se de repetição de princípio: significa sobrepor como premissa a conclusão que se pretende. O acórdão em ADIN não faz surgir novo direito de ação, serve tão só como novo fundamento jurídico para exercer o direito de ação ainda não desconstituído pela ação do tempo no direito.

Respeitados os limites do controle da constitucionalidade e da imprescritibilidade da ADIN, os prazos de prescrição do direito do contribuinte ao débito do Fisco permanecem regulados pelas três regras que construímos a partir dos dispositivos do CTN.” (grifei) *pel*

² SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2000. P. 273/277).

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

Nesse passo, convém lembrar que o inciso III do art. 165 do CTN, conectado ao termo inicial previsto no inciso II do art. 168, trata de situações em que o próprio pagamento do tributo foi efetuado em um contexto litigioso, sendo essa a grande diferença em relação aos incisos I e II do artigo 165 (conectados ao inciso I do art. 168), que tratam de pagamentos espontâneos, como no presente caso.

A inaplicabilidade do inciso III do art. 165 do CTN (e inciso II do art. 168) ao caso em apreço também é reconhecida pela doutrina, aqui representada por Hugo de Brito Machado³:

“Na hipótese prevista no inciso I, do art. 168, tem-se que o prazo prescricional começa da extinção do crédito tributário em se tratando de (a) cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior ou maior que o devido, ou (b) erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou no preparo do documento relativo ao pagamento. **Entende-se que se trata de pagamento não precedido de procedimento contencioso, seja administrativo ou judicial...**

(...)

Na hipótese prevista no inciso II, do art. 168, do Código Tributário Nacional, o prazo prescricional começa, também, da extinção do crédito tributário. **É diversa das anteriores pelo fato de que o pagamento não se deu espontaneamente, mas em face de decisão condenatória.** O contribuinte fez o pagamento diante de uma decisão, administrativa ou judicial, que a tanto o condenou. Neste caso o prazo não tem início na data do pagamento, mas na data em que se torna definitiva a decisão que reformou, anulou, revogou ou rescindiu aquela decisão condenatória.”
(grifei)

Com efeito, não consta dos autos que a interessada tenha efetuado os pagamentos em tela por força de condenação administrativa ou judicial, ou mesmo que tenha questionado, à época dos recolhimentos, a exação que ora se analisa.

Ressalte-se que as conclusões do Parecer PGFN/CAT nº 1.538/99, bem como as considerações apresentadas pelo Professor Eurico de Santi, acima transcritas, encontram-se em total sintonia com o Decreto nº 2.346/97, objeto de análise quando do exame das argumentações contidas no item “B”, cabendo aqui recordar-se o texto de seu art. 1º, § 1º:

“Art. 1º As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública *pl*”

³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004. P. 196/197.

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

Federal direta e indireta, obedecidos aos procedimentos estabelecidos neste Decreto.”

§ 1º Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de **eficácia *ex tunc***, produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional, **salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial.**”

Conclui-se, portanto, que o efeito *ex tunc* de decisões do STF declarando a inconstitucionalidade de lei, ainda que em sede de ADIn, não é absoluto, encontrando limites nas hipóteses de prescrição e decadência, que efetivamente impedem a revisão administrativa ou judicial.

Conseqüentemente, mesmo que o art. 4º, parágrafo único, do Decreto nº 2.346/97, autorizasse os Órgãos Julgadores da Administração Fazendária a promover também a restituição de quantias pagas, o que se admite apenas para argumentar, no presente caso isso não seria possível, tendo em vista a ocorrência da decadência.

Por fim, cabe acrescentar que o entendimento esposado neste voto, especialmente no que tange ao Decreto nº 2.346/97, guarda sintonia com o art. 5º da Portaria MF nº 103/2002, que inseriu o art. 22-A no Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (Portaria MF nº 55/98 - Anexo II):

“Art. 22-A. No julgamento de recurso voluntário, de ofício ou especial, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação, em virtude de inconstitucionalidade, de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo em vigor.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em ação direta, após a publicação da decisão, ou pela via incidental, após a publicação da Resolução do Senado Federal que suspender a execução do ato;

II - objeto de decisão proferida em caso concreto cuja extensão dos efeitos jurídicos tenha sido autorizada pelo Presidente da República;

III - que embasem a exigência de crédito tributário: *gl*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

a) cuja constituição tenha sido dispensada por ato do Secretário da Receita Federal; ou

b) objeto de determinação, pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, de desistência de ação de execução fiscal."

Destarte, no caso em questão, como ficou sobejamente demonstrado, não constam dos autos elementos que logrem atender a qualquer das hipóteses acima, portanto não há como afastar a aplicação do Decreto-lei nº 2.295/86, mormente com a finalidade de promover a restituição de crédito tributário definitivamente constituído e extinto pelo pagamento, cujo direito já foi alcançado pela decadência.

Diante do exposto, seguindo a linha dos votos já proferidos nos Recursos nºs 120.655, 123.827, 127.650, 129.095, 130.116 e 130.231, NEGO PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO.

Sala das Sessões, em 14 de setembro de 2004


MARIA HELENA COTTA CARDOZO - Relatora Designada

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

VOTO VENCIDO

O recurso é tempestivo.

Adoto o voto, como já o fiz em outros julgamentos dessa matéria, do douto Conselheiro Nilton Luiz Bártoli, condutor do Acórdão 303-30.959, de 11/09/2003.

Conheço do Recurso totalmente, apesar do fato de a decisão recorrida ter acatado a preliminar de prescrição, que se consubstanciou em obstáculo ao conhecimento do mérito, o qual apreciarei com base no parágrafo 3º do artigo 515 do Código de Processo Civil, ora aplicado por analogia.

E nem se diga que tal regra processual estaria restrita ao âmbito judicial, porquanto é sabido que sustenta valores de extrema importância para a proficuidade do processo, quais sejam, os Princípios da Instrumentalidade, Efetividade e Economia Processuais, igualmente incrustados nas regras do procedimento administrativo.

Preceitua o aludido dispositivo do codex processual que:

"§ 3º Nos casos de extinção do processo sem julgamento do mérito (art. 267), o tribunal pode julgar desde logo a lide, se a causa versar sobre questão exclusivamente de direito e estiver em condições de imediato julgamento."

Ora, estando em pauta o pretense direito da Recorrente à restituição do quanto indevidamente recolhido à contribuição sobre operações de exportação de café - mais especificamente as questões da prescrição de tal direito, da inconstitucionalidade da referida contribuição, da possibilidade de reconhecimento desse direito por este órgão judicante e da aplicação dos expurgos inflacionários e da Taxa SELIC -, é flagrante a possibilidade de imediato julgamento do feito, sendo despicienda, e até mesmo desaconselhável, a remessa dos autos à Delegacia de Julgamento para que seja proferida nova decisão.

Oreste Nestor de Souza Laspro, ao tratar do "dogma" do duplo grau assevera que:

"Tal princípio acabou sendo considerado contrário à prática e à própria instrumentalidade do processo, na medida em que obrigava o processo a se submeter a infindáveis idas e vindas entre o

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

primeiro e segundo grau, casos em que a questão já poderia ser apreciada definitivamente pela segunda instância. (...) ("Nova Reforma Processual Civil Comentada", São Paulo: Editora Método, 2003. p. 255)

Parece-me que o problema identificado pelo autor citado evidencia-se no presente caso, de modo que a providência determinada pelo Código de Processo Civil deve aqui também ser aplicada, em respeito à efetividade do procedimento administrativo fiscal, a fim de se evitar desnecessária protelação.

Se, de um lado, o duplo grau possibilita um exame mais acurado e exaustivo da matéria *sub studio*, conferindo maior segurança jurídica às decisões, de outro lado, retarda a entrega do direito a que se busca, ofuscando a celeridade que se espera do procedimento que é apenas um instrumento na busca daquele direito.

O conflito entre segurança jurídica e celeridade não é novo e tem sido amplamente discutido na comunidade jurídica. Tal conflito foi muito bem identificado pelo emérito processualista José Roberto dos Santos Bedaque:

"Tanto o direito à efetividade do processo quanto o direito à segurança jurídica têm natureza constitucional, pois podem ser extraídos do conjunto de regras que estabelecem o modelo processual brasileiro na Constituição." ("Tutela Cautelar e Tutela Antecipada: Tutelas Sumárias e de Urgência". São Paulo: Malheiros. 2001. p. 91)

Todavia, como valores, tais princípios não hão de ser postos à batalha até que só um subsista, mas, sim, devem ser harmonizados na específica análise do caso concreto. Retomando-se a lição de José Roberto dos Santos Bedaque, (...) *o correto equacionamento dessa questão requer sejam ponderados os bens e valores em conflito, a fim de se dar preferência àquele que, ao ver do intérprete, seja superior e mereça prevalecer* (ob. cit. p. 90).

A referida harmonização dos valores explicitados pelo douto processualista, transposta para o caso em exame, certamente tende para a efetividade, uma vez que, se enviados os autos para julgamento em primeira instância, estes retornarão, posteriormente, a este órgão, que possuía plenas condições de julgamento na primeira oportunidade.

O insuperável Cândido Rangel Dinamarco, tratando especificamente do dispositivo processual em foco, brilhantemente encabeça sua defesa, seguida pela Doutrina predominante, ao bradar que *"(...) essa inovação atende ao desiderato de acelerar a outorga da tutela jurisdicional, rompendo com um histórico e prestigioso mito que ao longo dos séculos os processualistas alimentam sem discutir. Não há*

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

porque levar tão longe um princípio, como tradicionalmente se eleva o duplo grau de jurisdição nos termos em que ele sempre foi entendido, quando esse verdadeiro culto não for indispensável para preservar as balizas do processo justo e equo, fiel às exigências do devido processo legal. (...) Caso por caso, estando a causa madura para julgamento, não há um motivo racional que exigisse a volta dos autos ao juízo inferior, para que só então sobreviesse a decisão de meritis - e ainda com a possibilidade de, mediante novo recurso, a causa tornar ao mesmo tribunal que reformara a sentença terminativa." ("A Reforma da Reforma". São Paulo: Malheiros Editores. 2003. p. 151/152)

Desse modo, o julgamento imediato do feito não atenta contra a segurança jurídica, porquanto apenas antecipa um posicionamento que haveria de esperar morosas idas e vindas, privilegiando, ademais disso, a celeridade igualmente necessária à entrega do direito almejado.

E nem se diga que, envolvendo também questões de fato, o mérito não haveria de ser julgado desde logo por este Conselho de Contribuintes. Esclarecedora e suficiente é, nessa seara, a lição do ilustre Professor Titular da Universidade de São Paulo:

"Processo em condições de julgamento, segundo as palavras da nova lei, equivale a processo já suficientemente instruído para o julgamento de mérito. Não foi feliz o legislador, ao dar a impressão de formular mais uma exigência para a aplicação do novo parágrafo, qual seja a de a causa versar sobre questão exclusivamente de direito. Se imposta sem atenção ao sistema do Código de Processo Civil, essa aparente restrição poderia comprometer a utilidade da inovação, ao impedir o julgamento pelo tribunal quando houvesse questões de fato no processo mas estivessem elas já suficientemente dirimidas pela prova produzida..." (ob. cit. p. 155/156)

Portanto, versando sobre questão de direito e questão de fato cujas provas encontram-se nos autos (Comprovantes de Confirmação de Pagamento), o presente feito comporta julgamento imediato, primando-se, sobretudo, pela economia processual, princípio muito bem delineado por Antonio Carlos Araújo Cintra, Ada Pellegrini Grinover e Cândido Rangel Dinamarco, co-autores da obra bastante digerida nos bancos das Faculdades intitulada "Teoria Geral do Processo" (São Paulo: Malheiros Editores. 14ª ed. p. 72):

"Se o processo é um instrumento, não pode exigir um dispêndio exagerado com relação aos bens que estão em disputa. E mesmo quando não se trata de bens materiais deve haver uma necessária proporção entre fins e meios para equilíbrio do binômio custo-

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

benefício. É o que recomenda o denominado princípio da economia, o qual preconiza o máximo resultado na atuação do direito com o mínimo emprego possível de atividades processuais. (...)."

Entendo, pois, que, diante das considerações erigidas acima, o recurso deve ser inteiramente conhecido, pelo que passo às considerações de suas razões, iniciando-a pela matéria apreciada na instância inferior, qual seja, a prescrição, tratada nestes autos sem o devido zelo que merece.

No intuito de perquirir o direito da Recorrente à restituição do crédito em apreço, partimos do entendimento de que é pacífica a existência de duas classes de direito: a dos direitos subjetivos e a dos direitos potestativos.

A classe dos direitos subjetivos tem sua eficácia (realização do respectivo objeto) **dependente** de uma conduta do sujeito ativo (ato de exigir a respectiva satisfação) e de uma conduta do sujeito passivo (entrega do objeto da obrigação). Portanto, nessa classe, co-existem duas dimensões: a posição credora ou faculdade de exigir o cumprimento da prestação; e a posição devedora ou a obrigação de cumprir a prestação.

Tanto são duas dimensões distintas que podem ser apreciadas no contencioso independentemente. Se o devedor não paga, pode ser levado a cumprir a obrigação de modo forçado. Mas se o credor recusa receber a prestação, também pode ser levado a aceitá-la forçadamente.

Portanto, na dimensão jurídica do sujeito ativo, tem ele direito de receber a prestação, mas também está obrigado a recebê-la; na dimensão jurídica do sujeito passivo, tem ele a obrigação de satisfazer a prestação, mas também tem o direito de exigir o recebimento dela pelo sujeito ativo.

De outro turno, a classe dos direitos potestativos tem eficácia (realização do respectivo objeto a favor do interesse do sujeito ativo) **independente** de qualquer conduta do sujeito passivo.

Dá-se a satisfação do direito do sujeito ativo pelo simples e direto exercício desse direito. Existe apenas uma única dimensão jurídica, representada pela conduta do sujeito ativo. O sujeito passivo apenas sofre a eficácia do direito. A situação do sujeito ativo corresponde a um verdadeiro poder, a que o sujeito passivo submete-se, quer queira ou não. A conduta do sujeito passivo é absolutamente irrelevante para a realização da eficácia desse direito. Daí o nome dessa classe: **direitos potestativos**.

Em nome da estabilidade das relações jurídicas, como pressuposto de preservação da ordem social, a ordem jurídica garante a proteção aos direitos

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

lesados. Em nome dessa mesma finalidade, a ordem jurídica também fixa prazos para que o sujeito ativo exerça os respectivos direitos, de sorte que as situações jurídicas não fiquem pendentes eternamente. Esses prazos são previstos em lei, cujo transcurso sem que o sujeito ativo tenha exercido a faculdade que lhe cabe impõe a respectiva extinção.

Pelo princípio de que somente se pode impor consequências extintivas de direitos diretamente a quem deu causa ao fato, no caso a inércia prevista em lei, é evidente que a perda refere-se exclusivamente à faculdade assegurada ao sujeito ativo.

Destarte, se o sujeito queda-se inerte além do prazo fixado em lei para praticar a conduta necessária a realizar a eficácia objeto do direito, o transcurso desse prazo legal é fato suficiente e necessário para gerar a extinção da possibilidade dele - sujeito ativo - praticá-la.

Os efeitos jurídicos são distintos quando se examinam as classes dos direitos subjetivos e a classe dos direitos potestativos. No caso dos direitos subjetivos, o transcurso do prazo extingue a faculdade que se contém na dimensão jurídica própria do sujeito passivo, ficando ele sem a possibilidade de praticar a conduta de exigir o cumprimento da obrigação.

Mas, como visto, não atinge a outra dimensão jurídica circunscrita à pessoa do sujeito passivo. Tanto significa dizer que a extinção operada por efeito do transcurso do prazo previsto em lei desfalca apenas o sujeito ativo (credor) da situação jurídica que lhe assegura exigir a prestação, mas permanece íntegra a situação jurídica do sujeito passivo.

Em outras palavras, tratando-se de direito subjetivo, pois que no pólo ativo de relação jurídica, o efeito extintivo alcança apenas a exigibilidade do crédito. O que é atingido pelo efeito extintivo é apenas a faculdade do sujeito ativo de exigir a prestação, cuja causa é a inércia ativa. No outro pólo da relação jurídica remanesce íntegra a situação jurídica do sujeito passivo, porque nada tendo a ver com o fato - inércia - não pode ser alcançado pelo efeito extintivo. Em outras palavras, a relação obrigacional sobrevive. O sujeito ativo fica desprovido da faculdade de exigir, mas o sujeito passivo remanesce nessa qualidade. Em consequência, o sujeito devedor pode voluntariamente pagar a prestação, porque a obrigação subsiste e tem causa jurídica válida.

Se o devedor quiser pagar obrigação extinta, tratando-se de situação jurídica da classe dos direitos subjetivos, pode fazê-lo, inclusive usando dos meios coercitivos adequados. Do mesmo modo, depois de paga não pode o devedor pretender o estorno da prestação apenas com base no argumento de que o credor estava desprovido da possibilidade de exigí-la. Também é possível o devedor,

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

desprovido da possibilidade de exigir o cumprimento da prestação pelo decurso de prazo extintivo dessa faculdade, opor a situação devedora do sujeito passivo em defesa a título de compensação caso esteja sendo demandado por outra obrigação.

Já no caso dos direitos potestativos, tendo em vista que a eficácia respectiva se realiza pelo simples exercício unilateral do direito, tanto que alcançada a situação jurídica do sujeito ativo pelo efeito extintivo decorrente do decurso do prazo fixado em lei, estará ele despojado da possibilidade de praticar a conduta relevante para realizar a eficácia objeto desse direito.

Como tal eficácia é imanente à própria eficácia do direito, a consequência é que, em se tratando de direitos potestativos, extinta a possibilidade do sujeito ativo de praticar a conduta relevante para desencadear a realização da dita eficácia, ter-se-á por perdida igualmente a própria eficácia do direito.

No caso de direitos potestativos que se examina, diferentemente do que ocorre no caso dos direitos subjetivos, transcorrido o prazo extintivo fixado em lei, nem que o sujeito passivo queira, não poderá ser realizada a eficácia. Qualquer eventual conduta do sujeito passivo voluntariamente dirigida a colaborar com o sujeito ativo para conferir eficácia ao direito potestativo após o transcurso do prazo extintivo será tida como desprovida de causa jurídica. Não passará de ato inaugural de nova situação jurídica, que nada tem a ver com a anterior, podendo ser desfeita inclusive sob a alegação de ilegalidade, de carência de causa válida ou de enriquecimento sem causa da outra parte.

Cabe dar nome aos fenômenos: chama-se prescrição a extinção de faculdade pelo decurso de prazo quando se tratar de direito subjetivo; chama-se decadência, quando direito potestativo. Por isso – repita-se – a matéria embora prescrita pode ser oponível como matéria de defesa ou ser aproveitada para compensação, do mesmo modo que aquele que paga obrigação prescrita não pode restituí-la ao argumento de que estaria prescrita. Isso não ocorre em face da matéria alcançada pela decadência. Daí, vulgarmente dizer-se que a prescrição extingue o direito de ação – *entenda-se o agir no sentido de exigir* – com a sobrevivência do chamado direito material – *leia-se obrigação*; e dizer-se que a decadência extingue o direito material – *porque o proveito é imanente ao agir atribuído ao sujeito ativo* –, extinguindo-se o próprio direito.

Tradicionalmente fazia-se a distinção entre a decadência e a prescrição singelamente pela consequência: a decadência atinge o direito material, a prescrição apenas o direito de ação.

Essa distinção somente sustentou-se ao tempo do prestígio do direito de ação pelo modo civilista, a partir da dicção do Código Civil de Clóvis Beviláqua, que atribuía a cada direito uma ação que o assegurava. Desde a consagração do direito

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

de ação como direito autônomo, subjetivo, público, de exigir a prestação jurisdicional em face de lesão ou ameaça de lesão a direito subjetivo, cuja matriz é a Constituição da República, não há mais como sustentar que a prescrição possa corresponder à extinção desse direito.

Como explicar que a prescrição é reconhecida na oportunidade do julgamento na instância judicial ou administrativa, após o exercício efetivo do direito de ação? Se o direito de ação foi exercido, resultando em decisão que reconhece estar a matéria prescrita, é porque a prescrição não atinge o direito de ação.

A regra firme para identificar prazo de prescrição ou de decadência, portanto, é indagar se a eficácia depende de alguma conduta do sujeito passivo, assim visto o sujeito que sofre o efeito concreto do direito. Se depende, é direito subjetivo e o prazo será prescricional; se não depende, é direito potestativo e o prazo será decadencial.

Vejam-se os seguintes exemplos: o prazo de lançar tributo é decadencial, porque a sua eficácia não depende de qualquer conduta por parte do sujeito passivo e assim é classificado como direito potestativo; o prazo de anular casamento também é decadencial, porque do mesmo modo o efeito é produzido independentemente de qualquer colaboração do sujeito passivo, caracterizando-se como direito potestativo; já o prazo de cobrar o tributo é prescricional, porque sua eficácia depende de conduta voluntária ou forçada do sujeito passivo, típico direito subjetivo; também é de prescrição o prazo para pleitear perdas e danos, porque evidentemente classificado como direito subjetivo ao depender a respectiva realização de prestação do sujeito passivo, seja de modo voluntário, seja de modo forçado.

Examinemos o art. 165, inciso I, do CTN, no qual está fixado que *“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”*.

Caso o sujeito passivo – contribuinte – tenha pago tributo indevido ou em valor a maior do que o devido, estabelece-se relação jurídica obrigacional entre ele e o ente público, agora com inversão do pólo original. A posição do sujeito passivo – contribuinte –, em face dessa novel relação jurídica, transmuda-se para a de sujeito ativo, cujo direito é o de receber a quantia paga indevidamente ou a maior; a posição do sujeito ativo – pessoa jurídica de direito público – transmuda-se para a de sujeito passivo em face da obrigação de restituir a quantia referente ao indébito fiscal.

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

É evidente que a realização do direito do contribuinte de reaver o que pagou indevidamente ou em valor maior do que o devido depende de conduta do Fisco. Caso o Fisco não entregue a quantia devida o contribuinte não realiza a eficácia do respectivo direito à restituição do indébito fiscal.

A conduta do Fisco no sentido de restituir a quantia referente ao indébito fiscal ao contribuinte pode ser voluntária, geralmente no bojo do procedimento administrativo específico para essa finalidade, ou forçada, quando em procedimento judicial condenatório.

Daí o direito do contribuinte de restituir indébito fiscal, agora sujeito ativo perante o ente público, ter a natureza de direito subjetivo. Definitivamente esse direito não é da classe dos direitos potestativos. É, na verdade, típico direito de crédito.

Ratifica a natureza jurídica desse direito à restituição como subjetivo o fato de provadamente depender a respectiva satisfação de conduta do sujeito passivo. Se não houver a participação do ente público, voluntária ou forçada, o exercício desse direito por simples conduta do sujeito ativo não redundará em eficácia ou realização da prestação dele objeto.

Lembre-se que a diferença fundamental entre a classe dos direitos subjetivos e a dos direitos potestativos é que o exercício dos primeiros somente tem eficácia mediante uma conduta do sujeito passivo, ao passo que o exercício dos segundos tem eficácia imediata com a simples atividade do sujeito ativo, independentemente de qualquer conduta do sujeito passivo.

É consentâneo com a natureza subjetiva do direito de que trata o art. 165 do CTN, verdadeiro direito de crédito, a possibilidade de ser compensado com outros débitos tributários, desde que reconhecido pela Secretaria da Receita Federal e que tenha igual natureza, na forma da legislação tributária, no caso das exações federais. Ontologicamente somente é possível compensar direitos de crédito; não existe possibilidade jurídica de compensação de direitos potestativos.

Adiantando o exame, vemos que o art. 168, inciso I, do Código Tributário Nacional determina que "*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*".

O referido art. 168, diversamente de outras passagens do CTN, não deu o *nomem iuris* dessa modalidade extintiva de direito por decurso de prazo. A decisão recorrida, todavia, tratou-o como prazo de decadência.

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

Com o devido respeito à Eminente autoridade julgadora de primeiro grau, restou demonstrado que o exercício do direito do contribuinte de receber de volta o que eventualmente pagou indevidamente ou a maior do que o devido, **depende**, para ter eficácia, da conduta da Administração Fazendária. Sem a participação do Fisco não há como cogitar êxito na satisfação dessa pretensão.

Além disso é sabido que o direito de receber de volta a quantia referente ao indébito, desde que reconhecido como procedente pelo Fisco, pode ser utilizado pelo contribuinte para extinguir outras obrigações tributárias de igual natureza jurídica mediante **compensação**.

O Eminente Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, relatando o REsp. 96.560 – AL, julgado pela Colenda Primeira Turma do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, publicado no D.J.U. de 05/05/1997, página 17.008, na esteira de diversos precedentes daquela Corte, classificou como de prescrição o prazo extintivo do direito de restituição de indébito fiscal, nos termos da seguinte ementa: *“Tributário. Pagamento indevido. Ação declaratória. Interesse jurídico. A prescrição extingue a ação, sem atingir o direito material correspondente. O credor de título esvaziado pela prescrição tem interesse jurídico em ver declarado seu direito à repetição do indébito. Nada importa que tal direito não mais seja exigível.”*

ALBERTO XAVIER, na clássica *Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário* (Ed. Forense, Rio, 1977, página 91), criticando opiniões remanescentes em conceituar como decadencial o prazo de restituição de indébito fiscal, ensina que *“Deve antes de mais nada estranhar-se a insistência com que se qualifica o prazo do art. 168 do Código Tributário Nacional como “prazo decadencial” quando não se está perante o exercício de um poder-dever ou direito potestativo, mas sim de um direito de ação relativa ao exercício de um direito subjetivo de crédito decorrente de pagamento indevido”*.

Portanto, indubitavelmente, o direito do contribuinte de haver de volta o que pagou indevidamente ou a maior do que o devido constitui típico **direito de crédito**, da classe dos **direitos subjetivos**. E, como demonstrado sobejamente acima, é **prescricional o prazo extintivo desse direito subjetivo ou de crédito**.

Resta analisar a situação dos fatos objeto dos autos desse processo administrativo para fixar o exato momento em que se dá início a fluência do prazo de que trata o art. 168, inciso I, do CTN, especialmente tendo em conta que se trata de matéria constitucional alegada pelo contribuinte como causa de pedir a restituição.

Com efeito, os acórdãos proferidos nos RREE 191.044-5 e 198.554-2, de 18 de setembro de 1997, publicados no D.J.U do dia 31 de outubro do mesmo ano, veicularam o reconhecimento pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal da

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

inconstitucionalidade da Quota de Contribuição sobre as Operações de Exportação de Café de que trata o Decreto-lei nº 2.295/86.

O adequado alcance da decisão do Egrégio Supremo Tribunal Federal somente pode ser delineado pela leitura atenta de todos os votos dos Ministros participantes daquele julgamento e, como adiante será ressaltado, pela leitura adicional de outros pronunciamentos em julgados a serem oportunamente destacados. Aliás, pobre daqueles que queiram retirar somente das ementas a verdadeira interpretação dos julgados, pois que, sem a devida leitura dos votos, sofrerão consequências desastrosas ao definir a autoridade dos precedentes sob análise.

A verdade é que o Supremo Tribunal Federal efetivamente reconheceu a inconstitucionalidade do Decreto-lei 2.295/86, não por vício formal, mas sim originário, pelo conflito em face da Carta Magna de 1967 com a EC 01/69. A leitura atenta das seguintes passagens do voto do Eminentíssimo Ministro ILMAR GALVÃO dá o norte para a solução da questão, conforme segue:

(Voto do Sr. Ministro Ilmar Galvão, RE 191.044): "Pedi vista, para melhor exame, em face de haver a eg. Primeira Turma, no RE 191.229, acolhendo por unanimidade voto deste relator, concluído pela legitimidade da exigência fiscal, e, conseqüentemente, pela sua constitucionalidade, restando o acórdão assim ementado:

‘Exportação de Café. Quota de Contribuição. DL nº 2.295/86. Art. 25, I, do ADCT/88.

Trata-se de exigência fiscal legitimamente instituída pela União, sobre o regime da EC 01/69, para intervenção no domínio econômico, por meio de Decreto-lei que foi recebido pela nova Carta, com ressalva apenas da delegação nele contida, em favor do extinto Instituto Brasileiro do Café, para fim da fixação da respectiva alíquota (art. 25, I, do ADCT), de resto, impossível de ser exercida, em face da extinção da autarquia’.

No meu voto sustentei, *verbis*:

‘... a nova Constituição encontrou em vigor a exigência fiscal denominada ‘quota de contribuição’, incidente sobre a exportação de café, que fora legitimamente instituída pelo Decreto-lei nº 2.295/86, às bases da alíquota de 6% fixada pelo extinto Instituto Brasileiro de Café, no exercício da delegação contida no mencionado diploma normativo.

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

A nova Carta, portanto, ao manter o tributo na esfera de competência da União, contrariamente ao que entendeu o acórdão, não inovou, porquanto fora ele obviamente instituído por esta.

De outra parte, a norma do art. 25 caput e inc. I, do ADCT limitou-se a revogar a delegação. Como, no caso, o que foi delegado ao IBC foi o poder de alterar a alíquota, teve ela por consequência tão-somente impedir que novas alterações de alíquota fossem efetuadas pelo IBC, o que, de resto, a esta altura, já não seria possível, pela singela razão de que a autarquia, há tempo, foi extinta'.

Não teria dúvida em manter o entendimento exposto no voto transcrito se a incompatibilidade do DL nº 2.295/86 com a nova carta residisse apenas em não conter esta autorização ao Poder Executivo para alterar as alíquotas das contribuições, como faz com os impostos de importação, de exportação, sobre produtos industrializados e sobre operações financeiras.

A resposta à questão estaria dada na própria ementa do RE 191.229, acima transcrita: a nova Carta, no art. 25 do ADCT, teria revogado, a partir de 05 de abril de 1989, apenas a delegação que fora feita pelo DL nº 2.295/86 ao IBC para alteração da alíquota, exigida a contribuição, desde então, com base na última alíquota que a autarquia, no cumprimento da referida delegação, havia fixado.

Acontece, porém, que o § 2º do art. 21 da EC 01/69 - conforme demonstram Misabel Derzi e Sacha Calmon, em memorial que distribuíram a propósito deste julgamento - se limitava a autorizar a União Federal a instituir contribuições da espécie, nos termos do item I, o qual, na verdade, investia o Poder Executivo tão-somente do poder de alterar-lhe as alíquotas ou as bases de cálculo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei.

Significa que o Poder Executivo, na vigência da Carta Pretérita, não podia receber delegação para fixar a alíquota original ou a base de cálculo de qualquer tributo, mas tão-somente para alterar os referidos elementos cujas condições e limites haveriam, necessariamente, de ser estabelecidos por meio de lei.

.....
Por isso mesmo, a Carta de 1988 não encontrou tributo suscetível de ser por ela recebido, na forma prevista no art. 34 do ADCT. Pelo motivo já apontado de que o DL 2.295/86 se

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

revelara, desde a sua edição, incompatível com a EC 01/69 e, por conseguinte, sem qualquer validade."

O Eminentíssimo Ministro MARCO AURÉLIO acompanhou o voto do Eminentíssimo Ministro ILMAR GALVÃO, salientando que "o que tivemos na espécie, e V. Exa. ressaltou muito bem, foi a fixação, mediante portarias do Instituto Brasileiro do Café, da própria alíquota, em si, do tributo-gênero."

É bem verdade que, por se tratar, no caso daqueles autos, de quota de contribuição exigida em período posterior à nova Carta, os Eminentíssimos Ministros acabaram por acompanhar, **pelas conclusões**, o voto do Relator, Eminentíssimo Ministro CARLOS VELLOSO, que apenas não conhecia do recurso interposto pela União, com base no art. 102, inciso III, alínea "a", da CF/88, por entender que o Decreto-lei 2.295/86 não teria sido recepcionado pela Constituição de 1988, tão-somente.

Por esse motivo, que trará consequências e particularidades à extensão dos efeitos da decisão alcançada pelo Tribunal, o que adiante será analisado, a ementa do acórdão ficou assim redigida:

"Constitucional. Contribuição. IBC. Café: Exportação: Cota de Contribuição: DL 2.295, de 21.11.86, artigos 3º e 4º. CF, art. 21, § 2º, I; CF, 1988, art. 149.

I – Não recepção, pela CF/88, da cota de contribuição nas exportações de café, dado que a CF/88 sujeitou as contribuições de intervenção à lei complementar do art. 146, III, aos princípios da legalidade (CF, art. 150, I), da irretroatividade (art. 150, III, b). No caso, interessa afirmar que a delegação inscrita no art. 4º do DL 2.295/86 não é admitida pela CF/88, art. 150, I, ex vi do disposto no art. 146. Aplicabilidade, de outro lado, do disposto nos artigos 25, I e 34, § 5º, do ADCT/88.

II – RE não conhecido."

Com base nessa ementa e no conflito conceitual nela gerado, alguns intérpretes postularam várias questões sobre a extensão do decidido, seja por entenderem que verdadeiramente não houve declaração de inconstitucionalidade do Decreto-lei 2.295/86 - pelo fato de o STF ter apenas deixado de conhecer do recurso interposto pela União -, ou, alternativamente, se declaração de inconstitucionalidade houve, se esta seria por vício originário, por estar o Decreto-lei em testilha com a EC 01/69, ou pela sua simples não recepção, com efeitos tão-somente a partir da edição da Carta de 1988.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

As dúvidas suscitadas persistiriam ainda hoje não fossem novos pronunciamentos, ainda que incidentais, dos Eminentes Ministros SEPÚLVEDA PERTENCE e CARLOS VELLOSO, em outras duas oportunidades, a primeira quando do julgamento da Cota de Contribuição ao IAA, no RE 214.206-9, e a segunda, do próprio Ministro VELLOSO (recorde-se, relator do *leading case* da cota do IBC), no voto vista que proferiu no RE nº 290.076-6.

No caso da contribuição ao Instituto do Açúcar e do Alcool, RE 214.206-9, o Egrégio Supremo Tribunal Federal entendeu, diversamente do decidido quanto à cota de exportação do café, ser constitucional a sua exigência, por considerar que a nova Carta encontrou a contribuição regularmente criada, vedando-se apenas novas delegações para alteração de sua alíquota. Confirmou o Excelso Pretório inexistir inconstitucionalidade formal superveniente. O voto vencedor coube ao ilustre Ministro NELSON JOBIM.

Para traçar um paralelo entre o decidido na questão do IAA e do IBC, o Eminente Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE assim se pronunciou:

"Não entramos, por outro lado, em contradição com a decisão tomada no Recurso Extraordinário nº 191.044 (cota do IBC), do qual V. Exa. (Ministro Velloso) foi Relator, julgamento terminado em 18 de setembro deste ano (1997), pelo menos os que seguimos o voto do eminente Ministro Ilmar Galvão, que, então, demonstrou haver, naquele caso, inconstitucionalidade originária, porque não se encontrava aquela delegação, para fixar originariamente as alíquotas da contribuição do IBC, nas fontes normativas do art. 21 da Carta passada."

E para jogar uma pá de cal nas questões que vêm sendo suscitadas, o próprio Ministro CARLOS VELLOSO, em seu voto no RE nº 290.079-6, fls. 18 e 19, ao julgar a incidência do salário educação anterior à Lei 9.424/96, é contundente em também afirmar que, no julgamento da cota do IBC, o Tribunal declarou a inconstitucionalidade do Decreto-lei 2.295/86 por vício ao tempo de sua edição, quando ainda vigente a Carta passada. Declarou o ilustre Ministro:

"No RE 214.206-AL, que cuidou da contribuição devida ao Instituto do Açúcar e do Alcool – IAA, Relator para o acórdão o Ministro Nelson Jobim, o Supremo Tribunal Federal, pelo seu Plenário, decidiu que a delegação instituída pelo direito anterior sofreu revogação, porque não recebida pela CF/88. Todavia, os atos praticados no exercício de tal revogação, porque não recebida pela CF/88, foram recebidos por esta. Nesse julgamento, fiquei vencido (RTJ 167/705). Esclareça-se, que cuidou-se, ali, de contribuição

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

tributária sob o pálio da CF/67. Certo é, entretanto, que o entendimento do Supremo Tribunal Federal, tomado no RE 214.206-AL, é este: a possibilidade da alíquota variar ou ser fixada por autoridade administrativa é incompatível com a CF/88. Todavia, a alíquota fixada na forma da legislação anterior foi recebida pela Constituição.

.....

Não é adequado, de outro lado, invocar o decidido no RE 191.044-SP (cota do IBC), de que fui relator, dado que se tratava, também, desde a origem, de contribuição com caráter tributário, tendo sido apontada a inconstitucionalidade sob o pálio da CF/67, conforme votos dos Ministros Ilmar Galvão e Sepúlveda Pertence ("DJ" 31.10.97)."

"Havendo contradição entre qualquer norma preexistente e preceito constitucional, esta deve, dentro do sistema, ser aferida com rigor, pois é indubitável o efeito ab-rogativo da Constituição Federal sobre todas as normas e atos normativos que com ela conflitam. As normas conflitantes ficam imediatamente revogadas na data da promulgação da nova Carta. Não sendo nem mesmo necessárias quaisquer cláusulas expressas de revogação. (...) A cessação da eficácia de normas anteriores incompatíveis com a Constituição é matéria pacífica, pouco importando a natureza desses preceitos, sejam outras normas constitucionais, sejam leis ordinárias, regulamentos, atos administrativos. A eficácia ab-rogativa das disposições constitucionais, que acarreta perda dos efeitos da legislação e atos normativos anteriores, é questão de direito intertemporal (...)." (grifos acrescentados)

("Norma Constitucional e seus Efeitos", Ed. Saraiva, 2ª ed., p. 42/43).

No caso dos autos, os artigos 3º e 4º do Decreto-lei 2.295/96 são incompatíveis tanto em face da Constituição de 1967 com a Emenda nº 1 de 1969 quanto em face da Constituição de 1988, o que os torna de logo inconstitucionais pela antiga Constituição e revogados pela nova Constituição.

Aí porque o Egrégio Supremo Tribunal, apesar de ter reconhecido a inconstitucionalidade em face da Constituição de 1967 com a Emenda nº 1 de 1969, não conheceu o recurso extraordinário, haja vista que os referidos artigos também são incompatíveis diante da Constituição de 1988, que lhes é posterior, o que caracteriza a revogação. Quando presentes ambas as hipóteses de inconstitucionalidade e de

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

revogação, a Corte deve prejudicar o julgamento de inconstitucionalidade ante o reconhecimento da perda de eficácia pela revogação em face da Constituição subsequente.

É o que ocorreu nesse caso. O Egrégio Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade da norma pela Constituição vigente ao tempo em que editada, mas porque também incompatível com a nova Constituição, também reconheceu sua revogação.

Na verdade, o juízo lógico levado a efeito pela Corte ratifica o vício da norma, tornando absolutamente ilegais todos os atos que tenham sido praticados com base nela. Para o direito, não importa se a inexistência de eficácia decorre de inconstitucionalidade ou de revogação pela nova Constituição; o que importa é que os atos eventualmente praticados com fundamento nessa norma são, para todos os efeitos, atos desprovidos de base legal.

Concluída esta parte, surge então uma segunda questão: diante da clareza do ânimo definitivo da declaração de inconstitucionalidade do Decreto-lei 2.295/86, por qual razão não teria sido enviada mensagem ao Senado Federal para edição de Resolução a suspender a execução da norma, conforme disposto no artigo 52, X, da CF?

Antes de analisar as particularidades que levaram ao não envio da mensagem ao Senado, 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.

GILMAR FERREIRA MENDES bem define a inconsistência do instituto, *in Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade*, Celso Bastos Editor, 1998, p. 376:

"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

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

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.

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

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."

A percuciente análise do brilhante jurista quanto à inadequação do instituto alcança o caso em tela. Isto porque, na certeza absoluta de que o Supremo Tribunal Federal reconheceu, com ânimo definitivo, a inconstitucionalidade do Decreto-lei 2.295/86, só não se seguiu o envio de mensagem para edição de Resolução pelo singelo fato de que, processualmente, não se conheceu do recurso interposto, mediante adoção do método de julgamento que, embora adentre o mérito da demanda, conclui ao seu final que a decisão recorrida não feriu a Constituição, inexistindo portanto observância ao preceito constitucional ensejador do recurso, no caso o disposto no artigo 102, inciso III, alínea "a", da Carta Magna.

Em outras palavras, disse o Egrégio Supremo Tribunal Federal naquele caso que, por ter a Corte *a quo* reconhecido a inconstitucionalidade do Decreto-lei nº 2.295/86 na parte que atribuía poder ao IBC referente à quota de contribuição do café, coincidentemente com igual entendimento da Suprema Corte, não conheceu do recurso extraordinário interposto pela União Federal (Fazenda Nacional).

A Constituição Federal, em seu artigo 102, inciso III, alínea "a", confere ao Supremo Tribunal Federal competência para julgar, em recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida "*contrariar dispositivo desta Constituição*".

Assim é que o Tribunal, alcançando convencimento de mérito de que a decisão não contrariou dispositivo constitucional, deixa de conhecer do recurso, pois não preenchido o requisito do preceito para a interposição do mesmo.

No caso da cota do IBC, a decisão recorrida havia decidido pela não recepção do Decreto-lei 2.295/86, da mesma forma que o voto do Ministro CARLOS VELLOSO, que foi acompanhado pelos demais Ministros apenas pelas conclusões (aliás, ocorrência muito comum em órgãos colegiados, quando determinado resultado é alcançado independentemente de eventual divergência de fundamentos, alguns em maior extensão do que outros).

Assim, o ilustre Ministro deixou de conhecer do recurso interposto pela Fazenda Nacional. Ocorre que se trata apenas de um incidente processual, que não invalida ter o Supremo Tribunal efetivamente reconhecido, com ânimo definitivo, a inconstitucionalidade do diploma citado, conforme já anteriormente demonstrado pelos inúmeros pronunciamentos aqui destacados.

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

Importa salientar, entretanto, que, não sendo conhecido o recurso, não há, na prática do Tribunal, envio de mensagem ao Senado Federal, não obstante o reconhecimento definitivo da inconstitucionalidade. Ademais disso, admitida na ementa do acórdão plenário tão-somente a não-recepção, que equivale, como visto, à revogação, não se haveria de editar Resolução do Senado para suspender a execução de norma já revogada.

E com essa ampliada conclusão, chega-se a patamar ainda mais intrigante, qual seja: qual o prazo prescricional para se pleitear a restituição de tributo declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em decisão de cunho definitivo, porém em controle incidental?

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 SAN TIAGO 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, *in Programa de Direito Civil*, Editora Forense, 3ª Edição, 2001, p. 345:

"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, convalida, 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."

SAN TIAGO 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?

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

As lições dos mestres MARCO AURÉLIO GRECO e HELENILSON CUNHA PONTES, in *Inconstitucionalidade da Lei Tributária – Repetição do Indébito*, Editora Dialética, 2002, obra integralmente dedicada ao tema em apreço, merecem ser destacadas, conforme p. 48:

"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 promíscua (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'."

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.

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, conforme p. 50 da obra citada:

"Nas hipóteses contempladas no artigo 165 do CTN, como a qualificação jurídica a ser aferida é aquela que resulta da

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

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."

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.

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

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

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 judiciária, 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

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

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

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).

O Primeiro Conselho de Contribuintes também já apreciou a matéria em diversos julgados, cabendo referência aos Acórdãos 106-11.582/00, 107-05962/00, 108-06.283 e CSRF/01-03.239/2001.

Sem dúvida, ao Fisco interessa mais que o contribuinte aceite a presunção de legitimidade e de validade das leis e dos decretos e, desse modo, aja absolutamente em conformidade com os preceitos dessas normas. O Estado e a sociedade em geral, sem dúvida alguma, apostam em que o contribuinte paute a sua conduta nesses termos.

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

Aliás, sabendo-se que o decurso do prazo, com inação do contribuinte no que tange ao exercício da pretensão de crédito para restituir alegado indébito fiscal, redunda em extinção desse direito de exigir, seria um absurdo jurídico e político impor essa perda precisamente ao contribuinte que pacificamente aceitou a presunção de validade das leis e dos decretos, "*achando que estavam certos e de acordo com a ordem jurídica*", e por isso não teria agido no sentido de pleitear a restituição senão quando o Egrégio Supremo Tribunal Federal conhecesse essa matéria constitucional de validade das leis e dos decretos.

Essa presunção somente pode vir a ser desfeita, com segurança, depois da matéria constitucional – validade da lei cotejada em face da Constituição – vir a ser examinada pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, seja em controle jurisdicional direto, seja em controle incidental. Até lá é razoável que não se exija conduta ativa do contribuinte.

Evidentemente, quando existem diversos julgados do Supremo Tribunal Federal analisando a constitucionalidade da lei, para o efeito do início da contagem do prazo prescricional deve ser considerado a data do primeiro julgado. Especialmente quando, como no caso da quota de contribuição do café, os julgados posteriores tenham tido caráter interpretativo e esclarecedor do correto entendimento do primeiro julgado.

Visto que a postulação ativa do contribuinte, ora recorrente, foi comprovadamente protocolizada perante o órgão da Secretaria da Receita Federal antes do transcurso do prazo de 5 (cinco) anos contados da publicação do julgamento do RE, no qual foi reconhecida a dupla incompatibilidade dos artigos 3º e 4º do Decreto-lei 2.295/96, quer em face da Constituição de 1967 com a Emenda nº 1 de 1969, quer em face da Constituição de 1988, é forçoso declarar expressamente a não fluência do prazo prescricional, o que lhe garante a restituição de tudo o quanto indevidamente recolhido, a ele estendendo-se os efeitos da referida declaração de inconstitucionalidade, conforme o que será exposto a seguir.

Há quem diga, a despeito do quanto exposto acima, que, ainda assim, não caberia a extensão dos efeitos da estudada decisão da Suprema Corte a todos os contribuintes, pois só pela via do controle concentrado de constitucionalidade poder-se-ia obter decisão com eficácia *erga omnes* e efeito vinculante.

Todavia, o caso em foco é tão peculiar que a via adequada para a declaração de inconstitucionalidade do Decreto-lei nº 2.295/86, qual seja, a Ação Direta de Inconstitucionalidade, não seria admitida, o que se vem a somar com a impossibilidade de edição de Resolução do Senado Federal.

Nesse lanço, é necessário rememorar que o Supremo Tribunal Federal concluiu, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 191.044-5, que o

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

Decreto-lei nº 2.295/86 não havia sido recepcionado pela Constituição Federal de 1988, apesar de ter, como já dito à exaustão, declarado a sua inconstitucionalidade em face da Carta anterior.

Pois bem. Se considerada tão-somente a não-recepção do referido Decreto-lei pela Constituição de 1988 - embora certo que, conforme demonstrado alhures, jamais se poderia alcançar tal conclusão por que, *in casu*, ou se poderia reconhecer sua inconstitucionalidade originária, ou se admitiria sua recepção -, é incontestado o fato de que o Supremo Tribunal Federal não admitiria a Ação Direta de Inconstitucionalidade.

Corroborando o que asseverado, veja-se a lição do renomado Ives Gandra Martins:

"O Supremo Tribunal Federal, ao não admitir ações diretas de inconstitucionalidade contra dispositivos da ordem anterior considerados não recepcionados, parece ter hospedado, embora não o dissesse expressamente a corrente anterior de que o princípio da recepção é um princípio de revitalização da ordem não conflitante e não continuidade da ordem anterior pela nova ordem."
(grifos acrescentados)

(RDDT nº 12, p. 104)

E é perfeitamente explicável o entendimento do Supremo Tribunal Federal no sentido de não admitir Ações Diretas de Inconstitucionalidade contra dispositivos não recepcionados pela ordem anterior, uma vez que, se não recepcionados, foram, nas palavras da Douta Maria Helena Diniz, revogados. Não se poderia admitir, pois, ADIN contra dispositivo revogado.

Portanto, sendo certo que do julgamento do RE nº 191.044-5 não poderia ser editada Resolução do Senado, como também que não se poderia propor ADIN contra o referido Decreto-lei nº 2.295/86, é de se concluir que, se não aplicada por este órgão julgante a declaração de inconstitucionalidade incontroversa e definitiva emanada do Supremo Tribunal Federal, estar-se-ia a admitir que o inegável direito à restituição do quanto indevidamente recolhido a título da Contribuição à Quota de Café deveria ser individualmente pleiteado por cada contribuinte perante o Poder Judiciário.

Entretanto, tal conclusão é inadmissível, uma vez que contraria o fundamento maior da existência dos Conselhos de Contribuintes, que é o de resolver conflitos ainda na esfera administrativa, evitando-se o abarrotamento do Poder Judiciário.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

E se não bastassem todos esses argumentos para se admitir a aplicação, por este Egrégio Conselho de Contribuintes, da declaração de inconstitucionalidade emanada de forma definitiva e incontroversa pelo Plenário do STF, tem-se ainda os Pareceres da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional que comungam do mesmo entendimento.

Do Parecer PGFN nº 439/96, por primeiro, conclui-se que:

“(…) podem os Conselhos de Contribuintes, no exercício de função jurisdicional que lhes incumbe, afastar normas sob o argumento de inconstitucionalidade, ainda que tal competência deva ser exercitada com cautela – como vem sendo – face ao pressuposto de constitucionalidade das leis (o acolhimento administrativo da tese desta espécie deve acautelar-se pelo acompanhamento da jurisprudência pacífica e definitiva do Supremo Tribunal Federal).

Posteriormente, diga-se, foi editado o Decreto 2.346/97, que determina que:

“Art. 1º 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, obedecidos aos procedimentos estabelecidos neste Decreto.”

Nem se pode sustentar que o referido Decreto estaria a se referir apenas ao controle concentrado de constitucionalidade, porquanto, no exercício dessa função, a Suprema Corte emana decisões com efeitos *erga omnes*, mostrando-se desnecessária, portanto, a edição de Decreto para determinar sua observância pela Administração Pública Federal.

Esposando-se desse entendimento, o Parecer PGFN nº 948/98 salienta que:

(…) a expressão 'as decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva',..., deve ser entendida (c.1) como a decisão do STF, ainda que única, se proferida em 'ação direta', (c.2) também como a decisão, mesmo que única, se a norma cuja inconstitucionalidade for ali declarada tenha a sua execução suspensa por ato do Senado Federal (art. 52, inciso X, da Constituição Federal de 1988) e por ultimo, tendo em vista a tradição secular do STF na preservação de seus pronunciamentos – salvo longas mudanças por anos ou décadas de ponderação -, (c.3) como a decisão, plenária transitada em julgado, ainda que única e mesmo quando decidida por maioria de votos, se nela foi

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

expressamente conhecido e julgado o mérito da questão em tela; a condição de transitada em julgado pode ser acompanhada pelo Diário da Justiça ou pelo sistema de informação processual do STF, disponível inclusive via 'internet.

Com efeito, o caso em apreço coaduna-se perfeitamente com a hipótese "c.3" contida no Parecer supra transcrito, uma vez que o julgamento do RE nº 191.044-5 foi efetuado em Plenário, do qual decorreu a efetiva declaração de inconstitucionalidade do Decreto-lei nº 2.295/86. Portanto, referido julgado há de ser observado pela Administração Federal.

Mister acrescentar, diante do que asseverado acima, que não se está, *in casu*, a afrontar a Portaria Ministerial nº 103/2002. Isso já haveria sido dito pelo ilustre Conselheiro da Sétima Câmara desse Colegiado Natanael Martins, ao proferir, como relator designado, o voto condutor do Acórdão nº 107-06.690, alcançado na sessão de 09 de julho de 2002, cujo trecho pertinente à presente lide segue transcrito:

"Não se trata, aqui, como já de início asseverado, de negar aplicação a dispositivo vigente de lei ainda não declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal e, por via de consequência, de negar vigência à Portaria MF 103/2002 que delimitou a competência dos Conselhos de Contribuintes, mas, sim, de eleger, entre dois dispositivos de lei, aquele que mais se adapta ao ordenamento vigente.

Ensina o Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira, em lição de atualidade e profundidade indiscutíveis, que:

A interpretação das leis não deve ser formal, mas sim, antes de tudo, real, humana, socialmente útil. (...) Se o juiz não pode tomar liberdades inadmissíveis com a lei, julgando 'contra legem', pode e deve, por outro lado, optar pela interpretação que mais atenda às aspirações da Justiça e do bem comum" (RSTJ 26/384)

.....
Ninguém menos que Miguel Reale, elucidando o pensamento sempre vivo do saudoso jurista italiano Tullio Ascarelli, brilhantemente ensina que:

O ato interpretativo, segundo Ascarelli, não se reduz a mera inferência lógica a partir de regras de direito, tomadas como premissas, mas ao contrário, representa uma valoração a partir de paradigmas normativos. (...) Como se vê, Ascarelli estava

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

convencido, e este é um dos seus grandes méritos, que não pode haver interpretação que não envolva uma preferência valorativa, segundo parâmetros normativos, os quais delimitam a função criadora do intérprete, mas não a suprimem.

Interpretar é valorar, ou seja, optar entre valores compatíveis com a estrutura normativa. Todo intérprete, por mais isento ou neutro que queira ser, jamais poderá libertar-se, primeiro, de seu coeficiente pessoal axiológico e, em segundo lugar, do coeficiente social de preferência inerente à sociedade a que ele pertence, ou ao "tempo histórico" que está vivendo.

O advogado, o teórico ou o juiz são, antes de mais nada, homens inseridos num contexto de valorações e de preferências. Antes do jurista, há, em suma, a consciência, que é, ao mesmo tempo, uma realidade psíquica, com motivações econômicas, morais, religiosas, as quais não podem deixar de condicionar o ato interpretativo.

.....

Para chegar a uma "interpretação concreta", Ascarelli adota a tese desenvolvida por um grande mestre da Teoria do Estado, Herman Heller, segundo o qual a interpretação não se põe no fim, como resultado do ordenamento, mas sim no começo do ordenamento, o que quer dizer que ela condiciona o sistema normativo. Por outras palavras, o ordenamento jurídico só se torna pleno graças à mediação hermenêutica, ou, mais propriamente, graças ao trabalho criador do intérprete. (...) ("A teoria da interpretação segundo Tullio Ascarelli", in Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro nº 38, p. 75).

Alias, se dúvidas outrora houvesse quanto a função judicante na esfera administrativa, estas se dissiparam com o advento da Lei 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, aplicável no âmbito do processo administrativo tributário federal, que, solenemente, proclamou que "nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de atuação conforme a lei e o Direito" (art. 2º, p. Único, inciso I).

Nessa vereda, diga-se que a questão não se põe ao extremo de reputar inconstitucional esta ou aquela norma, mas sim de interpretar o Direito vigente, como princípio ao exercício das funções de um órgão judicante. Isso, pois, afastada a "consciência"

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

do julgador, esvaziada estaria a tarefa desse Egrégio Colegiado, mormente considerando que a interpretação é instrumento imprescindível a qualquer operador do Direito."

Destarte, admitida, vez por todas, a obrigação da Administração Federal de acatar a declaração de inconstitucionalidade emanada de decisão plenária do Supremo Tribunal Federal, há de se repisar que não se trata de hipótese de aplicação da Portaria nº 103/2002, uma vez que, não se cogitando ADIN ou Resolução do Senado a conferir efeitos *erga omnes* àquele pronunciamento, este Colegiado deve, aplicando o Direito em sua melhor acepção, em respeito ao Princípio da Justiça, da Isonomia e da Moralidade dos Atos da Administração, determinar a restituição, à Recorrente, do quanto indevidamente recolhido à contribuição sobre exportação do café.

Noutro giro, confirmado o direito da Recorrente de reaver o crédito a que tem direito, urge avançar sobre a questão da atualização monetária, especificamente em relação aos expurgos pleiteados no recurso em foco. Nesse sentido, veja-se a exaustiva jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça:

"PROCESSUAL CIVIL - REPETIÇÃO DE INDÉBITO - EXECUÇÃO DE SENTENÇA - CORREÇÃO MONETÁRIA - INCLUSÃO DOS EXPURGOS INFLACIONÁRIOS - ÍNDICES DO IPC DE JAN/89 (42,72%), MARÇO/90 (84,32%), ABRIL/90 (44,80%), MAIO/90 (7,87%) E FEVEREIRO/91 (21,87%).

- A jurisprudência pacífica deste Tribunal vem decidindo pela aplicação dos índices referentes ao IPC, para atualização dos cálculos relativos a débitos ou créditos tributários, referentes aos meses indicados.

- Recurso não conhecido."

(STJ - SEGUNDA TURMA - RECURSO ESPECIAL 182626 / SP - Relator Min. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS - DJ 30/10/2000 PG:00140)

"TRIBUTÁRIO - REPETIÇÃO DE INDÉBITO - CORREÇÃO MONETÁRIA - EXPURGOS INFLACIONÁRIOS - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - MENÇÃO EXPRESSA AOS INDEXADORES - CORREÇÃO - ADMISSIBILIDADE, EMBORA SEM ALTERAÇÃO DO JULGADO - OMISSÃO QUANTO AOS OUTROS ÍNDICES - INOCORRÊNCIA - RECEBIMENTO PARCIAL.

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

No acórdão proferido no julgamento do recurso especial, em havendo omissão quanto à menção expressa aos índices de atualização monetária, cabe receber os embargos de declaração para explicitar que a correção monetária dos créditos será calculada com base nos seguintes percentuais: 84,32% (março/90), 44,80% (abril/90), 7,87% (maio/90) e 21,87% (fevereiro/91), e após o INPC até dezembro/91.

Improvida a pretensão recursal em relação aos demais índices pleiteados, deve ser mantida a decisão recorrida que determinou a utilização dos critérios de reajuste aplicados pela Fazenda Nacional, para a correção de seus próprios créditos. Embargos parcialmente providos."

(STJ - PRIMEIRA TURMA - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO
NO RECURSO ESPECIAL 424154 / SP - Relator Min. GARCIA
VIEIRA - DJ 28/10/2002 PG:00243)

Importante destacar que a egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, por sua Primeira Turma, vem de reconhecer tal jurisprudência, enfocando o Princípio da Moralidade, como norte dessa questão.

No Acórdão CSRF/01-04.456, de 25 de fevereiro do corrente ano, voto condutor do ilustre Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior, decidiu-se que "na vigência de sistemática legal de correção monetária, a correção do indébito tributário há de ser plena, mediante aplicação dos índices representativos da real perda de valor da moeda, não se admitindo a adoção de índices inferiores expurgados, sob pena de afronta ao princípio da moralidade e de se permitir enriquecimento ilícito do Estado".

Tal julgado mereceu acolhida de quinze membros dos dezesseis que compõem tal sodalício, sendo importante transcrevê-lo na íntegra, com a devida vênia:

"Merece ser mantido o acórdão da colenda Terceira Câmara, não só pelos seus judiciosos fundamentos, mas outrossim pelo absoluto senso de justiça e respeito ao princípio da moralidade que dele emanam. Seu acerto é incontestável.

A matéria ventilada no presente recurso restringe-se à possibilidade de, em ambiente jurídico de plena vigência da sistemática de correção monetária de obrigações, utilizar-se índices plenos para correção monetária do indébito tributário, afastando-se qualquer expurgo inflacionário a reduzi-los.

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

O acórdão recorrido fulcrou-se na natureza da correção monetária, que não representa um aumento ou acréscimo, mas mera reposição, indicando que entender diversamente é possibilitar um enriquecimento sem causa da Fazenda Pública.

Deveras.

Dispõe o artigo 37 da Constituição Federal que:

“Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:”

Com efeito, a dicção do citado artigo se traduz, indubitavelmente, em norma cogente para a Administração Pública, não podendo esta olvidar qualquer dos princípios por ele erigidos.

É justamente isso que aborda o Parecer da Advocacia Geral da União nº 01/96⁴, citado no acórdão recorrido, da lavra do ilustre Consultor da União Mirtô Fraga, devidamente aprovado pelo Senhor Presidente da República, ao discorrer sobre correção monetária de indébito tributário antes do advento da Lei 8.383/91 (norma esta que instituiu a UFIR), sendo importante transcrever excertos seus:

“29. Na verdade, a correção monetária não constitui um ‘plus’ a exigir expressa previsão legal. É, antes, atualização da dívida (devolução da quantia indevidamente cobrada a título de tributo), decorrência natural da retenção indevida; constitui expressão atualizada do quantitativo devido.

30. O princípio da legalidade, no sentido amplo recomenda que o Poder Público conceda, administrativamente, a correção monetária de parcela a serem devolvidas, uma vez que foram indevidamente recolhidas a título de tributo, ainda que o pagamento (ou o recolhimento) indevido tenha ocorrido antes da vigência da Lei nº 8.383/91. E com ele, outro princípio: o da moralidade, que impede a todos, inclusive ao Estado, o enriquecimento sem causa, e que determina ao ‘beneficiário’ de uma norma o reconhecimento do mesmo dever em situação diversa.”

⁴ DOU 17/01/96

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

"... Com a unanimidade absoluta dos Tribunais e Juizes decidindo no mesmo sentido, persistir a Administração em orientação diversa, sabendo que, se levada aos Tribunais, terá de reconhecer, porque existente, o direito invocado, é agir contra o interesse público; é desrespeitar o direito alheio, é valer-se de sua autoridade para, em benefício próprio, procrastinar a satisfação de direito de terceiros, procedimento incompatível com o bem público para cuja realização foi criada a sociedade estatal e da qual a Administração, como o próprio nome o diz, é a gestora. A Administração não deve, desnecessária e abusivamente, permitir que, com sua ação ou omissão, seja o Poder Judiciário assoberbado com causas cujo desfecho todos já conhecem. O acúmulo de ações dispensáveis ocasiona o emperramento da máquina judiciária, prejudica e retarda a prestação jurisdicional, provoca, enfim, pela demora no reconhecimento do direito, injustiças, pois, como, na célebre Oração aos Moços, disse Rui Barbosa", justiça atrasada não é justiça, senão injustiça qualificada e manifesta. "(edição da Casa de Rui Barbosa, Rio, 1956, p. 63). E, para isso, o Poder Público não deve e não pode contribuir..."

Com toda a certeza, conforme bem apontou o douto parecerista, receber um valor intrínseco de tributo indevido e devolvê-lo em montante inferior é tanto imoral quanto ilegal. É o mesmo que receber um veículo e devolver tão-somente os pneus. Por isso impõe-se a correção plena, até mesmo porque não havia, até o advento da Lei nº 8.383/91, norma ou regime jurídico que estabelecesse regra em sentido contrário, a estabelecer índice menor expurgado.

Mister destacar este aspecto específico do caso em apreço. Aqui não havia norma que determinasse qual o percentual aplicável. Nem tampouco regime jurídico específico para regular tal correção. Daí não ter implicação no presente caso o decidido pelo Supremo Tribunal Federal no RE 201.465-6 MG (Redator para o Acórdão Ministro Nelson Jobim), pois lá se tratava da correção monetária de balanço, instituto que sempre foi regulado por leis que estabeleceram os percentuais aplicáveis. Também inaplicável o decidido no RE 226.855-7 RS (Relator Ministro Moreira Alves), com relação à correção do FGTS, por neste tratava-se de regime jurídico.

Nesse passo, vale salientar, por certo, que a Norma de Execução Conjunta COSIT/COSAR nº 8/97 não tem altivez suficiente para ludibriar a integral correção do indébito, sob pena de se permitir que

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

um ato de cunho *interna corporis*, sem publicidade oficial, transmude-se em verdadeira lei de correção monetária, o que seria absoluto absurdo. Dela só se pode extrair o reconhecimento do próprio fisco de que houve inflação a corroer o valor indevidamente recolhido, mais nada. E, em havendo inflação, a correção há de ser plena, sempre que vigente no sistema jurídico o instituto da correção monetária.

A colenda Sétima Câmara do Primeiro Conselho já apreciou esta mesma matéria, em três oportunidades que são do meu conhecimento, nos Acórdãos 107-06.113/2000, voto condutor da lavra do ilustre Conselheiro Luis Valero, 107-06.431/01, com voto do ilustre Conselheiro Natanael Martins, e 107-06.568/2002, com voto do ilustre Conselheiro José Clovis Alves.

Peço vênica ao Conselheiro Valero para transcrever excerto do seu voto em que resta demonstrada a necessidade de aplicação do IPC/IBGE para os períodos em apreço, *verbis*:

“Após esse breve intróito, deve-se fazer uma análise dos índices a serem utilizados para efetuar a atualização monetária. A UFIR somente foi instituída, sendo utilizada para atualizar inclusive indébitos tributários, pela Lei nº 8.383/91, prestando-se para atualizar valores a partir de janeiro de 1992, até dezembro de 1995. A partir de então a taxa SELIC passou a ser utilizada para atualização nos pedidos de ressarcimento/restituição (Lei nº 9.250/95 c.c. 9.532/97).

Ocorre que no período anterior a 1992, não existia norma legal expressa a esse respeito, dessa forma tanto jurisprudência quanto administração pública foram forçadas a aplicar analogicamente certos índices para o direito dos contribuintes não restar prejudicado.

A Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR nº 08/97 veio uniformizar os índices a serem aplicados pela Secretaria da Receita Federal. Em suma os índices utilizados são: IPC/IBGE no período compreendido entre jan/88 e fev/90 (excetuando-se o mês de jan/90 cujo índice foi expurgado), BTN no período compreendido entre mar/90 a jan/91 e INPC de fev/91 a dez/91. Deve-se analisar a correção dos índices adotados.

De fevereiro de 1986, até dezembro de 1.988 o índice utilizado oficialmente para medir a inflação era a OTN, que, por sua vez, era

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

calculada com base no IPC/IBGE. Pode-se dizer, portanto que o IPC/IBGE era o índice oficial. A OTN, contudo, foi extinta com o advento do "Plano Verão", implementado pela Medida Provisória nº 32/89, posteriormente convertida na Lei nº 7.730/89.

O valor da OTN foi, então, congelado em NCz\$ 6,17, valor esse que computava a inflação ocorrida no mês de dezembro de 1988, mas não a de janeiro de 1989. A partir de fevereiro o IPC/IBGE passou a ser utilizado diretamente como indicador oficial da inflação.

A inflação do mês de janeiro, dessa forma, não seria levada em conta. Essa a lógica contemplada pela Norma de Execução Conjunta SRF COSIT/COSAR nº 08/97, haja vista que o mês de jan/89 não apresenta qualquer índice de inflação. Portanto, apesar da Norma utilizar o IPC a partir de 1988 – pois este era o verdadeiro indicador da inflação já que a OTN era corrigida de acordo com ele – no mês de jan/89, nenhum índice foi considerado.

Obviamente, tal sistemática não merece prosperar, como acertadamente decidiu a R.Sentença, na esteira de reiterada jurisprudência do STJ (REsp. nº 23.095-7, REsp. nº 17.829-0, entre outros). A inflação expurgada referente ao mês de janeiro deve, portanto, ser considerada para fins de atualização monetária.

O IPC divulgado relativo ao mês de janeiro de 1989 foi de 70,28%. Todavia, esse índice não refletiu a inflação ocorrida no mês de janeiro, mas sim a inflação ocorrida no período compreendido entre 30 de novembro (média estatística entre os dias 15 de novembro e 15 de dezembro) e 20 de janeiro (média estatística entre os dias 17 e 23 de janeiro).

Como o IPC referente ao mês de jan/89 computou, na verdade, a inflação ocorrida em 51 dias, o STJ entendeu que o índice expurgado seria de 42,72%, obtido pelo cálculo proporcional a 31 dias.

Referente ao mês de fevereiro, o IPC/IBGE divulgado foi de 3,6%. No entanto, tal índice refletiu tão-somente a inflação ocorrida em 11 dias (período compreendido entre 20 de janeiro – média de 17 a 23 de janeiro – e 31 de janeiro – média de 15 de janeiro a 15 de fevereiro). Proporcionalizando-se tal índice para 31 dias o STJ entendeu aplicável o índice de 10,14%, considerando que teria havido um expurgo de 6,54%.

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

No período compreendido entre março de 1989 e fevereiro de 1990, deve ser utilizado o IPC/IBGE, pois este foi o índice oficial adotado para medir a inflação, como, aliás, a própria Norma de Execução Conjunta nº 08/97 reconhece. Nos meses de março a janeiro de 1991 o índice a ser aplicado, segundo a R. Sentença, é o IPC/IBGE. Em inúmeros julgados, o STJ já firmou entendimento de ser aplicável o índice de 84,32% para o mês de março de 1990 (REsp nº 81.859, REsp. nº 17.829-0, entre outros) A Norma de Execução Conjunta nº 08/97, contudo, utiliza-se do BTN de 41,28% para proceder à atualização monetária.

O mesmo ocorre com os meses de abril e maio de 1990, quando os índices do IPC, respectivamente de 44,80% e 7,87% não são levados em conta pela NEC nº 08/97 que se vale do BTN de 0,0% e 5,38%. O STJ, também em referência a estes meses tem decidido que devem prevalecer os valores do IPC (REsp. nº 159.484, REsp. nº 158.998, REsp nº 175.498, entre outros). “

Por fim, é imperativo destacar a mansa e pacífica jurisprudência do egrégio Superior Tribunal de Justiça, conforme abaixo:

“EDRESP 461463, PRIMEIRA TURMA, 03/12/2002:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EXISTÊNCIA DE OMISSÃO. REPETIÇÃO DE INDEBITO. CORREÇÃO MONETÁRIA. APLICAÇÃO DOS ÍNDICES QUE MELHOR REFLETEM A REAL INFILAÇÃO À SUA ÉPOCA. JUROS DE MORA. ART. 161, § 1º, DO CTN. SUCUMBÊNCIA. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. PRECEDENTES.

1. Ocorrência de omissão na decisão embargada quanto à correção monetária a ser aplicada ao débito reconhecido, assim como aos juros de mora e aos ônus sucumbenciais.

2. A correção monetária não se constitui em um plus; não é uma penalidade, sendo, tão-somente, a reposição do valor real da moeda, corroído pela inflação. Portanto, independe de culpa das partes litigantes. Pacífico na jurisprudência desta Corte o entendimento de que é devida a aplicação dos índices de inflação expurgados pelos planos econômicos (Planos Bresser, Verão, Collor I e II), como fatores de atualização monetária de débitos judiciais.

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

3. Este Tribunal tem adotado o princípio de que deve ser seguido, em qualquer situação, o índice que melhor reflita a realidade inflacionária do período, independentemente das determinações oficiais. Assegura-se, contudo, seguir o percentual apurado por entidade de absoluta credibilidade e que, para tanto, merecia credenciamento do Poder Público, como é o caso da Fundação IBGE. É firme a jurisprudência desta Corte que, para tal propósito, há de se aplicar o IPC, por melhor refletir a inflação à sua época.

4. Aplicação dos índices de correção monetária da seguinte forma: a) por meio do IPC, no período de março/1990 a fevereiro/1991; b) a partir da promulgação da Lei nº 8.177/91, a aplicação do INPC (até dezembro/1991); e c) só a partir de janeiro/1992, a aplicação da UFIR, nos moldes estabelecidos pela Lei nº 8.383/91.”

“RESP 263535, SEGUNDA TURMA, 15/10/2002:

TRIBUTÁRIO – ADICIONAL DE IMPOSTO DE RENDA –
RESTITUIÇÃO – CORREÇÃO MONETÁRIA – APLICAÇÃO
DA TR – IMPOSSIBILIDADE – ADIN 493-0 - INCLUSÃO DOS
ÍNDICES OFICIAIS –LEIS 8.177/91 E 8.383/91 –
PRECEDENTES.

- Conforme orientação assentada pelo STF na ADIN 493-0, a TR não é índice de atualização da expressão monetária de débitos judiciais, porque não afere a variação do poder aquisitivo da moeda.

- A jurisprudência desta eg. Corte pacificou-se quanto à adoção do IPC como índice para correção monetária nos meses de março/90 a fevereiro/91; a partir da promulgação da Lei 8.177/91 vigora o INPC e, a partir de janeiro/92, a UFIR, na forma recomendada pela Lei 8.383/91.

- Recurso especial conhecido e provido “

“RESP 426698, PRIMEIRA TURMA, 13/08/2002:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL - CONTRIBUIÇÃO
PREVIDENCIÁRIA - AUTÔNOMOS, ADMINISTRADORES E
AVULSOS - RESTITUIÇÃO - CORREÇÃO MONETÁRIA - IPC -
INPC - UFIR - RECURSO ESPECIAL – FALTA DE
ATENDIMENTO AOS PRESSUPOSTOS ESSENCIAIS DE
ADMISSIBILIDADE – NÃO CONHECIMENTO - EMBARGOS

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

**DE DECLARAÇÃO - VIOLAÇÃO AO ARTIGO 535 DO CPC -
INOCORRÊNCIA.**

No cálculo da correção monetária dos valores a serem compensados, o IPC é o índice a ser aplicado nos meses de março de 1990 a fevereiro de 1991 e, a partir da promulgação da Lei 8177/91, o INPC. No período de janeiro de 1992 a 31.12.95, os créditos tributários devem ser reajustados pela UFIR, sendo indevida a adoção do IGPM nos meses de julho a agosto de 1994.

Se os dispositivos legais apontados como malferidos não restaram versados na decisão recorrida, não cabe conhecer do recurso especial.

Não se configura violação ao artigo 535 do CPC, quando a decisão proferida, em sede de embargos de declaração, entremostra-se fundamentada o quantum *satis*, para formar o convencimento da Turma Julgadora *a quo*, inexistindo omissão a ser suprida.

Recurso do INSS a que se nega provimento e o da outra parte conhecido, em parte, mas improvido.”

“RESP 165945, SEGUNDA TURMA, 07/05/1998:
TRIBUTÁRIO. PAGAMENTO INDEVIDO. RESTITUIÇÃO.
EXPURGOS INFLACIONÁRIOS.

APLICAÇÃO. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E
PROVIDO.

I - Na restituição dos recolhidos a maior a título de contribuição para o Finsocial, cuja exação foi considerada inconstitucional pelo STF (RE nº 150.764-1), aplicam-se à correção monetária os expurgos inflacionários. II - Na correção monetária dos valores compensáveis, deve ser aplicado, no mês de janeiro de 1989, o índice de 42,72%, no período de março de 1990 a janeiro de 1991, o IPC, e, a partir de janeiro de 1992, a UFIR.

III - Recurso conhecido e provido.”

Ex positis, voto no sentido de negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.”

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

Por fim, também não há dúvidas de que, a partir de 1º de janeiro de 1996, por força do artigo 39, parágrafo 4º, da Lei 9.250/95, a restituição ou compensação de créditos tributários deve ser acrescida da taxa SELIC, conforme determina o referido dispositivo:

"§ 4º A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada." (grifos acrescentados)

Nessa esteira, convém reproduzir acórdãos, também emanados do Colendo Superior Tribunal de Justiça, os quais, tratando da aplicação da SELIC, encerram a questão:

"Processo Civil. Tributário. Compensação. Embargos de Divergência (arts. 496, VIII, e 546, I, CPC). Juros. Taxa SELIC. CTN, art. 161, § 1º.

Juros moratórios de 1% (um por cento) ao mês (art. 161, § 1º, do CTN), com a incidência a partir do trânsito em julgado (art. 167, parágrafo único, do CTN) até 31/12/94, com aplicação dos juros pela taxa SELIC só a partir da instituição da Lei nº 9.250/95, ou seja, 01/01/1995" - EREsp 193.453-SC, Primeira Seção, Rel. Min. José Delgado.

2. Precedentes.

3. Embargos acolhidos.

(STJ - PRIMEIRA SEÇÃO - EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA NO RECURSO ESPECIAL - Relator Min. MILTON LUIZ PEREIRA - DJ 30/09/2002 PG:00150)

"TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O FINSOCIAL. COMPENSAÇÃO - REPETIÇÃO DE INDÉBITO - JUROS DE MORA - APLICAÇÃO DA TAXA SELIC - LEI Nº 9.250/95.

1- Os expurgos inflacionários decorrentes da implantação dos Planos Governamentais são aplicáveis de acordo com os seguintes índices: no mês de janeiro de 1989, índice de 42,72%; no período de março de 1990 a janeiro de 1991, o IPC; a partir da promulgação da

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

Lei nº 8.177/91, vigora o INPC; e, a partir de janeiro de 1992, a UFIR, na forma preconizada pela Lei nº 8.383/91.

2- Os juros de mora incidem na compensação efetuada pelo sistema de autolancamento, isto é, a produzida pelo próprio contribuinte via registro em seus livros contábeis e fiscais. Precedentes desta Corte. Conforme o disposto nos artigos 161, parágrafo 1º combinado com o 167 do CTN, os juros são devidos a partir do trânsito em julgado da sentença no percentual de 1% (um por cento) ao mês, e posteriormente incidem na forma do parágrafo 4º do artigo 39 da Lei nº 9.250/95.

3-Estabelece o parágrafo 4º do artigo 39 da Lei nº 9.250/95 que: "A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada."

4-A taxa SELIC representa a taxa de juros reais e a taxa de inflação no período considerado e não pode ser aplicada, cumulativamente, com outros índices de reajustamento.

5-Recurso da Fazenda não conhecido. Recurso da parte conhecido, porém, improvido.

(STJ - PRIMEIRA TURMA - RECURSO ESPECIAL 396720 / PE - Relator Min. LUIZ FUX -DJ 23/09/2002 PG:00241)

"TRIBUTÁRIO. ADICIONAL DE IMPOSTO DE RENDA. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. JUROS DE MORA. PERCENTUAL DE 1% AO MÊS. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA A PARTIR DE 01/01/1996. RECURSO PROVIDO.

1. Os juros de mora devem incidir a partir do trânsito em julgado da decisão, no percentual de 1% (um por cento) ao mês. Contudo, a partir da vigência da Lei nº 9.250/95, os juros devem ser aplicados conforme a Taxa SELIC.

Recurso especial provido."

(STJ - PRIMEIRA TURMA - RECURSO ESPECIAL 431269 / SP - Relator Min. JOSÉ DELGADO - DJ 21/10/2002 PG:00293)

"RIBUTÁRIO - PIS - FATO GERADOR - BASE DE CÁLCULO - CORREÇÃO MONETÁRIA - NÃO INCIDÊNCIA -

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS – JUROS MORATÓRIOS
- TAXA SELIC - SUCUMBÊNCIA ÍNFINITA - HONORÁRIOS
ADVOCATÍCIOS.

I - Consoante entendimento firmado pela egrégia Primeira Seção do STJ, é garantido o recolhimento do PIS, nos termos da Lei Complementar nº 07/70, sem correção monetária da base de cálculo.

II - Após a entrada em vigor da Lei 9250/95, em 1º de janeiro de 1996, passa a incidir somente a taxa de juros SELIC, a qual se decompõe em taxa de juros reais e taxa de inflação no período considerado, e não pode ser aplicada cumulativamente com juros moratórios de 1% ao mês previsto no art. 167 do CTN.

III - Decaindo o autor em parte mínima do pedido, responde a parte adversa, por inteiro, pelos honorários advocatícios e custas processuais (artigo 21, parágrafo único do CPC).

IV - Recurso parcialmente provido.

(STJ - PRIMEIRA TURMA - RECURSO ESPECIAL 433147 / PR
- Relator Min. GARCIA VIEIRA - DJ 21/10/2002 PG:00295)

"TRIBUTÁRIO. AGRAVOS REGIMENTAIS. RECURSO ESPECIAL. COMPENSAÇÃO. FINSOCIAL. TRIBUTOS DIVERSOS. IMPOSSIBILIDADE. CORREÇÃO MONETÁRIA. EXPURGOS INFLACIONÁRIOS. JUROS. MATÉRIA NÃO DEBATIDA. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. LEI Nº 9.250/95. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO.

- Esta Corte já se manifestou no sentido da possibilidade de compensação de créditos a título de FINSOCIAL somente com a COFINS.

- A correção monetária, para os valores a serem compensados, tem como indexador, para o período de março/90 a janeiro/91, o IPC, relativamente ao de fevereiro/91 a dezembro/91, o INPC (Lei nº 8.177/91), e, a partir de janeiro/92, a UFIR, na forma preconizada pela Lei nº 8.383/91, incluídos nestes índices a inflação expurgada pelos planos econômicos.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

- A matéria objeto da incidência dos juros compensatórios não foi debatida em sede de recurso especial, o que obsta o conhecimento da matéria agora trazida à baila.

- Quanto à data inicial de incidência do juros da taxa SELIC, o entendimento dominante neste Tribunal é que devem ser contados a partir de 1º de janeiro de 1996, devendo ser aplicável tanto na compensação, como na repetição de indébito, inclusive para os tributos sujeitos a autolancamento, em face da determinação contida no parágrafo 4º, do artigo 39, da Lei nº 9.250/95.

- É pacífico no Superior Tribunal de Justiça o entendimento de que, não havendo lançamento por homologação ou qualquer outra forma, o prazo decadencial só começa a correr após decorridos cinco anos da ocorrência do fato gerador, somados mais 05 (cinco) anos.

- Agravos regimentais improvidos.

(STJ - PRIMEIRA TURMA - AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 331665 / SP - Relator Min. FRANCISCO FALCÃO - DJ 02/12/2002 PG:00227)

Ou seja, assim como os índices que realmente representam o desgaste da moeda causado pela inflação, a Taxa SELIC também conta com amplo respaldo para sua aplicação no caso concreto, consoante a vasta jurisprudência acima perfilada.

Destarte, afastada a preliminar de prescrição, afirmada a possibilidade de conhecimento da matéria por este Órgão, do que sobreveio o reconhecimento da inconstitucionalidade originária do Decreto-lei nº 2.295/86, do direito à restituição do quanto recolhido indevidamente pela Recorrente, com a devida atualização monetária, nos termos acima indicados, é de se dar provimento integral ao recurso.

Quero acrescentar que o E. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL — Sessão Plenária - em julgamento recente - 15 de abril de 2004 — colocou uma pá de cal sobre a questão da inconstitucionalidade da exigência da Cota de Contribuição exigida na exportação de café aqui discutida, reinstituída pelo DL 2.295, de 21/11/86, também na vigência da Constituição Federal de 1967, como se verifica do Acórdão que a seguir transcrevo:

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO 408.830-4 ESPÍRITO SANTO

RELATOR MIN. CARLOS VELLOSO

RECORRENTE : UNIÃO

RECORRIDO (A/S) : UNICAPÉ COMPANHIA DE COMÉRCIO
EXTERIOR

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO.

CONTRIBUIÇÃO IBC. CAFÉ: EXPORTAÇÃO: COTA DE
CONTRIBUIÇÃO. DL 2.295, DE 21.11.86, ARTIGOS 3º E 4º.
CF/1967, ART. 21, § 2º, I; C.F/ 1988, ART. 149.

I. - Não recepção, pela C.F/88, da cota de contribuição nas
exportações de café; DL 2 295/86, arts. 3º e 4º. Precedentes do STF.

II. - Inconstitucionalidade da cota de contribuição do IBC - DL
2.295/86, arts. 2º e 4º. - frente à CF/67, art. 21, I, *ex vi* do disposto
no inciso I do § 2º do mesmo art. 21

III - R.E. conhecido e improvido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do
Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, na conformidade da
ata de julgamentos e das notas taquigráficas, por unanimidade,
conhece do recurso extraordinário e negar-lhe provimento,
declarando, entretanto, **incidenter tantum**, a inconstitucionalidade
dos artigos 2º e 4º do Decreto-lei nº 2.295, de 21 de novembro de
1986, frente à Constituição de 1968. Votou o Presidente. Ausentes,
justificadamente, os Senhores Ministros Celso de Mello e Nelson
Jobim.

Brasília, 15 de abril de 2004.”

Vale aqui, por derradeiro, a transcrição do teor do Voto condutor do
Acórdão supra, de lavra do I. Ministro Relator CARLOS VELLOSO, como segue:

“VOTO

O Sr, Ministro CARLOS VELLOSO (Relator); Trata-se de ação de
repetição do indébito, na qual a autora pretende a restituição de
valores recolhidos a título de “quota de contribuição”, em razão de
exportação de café em grão cru, e de aquisição de “direitos de
registro de declaração de venda — D.RD V”.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

Quer-se a restituição, portanto, dos valores pagos a título de quota de contribuição nas exportações de café, que foi reinstituída pelo DL 2.295, de 1986.

A União, contestando, sustentou, preliminarmente, a prescrição da ação, que a sentença de 1º grau rejeitou. O acórdão recorrido, entretanto, acolheu, parcialmente, a arguição de prescrição: tendo a ação sido ajuizada em 07/04/98, os recolhimentos efetuados até 07/04/88 - certidão de fls. 191-198 - encontrem-se prescritos.

Como bem acentua o Ministério Público Federal essa questão - a da prescrição - não é objeto deste recurso extraordinário.

Feita essa observação, examinemos o RE.

O D.L. 2.295, de 21.11.86, reinstituiu a cota de contribuição nas exportações de café (art. 2º). Os artigos 3º e 4º dispuseram assim a respeito da mencionada contribuição:

“Art. 2º - Nas exportações de café, volta a incidir a quota de contribuição instituída pela Instrução nº 205, de 12 de maio de 1961, da antiga Superintendência da Moeda e do Crédito, com as alterações deste Decreto-lei.

Art. 3º - A quota de contribuição será fixada pelo valor em dólar, ou o equivalente em outras moedas, por saca de 60 (sessenta) quilos e poderá ser distinta em função da qualidade do café exportado, inclusive o solúvel, de acordo com os respectivos preços internacionais.

Art. 4º - O valor da quota de contribuição será fixado pelo Presidente do Instituto Brasileiro do Café (IBC), ouvido o Conselho Nacional de Política Cafeeira (CNPC), criado pelo Decreto nº 93536, de 5 de novembro de 1986.

Parágrafo único. Era caso de urgência decorrente das oscilações internacionais do preço do café, o valor da quota poderá ser alterado, para maior ou para menor, pelo Presidente do IBC. ad referendum do Conselho Nacional da Política Cafeeira.”

Trata-se de uma contribuição que foi reinstituída pelo DL 2.295, de 1986, de intervenção no domínio econômico (CF/1988, art. 149; C.F/1967, art. 21, § 2º, I).

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

A C.F/67, no citado art. 21, § 2º, mandava aplicar a essa contribuição o disposto no item I do mesmo art. 21. É dizer, facultava ao Poder Executivo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar-lhe as alíquotas ou as bases de cálculo (CF, art. 21, I, *ex vi* do disposto no inc. I do §2º do mesmo artigo 21).

Nos RREE 191.044/SP, 191.203/SP, 191.227/SP, 191.246/SP e 198.554/SP, por mim relatados, examinamos a questão sob o pálio da CF/88. Decidiu o Supremo Tribunal Federal, então, pela não recepção, pela CF/88, da cota de contribuição nas exportações de café, dado que a CF/88 sujeitou as contribuições de intervenção à lei complementar do art. 146, III, aos princípios da legalidade (CF, art. 150, I), da irretroatividade (CF, art 150, III, a) e da anterioridade (CF, art. 150, III, b).

É dizer, a CF/88 não adotou, para as contribuições de intervenção no domínio econômico, a regra do art. 21, I, da C.F/1967.

A questão a ser decidida, agora, é se a contribuição aqui tratada, reinstituída pelo DL 2.295, de 1986, teria legitimidade constitucional frente à Constituição de 1967.

A norma do art. 21, I, da CF/67 estabelecia que, tratando-se da contribuição de intervenção, seria facultado ao Poder Executivo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar-lhe as alíquotas ou as base de cálculo.

A ressalva constitucional ao princípio da legalidade, está-se a ver, seria, apenas, para a alteração das alíquotas ou das base de cálculo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei. Não compreendia a ressalva, pois, a instituição da alíquota da contribuição.

Quando do julgamento dos recursos extraordinários linhas atrás mencionados, em que o exame da matéria restringia-se à não recepção, pela CF/88, da citada contribuição, o eminente Ministro Ilmar Galvão apreciou a questão também sob o pálio da C.F/1967 e concluiu no sentido de que o DL. 2.295, de 1986, que reinstituuiu a contribuição, artigos 3º e 4º, "se limitou a estabelecer a base de cálculo do tributo (valor em dólar por saca de 60 quilos de café - art. 4º), deixando o valor da quota (alíquota) para ser fixado pelo Presidente do Instituto Brasileiro do Café - IBC, ouvido o Conselho Nacional de Política Cafeeira - CNPC". Vale dizer, acrescentou o eminente Ministro Ilmar Galvão, "que o tributo nasceu desprovido

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.765
ACÓRDÃO Nº : 302-36.374

de um de seus elementos essenciais, isto é, alíquota fixada por lei, na forma prevista no § 2º do art. 21 da EC 01/69”.

Perfeito entendimento.

Na verdade, o DL. 2.295/86, instituidor da contribuição devida nas exportações de café não fixou a sua alíquota inicial, mas, apenas, a sua base de cálculo (valor em dólar por saca de 60 quilos de café — art. 4º).

É dizer, o DL. 2.295, de 1986, bem escreveu o Ministro Ilmar Galvão, no voto mencionado, “se revelara, desde a sua edição, incompatível com a EC 01/69 e, por conseguinte, sem qualquer validade.” Noutras palavras, a contribuição aqui versada era inconstitucional frente à C.F/67, art. 21,I.

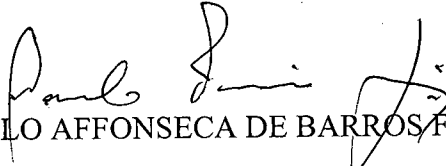
Do exposto, conheço do recurso e lhe nego provimento, declarada a inconstitucionalidade, frente à Constituição de 1967, dos arts. 2º e 4º do D.L. 2.295, de 1986.”

Como assevera o I. Ministro Carlos Velloso (Relator), no Voto acima transcrito, já havia o E. Supremo Tribunal Federal, em julgados anteriores, decidido pela não recepção, pela C.F. de 1988, da referida cota de contribuição nas exportações de café. (RR.EE 191.044/SP, 19L227/SP, 191.246/SP e 198.554/SP).

Por todas as razões expostas e tudo o mais que dos autos consta, reitero meu posicionamento manifestado em casos anteriores pois, no meu entender, parece-me inquestionável que observar a legalidade e a moralidade, promovendo a justiça fiscal almejada é dar provimento ao Recurso Voluntário aqui em exame, propiciando que o Requerente que de boa-fé efetuou o recolhimento das cotas de contribuição do IBC mencionadas, obtenha agora o ressarcimento cabível, com a atualização monetária prevista na legislação de regência, segundo o solicitado pelo contribuinte.

Face ao exposto, dou provimento ao Recurso.

Sala das Sessões, em 14 de setembro de 2004


PAULO AFFONSECA DE BARROS FÁRIA JÚNIOR Conselheiro