



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA TURMA**

CSRF/T03
Fls. 1.310

7

Processo nº 10768.009953/2002-95
Recurso nº 302-129.095 Especial do Contribuinte
Matéria QUOTA DE CONTRIBUIÇÃO DE EXPORTAÇÃO DE CAFÉ
Acórdão nº 03-06.264
Sessão de 09 de dezembro de 2008
Recorrente MERCANTIL TRADING S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. COTA DE CONTRIBUIÇÃO EXPORTAÇÃO DE CAFÉ. DECRETO-LEI 2.295/86. INCONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

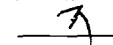
Consoante jurisprudência do STJ, independentemente de ulterior controle de constitucionalidade da lei, a decadência e a prescrição rompem o processo de positivação do direito, determinando a imutabilidade dos direitos subjetivos protegidos pelos seus efeitos, estabilizando as relações jurídicas.

PRAZO EXTINTIVO DO DIREITO DE RESTITUIÇÃO.

Relativamente à prescrição do direito de ação de repetição de indébito tributário, a jurisprudência do STJ (1ª Seção) é no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo de cinco anos, previsto no art. 168 do CTN, tem início na data da homologação - expressa ou tácita - do lançamento. Para que se considere o crédito extinto, não basta o pagamento: é indispensável a homologação do lançamento, hipótese de extinção albergada pelo art. 156, VII, do CTN. Assim, somente a partir dessa homologação é que teria início o prazo previsto no art. 168, I. E, não havendo homologação expressa, o prazo para a repetição do indébito é de dez anos a contar do fato gerador.

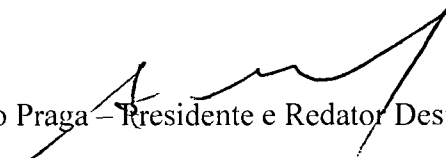
NÃO CABIMENTO DOS EXPURGOS INFLACIONÁRIOS. EXECUÇÃO ADMINISTRATIVA. CORREÇÃO MONETÁRIA. Expurgos inflacionários somente podem ser aplicados na execução administrativa quando determinados judicialmente. A administração tributária está limitada aos termos da NE COSAR/COSIT Nº 08/97, carecendo de autorização legal para restituir além desse limite.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.



Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso aplicando-se a tese dos 10 anos contados da ocorrência do fato gerador - tese dos 5 + 5 anos. Vencidos os Conselheiros Nanci Gama (Relatora), Luiz Roberto Domingo e Antonio Carlos Guidoni Filho que davam provimento. O conselheiro Antonio Praga, vencido em primeira votação, acompanha a Conselheira Relatora pelas suas conclusões. O Conselheiro Antonio Praga foi redesignado para redigir o voto vencedor.


Antonio Praga - Presidente e Redator Designado


Nanci Gama - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Anelise Daudt Prieto, Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro, Judith do Amaral Marcondes Armando, Maria Cristina Roza da Costa, Luiz Roberto Domingo, Antonio Carlos Guidoni Filho e Antonio Praga.

Ausente justificadamente a Conselheira Susy Gomes Hoffmann.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pelo contribuinte por intermédio do qual pretende ver reformado o acórdão 302-36.367, prolatado pela Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, que, por maioria de votos, negou provimento ao seu recurso voluntário, indeferindo o seu pedido de restituição de quota de contribuição sobre operações de exportação de café, apresentado em 27/06/02, recolhida no período maio de 1987 a março de 1990, com fundamento na declaração de inconstitucionalidade de referida contribuição, proferida em 18.09.97, pelo Supremo Tribunal Federal, por ocasião do Recurso Extraordinário nº 191.044-5/SP, acrescido de correção monetária.

O recurso especial foi interposto com fundamente nos artigos 5º e 7º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 55/98 e alterações posteriores, e teve seu seguimento deferido por despacho fundamentado exarado pela Presidente da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes.

Segundo o acórdão recorrido, não obstante a declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal da exação em causa, a mesma foi efetuada em controle difuso, sem emissão de Resolução pelo Senado Federal e nem foi editado qualquer ato autorizando a sua restituição, encontrando-se a autoridade administrativa impedida de promovê-la.



O contribuinte aponta alguns acórdãos divergentes que fundamentam o cabimento do seu recurso, bem assim sustenta o seu direito ao indébito devidamente corrigido pelos índices expurgados nos períodos que identifica em seu recurso.

A Fazenda Nacional em contra-razões defende os fundamentos do acórdão recorrido e requer que seja negado provimento ao recurso especial do contribuinte.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira Nanci Gama, Relatora

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos para sua admissibilidade por esta Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A matéria trazida pelo recurso especial interposto restringe-se ao *dies a quo* para a contagem do prazo que o contribuinte poder exercer o seu direito de pleitear a restituição dos recolhimentos que realizou a título de quota de contribuição para exportação do café, declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Como já me posicionei em outros processos cuja a questão é idêntica ao presente, o *dies a quo* do prazo para o contribuinte pleitear o indébito relativo a quota café inicia-se com a edição da Medida Provisória 219, publicada em 30 de setembro de 2004, quando, por iniciativa do Poder Executivo, foi afastada a cobrança de referida contribuição, em conformidade com a decisão do STF sobre a matéria.

De forma a elucidar o meu entendimento, adoto como minhas as razões do voto elaborado pelo ilustre Conselheiro Dr. Nilton Luiz Bártoli, especialmente quanto à tempestividade do pedido de restituição da contribuição da quota sobre exportação de café da Recorrente, cujo fundamento tenho a honra de transcrever como meu, conforme abaixo segue.

“Como é sabido, nos casos envolvendo o tributo ora em análise, vinha adotando até recentemente tese segundo a qual, embora ainda não houvesse um ato jurídico formal que conferisse efeitos erga omnes à decisão proferida inter partes, havia elementos jurídicos suficientes para se reputar indevida a exação, e conceder a restituição pleiteada.

Após a edição da Lei 11.051, de 29 de dezembro de 2004 (conversão da MP nº 219, de 30 de setembro de 2004) que, em seu artigo 3º, alterou a redação do artigo 18 da Lei 10.522/2002; e, mais recentemente, da edição da Resolução nº 28 do Senado Federal, publicada no DOU de 22 de junho de 2005, julgo que as questões atinentes à inconstitucionalidade da Cota de Contribuição sobre Exportação de Café e sobre a existência de ato estendendo efeitos erga omnes à decisão do Supremo Tribunal Federal, proferida em sede de controle difuso de constitucionalidade estão superadas, merecendo a atenção desse Colegiado apenas o debate acerca do termo a quo do prazo prescricional/decadencial para o contribuinte pleitear a restituição dos



valores pagos a título da Cota de Contribuição ao IBC, bem como dos índices de correção daquilo que se pretende restituir.

Tenho enfrentado problema semelhante nos casos de pedidos de restituição do FINSOCIAL, pelo que entendo ser oportuno trazer ao debate algumas reflexões que pude desenvolver naquele particular, mas que se ajustam ao presente caso.

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

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

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

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

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

Afinal, não prescreve o direito que ainda não nasceu.

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

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

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

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

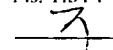
(destaques acrescentados)

Nesse diapasão, o precioso magistério de Paulo Pimenta¹

“A pretensão, na lição inesgotável de Pontes de Miranda, `é a posição subjetiva de poder exigir de outrem alguma prestação positiva ou negativa², ou seja, é a faculdade de exigir o cumprimento de uma prestação, seja a de dar, fazer, ou de não fazer.

¹ *A Restituição dos Tributos Inconstitucionais, o Novo Código Civil e a Jurisprudência do STF e do STJ*, in *Revista Dialética de Direito Tributário*, vol. 91, Editora Dialética, 2003, p. 90/91.

² *Tratado de Direito Privado*, t. 5, atual. Por Vislon Rodrigues, Campinas, Bookseller, 2000, p. 503.



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

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

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

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

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

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

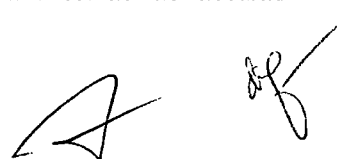
No terceiro caso, o contribuinte paga tributo que era devido à época do pagamento, e que posteriormente, por força de um fato que modifica a situação jurídica então vigente, torna-se indevido.

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

Tais casos encontram-se previstos nos incisos I e II do artigo 165 do CTN. Vale ainda acrescentar que, diferentemente do que ocorre no Direito Civil, onde para se repetir o que foi pago indevidamente se deve comprovar o erro, o indébito tributário prescinde de tal prova, bastando a comprovação do pagamento, qualquer que tenha sido o motivo.

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

Esse é o caso, por exemplo, dos eventos previstos no inciso III do artigo 165: reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.



Bem por isso, e na esteira do que já foi declinado acerca da prescrição e decadência, nesses casos (art. 165, III), a violação do direito que faz nascer a pretensão, in casu, a do contribuinte, só ocorre quando o pagamento que era devido se torna indevido.

Ocorre que o Código deixou de prever expressamente uma quarta hipótese, casualmente a que mais se verifica nos dias atuais: a de inconstitucionalidade da lei instituidora ou majoradora de tributo.

Na inconstitucionalidade de lei, normalmente só reconhecida a posteriori, há também uma modificação na ordem jurídica então em vigor, à semelhança dos casos previstos no inciso III do art. 165.

Como a questão de pagamento indevido por inconstitucionalidade da norma, reconhecida posteriormente, não foi prevista pelo Código, sendo de vital importância para se identificar o dies a quo do prazo prescricional/decadencial para se pleitear a restituição do indébito, a jurisprudência e a doutrina, estribadas nos princípios gerais de direito e demais normas do sistema, convencionaram que, nesses casos, está-se diante de um marco ou prescrição "especial".

Com efeito, 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 convalesce 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, convalesce, a situação antijurídica torna-se jurídica; o direito anistia a lesão anterior e já não se pode mais pretender que eu faça valer nenhuma ação. Esta é a conceituação da prescrição que mais nos defende de dificuldades da matéria."

SANTIAGO DANTAS esclarece que "a prescrição conta-se sempre da data em que se verificou a lesão", pois, na verdade, só com esta surge a denominada "actio nata", que sustenta o direito à reparação. Assim sendo, indaga-se: quando se verifica a lesão de um direito pelo recolhimento de um tributo, só posteriormente reconhecido por inconstitucional? Estará tal lesão configurada na data em que

A *ab*

A

recolhido o tributo, muito embora a norma, à época do pagamento, ainda detivesse a presunção de inconstitucionalidade?

As lições dos mestres MARCO AURÉLIO GRECO e HELENILSON CUNHA PONTES, in Inconstitucionalidade da Lei Tributária – Repetição do Indébito, Editora Dialética, 2002, obra integralmente dedicada ao tema em apreço, merecem ser destacadas, conforme p. 48, 51-52:

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

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

(...)

Tratando-se de hipótese em que o núcleo da questão é a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo em que se apóia a exigência e em função da qual o pagamento foi realizado, a situação adquire maior complexidade, pois não se trata apenas de aferir a adequação do fato à qualificação jurídica que resulta da lei ou do ato normativo, mas é preciso considerar mais dois elementos:

a) a mudança de qualificação jurídica do fato (pagamento) oriunda de um pronunciamento judicial que afirma a incompatibilidade da lei ou ato normativo – com base no qual o fato foi realizado – à Constituição; e

b) o momento em que esta mudança de qualificação jurídica ocorre, tendo em conta o momento em que o pagamento se deu. Aos dois elementos anteriores (fato + qualificação jurídica) deve-se acrescentar um terceiro elemento que é o momento em que se realiza o juízo de adequação/inadequação da lei ou ato normativo à Constituição (juízo de validade). Vale dizer, o elemento tempo passa a assumir importância capital, em razão do perfil que resulta do juízo de inconstitucionalidade que atinge a norma jurídica (...).

Olhando dessa perspectiva, e tendo em conta o momento em que se dá o cotejo entre o fato e o ordenamento positivo, para fins de reconhecer a qualificação jurídica que daí advém, à vista do pagamento feito, dois momentos devem ser identificados:

a) momento do pagamento; e

A *AB*

b) momento do julgamento da questão constitucional (pronunciamento quanto à validade).

Examinemos estes dois momentos.

Momento 1: o pagamento foi efetuado sob a vigência de uma lei ou de um ato normativo que o exigia. Estes, naquela data, estavam revestidos de presunção de constitucionalidade e o contribuinte cumpriu a norma vigente à época.

Portanto, no Momento 1 a qualificação jurídica de que está revestido o pagamento feito é de um pagamento devido, posto que corresponde, com exatidão, às previsões que o ordenamento positivo determinava à época e a norma estava cercada de presunção de constitucionalidade.

*Na medida em que o pagamento é devido, não há por que falar em fluência de prazo prescricional, pois não existe *actio nata*, uma vez que não estão reunidos os elementos que a configuram.*

Momento 2: num momento subsequente, sobrevém decisão judicial que declara a inconstitucionalidade da lei. Esta decisão altera a qualificação jurídica do pagamento feito, pois retira um de seus fundamentos de validade, de modo que o pagamento deixa de estar em sintonia com o ordenamento, para se tornar dele discrepante. Nesse momento, ele torna-se indevido não porque assim sempre tenha sido, mas porque passou a receber esta nova qualificação em decorrência da decisão judicial. Se nos perguntarmos, no momento imediatamente anterior à declaração de inconstitucionalidade, se os pagamentos são devidos ou indevidos, a resposta só pode ser que mantém a qualidade de devidos, pois até aquele momento não há pronunciamento que tenha alterado tal qualificação.”(grifos nossos)

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 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 pago, 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 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."

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

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

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

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

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







É o que prevê o artigo 102, § 2º, da Constituição Federal, combinado com os artigos 27 e 28, § único, da Lei 9.868/99, verbis:

“Art. 102.

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

LEI 9.868/99:

Art 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

Art. 28.

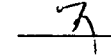
Parágrafo único. A declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, inclusive a interpretação conforme a Constituição e a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, TÊM EFICÁCIA CONTRA TODOS E EFEITO VINCULANTE EM RELAÇÃO AOS ÓRGÃOS DO PODER JUDICIÁRIO e à Administração Pública federal, estadual e municipal.” (grifos nossos)

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

Afora a declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF em ADIN ou Resolução do Senado Federal estendendo efeitos erga omnes à decisão proferida em sede de controle difuso de constitucionalidade de norma, há ainda a terceira modalidade de fato jurídico apto a tornar indevida uma determinada exação, deflagrando nesse instante o direito à sua repetição.

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

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



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

Em 30.9.2004 foi editada a Medida Provisória nº 219, posteriormente convertida na Lei 11.051, de 29 de dezembro de 2004.

Seu artigo 3º inseriu no rol do artigo 18 da Lei 10.522/2002, que dispensa a Fazenda Nacional de constituir créditos, inscrever na Dívida Ativa, ajuizar execução fiscal, bem como autorizar a cancelar o lançamento e a inscrição, a Cota de Contribuição ao IBC, revigorada pelo art. 2º do Decreto-Lei nº 2.295, de 21 de novembro de 1986.

Após a edição da citada Medida Provisória, os artigos 18 e 19 da Lei 10.522/2002 passaram a ostentar a seguinte redação:

“Art. 18. Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente:

I - à contribuição de que trata a Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, incidente sobre o resultado apurado no período-base encerrado em 31 de dezembro de 1988;

II - ao empréstimo compulsório instituído pelo Decreto-Lei nº 2.288, de 23 de julho de 1986, sobre a aquisição de veículos automotores e de combustível;

III - à contribuição ao Fundo de Investimento Social - Finsocial, exigida das empresas exclusivamente vendedoras de mercadorias e mistas, com fundamento no art. 9º da Lei nº 7.689, de 1988, na alíquota superior a 0,5% (cinco décimos por cento), conforme Leis nºs 7.787, de 30 de junho de 1989, 7.894, de 24 de novembro de 1989, e 8.147, de 28 de dezembro de 1990, acrescida do adicional de 0,1% (um décimo por cento) sobre os fatos geradores relativos ao exercício de 1988, nos termos do art. 22 do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987;

IV - ao imposto provisório sobre a movimentação ou a transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira - IPMF, instituído pela Lei Complementar nº 77, de 13 de julho de 1993, relativo ao ano-base 1993, e às imunidades previstas no art. 150, inciso VI, alíneas "a", "b", "c" e "d", da Constituição;

V - à taxa de licenciamento de importação, exigida nos termos do art. 10 da Lei nº 2.145, de 29 de dezembro de 1953, com a redação da Lei nº 7.690, de 15 de dezembro de 1988;

VI - à sobretarifa ao Fundo Nacional de Telecomunicações;

VII - ao adicional de tarifa portuária, salvo em se tratando de operações de importação e exportação de mercadorias quando objeto de comércio de navegação de longo curso;

VIII - à parcela da contribuição ao Programa de Integração Social exigida na forma do Decreto-Lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988, e do







Decreto-Lei nº 2.449, de 21 de julho de 1988, na parte que exceda o valor devido com fulcro na Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e alterações posteriores;

IX - à contribuição para o financiamento da seguridade social - Cofins, nos termos do art. 7º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 1º da Lei Complementar nº 85, de 15 de fevereiro de 1996.

X - à Cota de Contribuição revigorada pelo art. 2º do Decreto-Lei nº 2.295, de 21 de novembro de 1986.

§ 1º Ficam cancelados os débitos inscritos em Dívida Ativa da União, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 100,00 (cem reais).

§ 2º Os autos das execuções fiscais dos débitos de que trata este artigo serão arquivados mediante despacho do juiz, ciente o Procurador da Fazenda Nacional, salvo a existência de valor remanescente relativo a débitos legalmente exigíveis.

§ 3º O disposto neste artigo não implicará restituição ex officio de quantia paga.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre:

I - matérias de que trata o art. 18;

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, ou do Superior Tribunal de Justiça, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda.

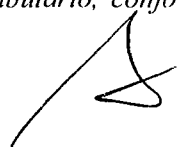
§ 1º Nas matérias de que trata este artigo, o Procurador da Fazenda Nacional que atuar no feito deverá, expressamente, reconhecer a procedência do pedido, quando citado para apresentar resposta, hipótese em que não haverá condenação em honorários, ou manifestar o seu desinteresse em recorrer, quando intimado da decisão judicial.

§ 2º A sentença, ocorrendo a hipótese do § 1, não se subordinará ao duplo grau de jurisdição obrigatório.

§ 3º Encontrando-se o processo no Tribunal, poderá o relator da remessa negar-lhe seguimento, desde que, intimado o Procurador da Fazenda Nacional, haja manifestação de desinteresse.

§ 4º A Secretaria da Receita Federal não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que trata o inciso II do caput deste artigo.

§ 5º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso." (grifos nossos)



7

Ao dispensar a constituição de créditos, a inscrição na Dívida Ativa, o ajuizamento de execução fiscal, cancelando o lançamento e a inscrição relativos ao que foi exigido a título de Cota de Contribuição ao IBC, a Medida Provisória reconheceu implicitamente a declaração de inconstitucionalidade da norma proferida pelo STF no julgamento do RE nº 408.830-4-ES.

Ao reconhecer a inconstitucionalidade da citada Contribuição, dispensando a Administração Tributária de procedimentos arrecadatórios nesse particular, a Fazenda Nacional admitiu a violação do direito do contribuinte, marco inicial do prazo prescricional para que este pleiteie sua restituição.

Nesse sentido, respaldado pela doutrina de Ricardo Lobo Torres, ensina com sua habitual propriedade Gabriel Lacerda Troianelli³:

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

A jurisprudência, na verdade, teve como fundamento não a lei, mas a doutrina, que, especialmente após as lições de Ricardo Lobo Torres⁴, vem defendendo a existência de causas supervenientes de abertura de prazo para o contribuinte reaver tributo indevidamente pago, entre as quais a decisão do Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado e a resolução do Senado Federal, hoje pacificamente admitidas pelos Tribunais."

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

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

(...)

Na declaração de inconstitucionalidade da lei a decadência ocorre depois de cinco anos da data do trânsito em julgado da decisão do STF proferida em ação direta ou da publicação da Resolução do Senado

³ *Lei Interpretativa e Prescrição do Direito de Repetir: Novo Prazo para a Contribuição ao PIS*, in Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 71, Editora Dialética, 2001, p. 73.

⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Restituição dos Tributos*. Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 167/170.

A

ab



que suspendeu a lei com base em decisão proferida incidenter tantum pelo STF. Até aquela data o contribuinte só poderia exercer o seu direito se, concomitantemente, postulasse a declaração judicial de inconstitucionalidade. Esse, entretanto, seria outro tipo de processo de restituição, sujeito às regras do CTN, como vimos no Título II, inconfundível com o que decorre de uma decretação de inconstitucionalidade com eficácia erga omnes. Na hipótese de que se cuida já existe a prejudicialidade da questão da inconstitucionalidade. Logo, a partir da data em que se adquiriu eficácia erga omnes a declaração é que se contará o prazo da decadência. Nem haverá justificativa para restringir o direito do contribuinte, contando o prazo a partir do pagamento (legal e devido), pois serviria de estímulo à multiplicação de repetitórias dirigidas, concomitantemente, contra a constitucionalidade da lei.

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

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

Número do Recurso: 119471

Câmara: SEGUNDA CÂMARA

Número do Processo: 10183.002651/99-73

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: RESTITUIÇÃO/COMP PIS

Recorrente: ELÉTRICA CUIABANA LTDA

Recorrida/Interessado: DRJ-CAMPO GRANDE/MS

Data da Sessão: 05/12/2002 08:00:00

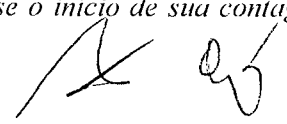
Relator: Antônio Carlos Bueno Ribeiro

Decisão: ACÓRDÃO 202-14475

Resultado: NPQ – NEGADO PROVIMENTO POR QUALIDADE

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

Ementa: NORMAS PROCESSUAIS - RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO DE INDÉBITO - DECADÊNCIA. O prazo para pleitear a restituição ou compensação de tributos pagos indevidamente é sempre de 05 (cinco) anos, distinguindo-se o início de sua contagem



em razão da forma em que se exterioriza o indébito. Se o indébito exsurge da iniciativa unilateral do sujeito passivo, calcado em situação fática não litigiosa, o prazo para pleitear a restituição ou a compensação tem início a partir da data do pagamento que se considera indevido (extinção do crédito tributário). Todavia, se o indébito se exterioriza no contexto de solução jurídica conflituosa, o prazo para desconstituir a indevida incidência só pode ter início com a decisão definitiva da controvérsia, como acontece nas soluções jurídicas ordenadas com eficácia erga omnes, pela edição de Resolução do Senado Federal para expurgar do sistema norma declarada inconstitucional, ou na situação em que é editada Medida Provisória ou mesmo ato administrativo para reconhecer a impertinência de exação tributária anteriormente exigida.

1.1.1 Decadência – Pedido de Restituição – Termo Inicial

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

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

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

Número do Recurso: 128622

Câmara: SEXTA CÂMARA

Número do Processo: 13678.000008/99-41

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: ILL

Recorrente: CIA. AGRO PASTORIL DO RIO GRANDE

Recorrida/Interessado: DRJ-JUIZ DE FORA/MG

Data da Sessão: 11/07/2002 00:00:00

Relator: Wilfrido Augusto Marques

Decisão: Acórdão 106-12786

Resultado: OUTROS – OUTROS



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

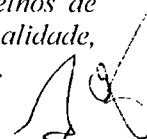
Ementa: DECADÊNCIA - PEDIDO DE RESTITUIÇÃO - TERMO INICIAL - Em caso de conflito quanto à inconstitucionalidade da exação tributária, o termo inicial para contagem do prazo decadencial do direito de pleitear a restituição de tributo pago indevidamente inicia-se: a) da publicação do acórdão proferido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

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

"Em que momento houve a extinção do crédito tributário? A resposta mais óbvia seria – no mês que o imposto passou a indevido As regras definidas pelos artigos 165 e 168 da Lei nº 5.172 de 25/10/66 – Código Tributário Nacional, pelas características próprias do caso em pauta, não podem ser literalmente aplicadas não há como aplicar a regra inserida no inciso I do art. 168 do CTN que o direito de pleitear a restituição é de cinco anos da extinção do crédito tributário. Primeiro, porque na época era incabível qualquer pedido de restituição uma vez que, até então, esta espécie de rendimento era considerada tributável, tanto na esfera administrativa como na judiciária. Segundo, em nome do princípio de segurança jurídica não se pode admitir a hipótese de que a contagem para o exercício de um direito TENHA INÍCIO antes da data de sua AQUISIÇÃO. Como é que o contribuinte poderia pedir RESTITUIÇÃO daquilo que legalmente foi retido e recolhido? O contribuinte só adquire o direito de requerer a devolução daquele imposto, que num dado momento foi considerado indevido, por um novo ato legal ou decisão judicial transitada em julgado. No caso aqui enfocado, aplica-se a norma inserida no inciso I do art. 165 do Código Tributário Nacional No momento que o pagamento do imposto foi considerado indevido, cabe à administração por dever de ofício, devolve-lo. A regra é a administração devolver o que sabe que não lhe pertence, a exceção é o contribuinte ter que requerê-la e, neste caso, só poderia fazê-lo a partir do momento que adquiriu o direito de pedir a devolução..... "

A propósito do que consignou o ilustre jurista Gabriel Troianelli, cumpre destacar que, no âmbito dos processos administrativo-tributários federais, há sim norma positiva que contempla as três efemérides reconhecidas pela jurisprudência, como marcos de irradiação de efeitos erga omnes à declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF.

É o dispositivo do Regimento Interno que faculta aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação, em virtude de inconstitucionalidade, de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo em vigor.





Com efeito, o artigo 22A do Regimento Interno, introduzido pelo art. 5º da Portaria MF nº 103, de 23/04/2002, autoriza os Conselhos de Contribuintes a afastar a aplicação de normas que embasem a exigência de crédito tributário cujo reconhecimento de sua inconstitucionalidade tenha alcançado efeitos erga omnes, ou seja: (i) que já tenham sido declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal. Se em ação direta, após a publicação da decisão; se pela via incidental, após a publicação da resolução do Senado Federal que suspender a execução do ato (art. 22º, § único, I); ou (ii) cuja aplicação [de tais normas] tenha sido dispensada por ato do próprio Secretário da Receita Federal ou do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, determinando a desistência das correspondentes execuções fiscais.

Ora, sendo defeso aos Conselhos de Contribuintes pronunciar a inconstitucionalidade de norma, só cabendo afastar sua aplicação naquelas únicas hipóteses, ou seja, quando já houver o reconhecimento [prévio e de efeitos erga omnes de sua inconstitucionalidade, é de se concluir que tais eventos foram positivados pela legislação (Regimento Interno) como fatos modificadores da ordem jurídica antes em vigor.

Se tais fatos modificam a ordem jurídica então em vigor, tornando, in casu, indevido aquilo que até ali era devido, por uma questão de lógica hermenêutica devem ser considerados como o dies a quo do prazo para se pleitear a restituição do tributo, somente reputado inconstitucional, repita-se, após a ocorrência de um dos fatos (marcos temporais) previstos na legislação.

Finalmente, resta esclarecer que à dispensa de constituição de créditos veiculada pela MP 219/2004 veio se somar a Resolução do Senado Federal nº 28, de 21 de junho de 2005 (DOU 22.6.05), que suspendeu a execução dos "arts. 2º e 4º do Decreto-Lei nº 2.295, de 21 de novembro de 1986, em virtude de declaração de inconstitucionalidade em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário nº 408.830-4 - Espírito Santo".

In casu, sendo a MP 219/2004 anterior à Resolução 28/2005 do Senado Federal, é da primeira que se deve contar o prazo prescricional/decadencial para o pedido de restituição do contribuinte."

Quanto ao pedido de correção monetário dos valores objeto de restituição, entendo que sua apreciação no presente momento consistiria em supressão de instância. eis que não houve exame deste pedido pelas instâncias inferiores.

Diante do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao presente Recurso, para afastar a prescrição defendida pelas instâncias inferiores, ressaltando, contudo, a necessidade de baixa à primeira instância para exame das demais questões de mérito, pertinentes ao crédito objeto de restituição.

É como voto.


Nanci Gama



Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Praga – Redator Designado.

Tendo em vista que a Conselheira Maria Cristina Roza da Costa - redatora designada originalmente - deixou de compor o CARF, passo ao voto vencedor da lavra da ilustre Conselheira, que foi aprovado pelo colegiado em sessão, no julgamento deste processo.

“O juízo de admissibilidade já foi devidamente realizado, cumprindo o recurso especial os requisitos para seu conhecimento.

A matéria em foco está centrada na determinação do prazo prescricional (ou decadencial) do direito de repetir indébitos tributários quando a norma de regência do tributo é declarada inconstitucional de forma definitiva pelo supremo Tribunal Federal.

Alguns conceitos fundamentais à formação da convicção do julgador estão pacificados entre as partes e se constituem nos seguintes:

- Declaração de inconstitucionalidade gera direito à repetição de indébito;
- O direito à repetição do indébito surge no momento em que ocorre a lesão do direito (*actio nata*);
- O prazo prescricional (ou decadencial) é de cinco anos;

Entretanto outros conceitos jurídicos, decisivos para apascentar a lide, padecem de convergência e são os seguintes:

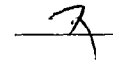
- efeito *erga omnes* da declaração incidental de inconstitucionalidade;
- imprescindibilidade da edição de resolução pelo Senado Federal, nos termos do inciso X do art. 52 da Constituição Federal;
- início da contagem do prazo prescricional (ou decadencial).

As interpretações convergentes prescindem de maiores ou melhores análises, limitando o encaminhamento da solução da lide à análise das premissas jurídicas em que as partes estão dissonantes.

É de se notar que as três questões acima citadas e ora objeto de análise, se incluem entre as grandes, senão as maiores, questões do direito tributário brasileiro.

Primeiramente, quanto às preliminares aduzidas pela Procuradoria da Fazenda Nacional em suas contra-razões não são as mesmas acolhidas considerando a improcedência da primeira, de vez que os recolhimentos objeto do pedido de restituição foram realizados após 05.10.1988, portanto, sob a égide da atual e não da anterior Constituição, como alega. E,





segundo, porque a discussão em torno dos fundamentos do voto proferido pelo Ministro Ilmar Galvão no RE nº 191.044-5/SP não alcança o cerne dos fundamentos da recorrente.

Assim, adentro à análise da matéria de mérito.

Particularmente quanto à contagem do prazo prescricional (ou decadencial), matéria que efetivamente resolve a lide, é consabido que a exegese dos arts. 165 e 168 do CTN apropriada pelo Fisco federal sempre foi no sentido de considerar o prazo prescricional do direito de repetir indébito como sendo de cinco anos, contados do pagamento.

Também a doutrina defendia a mesma hermenêutica dos citados artigos. Para exemplificar, vale trazer a baila o Parecer emitido pelo ilustre tributarista Gilberto de Ulhoa Canto acerca da prescrição do direito de repetir indébito decorrente de norma que padecia do vício de inconstitucionalidade, *in* Direito Tributário Aplicado – Pareceres, ed. Forense Universitária – Biblioteca Jurídica, p. 166 a 200, cujo capítulo 7 tem o seguinte título: “*Rendas Públicas. Cota de contribuição, exportação de café. Para-fiscalidade. Contribuições de intervenção econômica. Tributos vinculados e não vinculados. Destinação do produto da arrecadação do tributo. Constituição: Recepção de legislação ordinária a ela anterior*”, emitido em 1969. Uma das conclusões do autor está vazada nos seguintes termos:

118 (719). Além disso, assiste aos interessados o direito de pedir e obter em Juízo restituição das importâncias pagas a título de quota de contribuição durante os últimos cinco anos, contados do pagamento de cada parcela, como previsto no art. 168 do CTN. A circunstância de os interessados haverem pago a quota de contribuição sem oposição ou resistência, mesmo que configure uma conduta continuada por muitos anos, não exclui o seu direito à respectiva restituição. (destaquei)

O mesmo entendimento foi externado pelo Prof. Sacha Calmon Navarro Coêlho quando juiz da 12ª Vara da Justiça Federal, Seção do Estado de Minas Gerais, em sentença proferida na ação ordinária autuada sob nº 91.0002641-7, a qual foi confirmada pelo Supremo Tribunal Federal e cujo texto do dispositivo é o seguinte:

“Ex-positis”, julgo procedente a ação para condenar a União Federal a restituir à Autora o valor correspondente a UFIRs, acrescido de juros moratórios a contar do trânsito em julgado da sentença (C.T.N., art. 167, parágrafo único) obedecida a prescrição quinquenal dia a dia.

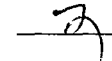
(...)

Também no brilhante voto proferido pelo Conselheiro Antonio Carlos Atulim na 2ª Turma desta CSRF, observa-se o seguinte fundamento em relação à prescrição (decadência) do direito de repetir indébito em decorrência de norma declarada inconstitucional:

No tocante ao prazo de decadência para pedir restituição de tributos declarados inconstitucionais, filio-me ao entendimento lançado pelo Ministro Luiz Fux no voto proferido no julgamento do RESP Nº 511.279.

À luz destes argumentos, conclui-se que nem a declaração de inconstitucionalidade no controle concentrado, nem a Resolução do Senado no controle difuso, e tampouco um ato de caráter geral do Executivo que reconheça a inconstitucionalidade, têm o condão de ressuscitar direitos patrimoniais prescritos segundo as regras do CTN. Entendimento em sentido contrário, conduziria à iniquidade de conferir privilégio aos contribuintes que permaneceram inertes em relação àqueles que ingressaram em juízo





atacando a lei inconstitucional, uma vez que os primeiros poderiam recuperar tudo o que pagaram sob o império da lei inconstitucional, enquanto que os segundos somente recuperariam o que recolheram no quinquênio imediatamente anterior à propositura das respectivas ações.

Entretanto, o enfrentamento de tais matérias com construções exegéticas próprias, no plano do julgamento administrativo, no meu entender, encontra-se superado.

As decisões proferidas pelos ministros do Superior Tribunal de Justiça – STJ, desde que se declarou a primeira lei tributária inconstitucional, foram marcadas por posições extremamente divergentes, mormente quanto à contagem dos prazos prescricionais e decadenciais. Após extensos debates ao longo dos anos, registrados nos votos proferidos nesta seara, o Tribunal evoluiu para o entendimento acolhido pela maioria dos ministros, o qual passou a ser adotado por todos eles como precedente.

Hoje, verifica-se a pacificação da matéria, nos termos do art. 105 da Constituição da República, traduzida na jurisprudência firmada pelo órgão judiciário competente para preservar a unidade e autoridade do direito federal, conforme ensina o Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira (in Revista de Informação Legislativa, Brasília, ano 27, n. 107 jul;set 1990, p. 147-160), ao discorrer acerca da função legal do recurso especial, *verbis*:

Trata-se de modalidade de recurso extraordinário latu sensu, destinado, por previsão constitucional, a preservar a unidade e autoridade do direito federal, sob a inspiração de que nele o interesse público, refletido na correta interpretação da lei, deve prevalecer sobre os interesses das partes. Ao lado do seu objetivo de ensejar o reexame da causa, avulta sua finalidade precípua, que é a defesa do direito federal e a unificação da jurisprudência. Não se presta, entretanto, ao exame de matéria de fato, e nem representa terceira instância. Alguns vêem suas origens no writ of error do direito norte-americano e outros a sua inserção na categoria dos recursos de cassação do direito europeu.

Nesse diapasão, considerando que a defesa pugna pelo balizamento da contagem do prazo prescricional (ou decadencial, como entendem outros) na data da decisão do STF que declarou incidentalmente a inconstitucionalidade do Decreto-lei nº 2.295/86, ou na data da edição da Resolução pelo Senado Federal nº 28, publicada em 22/06/2005, que suspendeu a execução da referida norma em face da decisão definitiva proferida em 15/04/2004, ou ainda, da data da publicação da Lei nº 11.051/2004, reporto-me ao voto proferido em 19/05/2008 pela i. Conselheira Rosa Maria De Jesus Da Silva Costa De Castro no Acórdão nº 302-39.445, já declarado nesta e. Câmara Superior de Recursos Fiscais, que traduziu com clareza minha convicção pessoal (exceto no ponto relativo ao posicionamento antecedente, de vez que até então eu considerava que a contagem do prazo prescricional era de 5 anos, a partir do pagamento), o qual peço vênia para reproduzir parcialmente:

Ab initio, gostaria de ressaltar que, durante vários meses, defendi posicionamento segundo o qual os textos legais têm pressuposto de legalidade e de constitucionalidade e, portanto, o prazo de cinco anos para requerer a restituição dos valores indevidamente recolhidos, somente poderia começar a ser contado a partir da decisão judicial com efeitos erga omnes, conforme defendido pela própria contribuinte em epígrafe (doravante denominada Interessada).



*Nada obstante, após muitas considerações e discussões com meus pares, acabei por acatar uma ponderação que entendo ser totalmente coerente: **O Poder Executivo deve seguir as orientações jurisprudenciais, quando pacificadas pelo Poder Judiciário.***

Logo, alterei minha posição para acatar a linha de entendimento consolidado, e confirmado recentemente pelo STJ, segundo o qual o prazo de 5 (cinco) anos estabelecido para a Decadência do crédito decorrente de indébito tributário (artigo 168, I, do CTN) deve ser somado ao interstício hábil à homologação assinalada no § 4º do artigo 150 do CTN:

“§ 4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Se não se operou a homologação expressa ventilada em tal dispositivo, deflui daí a consumação tácita de tal expediente administrativo, dependente do transcurso de 5 (cinco) anos contados da ocorrência de cada qual dos fatos geradores do tributo considerado para ser reputado materializado.

Antes de esgotados os prazos referidos (5 anos + 5 anos) não se pode cogitar de extinção do direito de a Interessada requerer a restituição de tributo indevidamente recolhido, sobretudo porque não transcorrido o período hábil à constatação formal, pela Fazenda Pública, de que a mesma promoveu pagamentos indevidos.

Consulte-se, nesta toada, o entendimento do STJ sobre o tema, que em tudo confirma as observações adredemente formuladas (RE nº 327043):

“1. Questiona-se, aqui, (a) a natureza – se interpretativa ou não - do art. 3º da LC 118/2005, segundo o qual, para efeito de contagem do prazo para a repetição do indébito, deve ser considerado que “a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado”, bem como (b) a legitimidade da art. 4º, segunda parte, da mesma Lei, que determina a aplicação retroativa daquele artigo 3º, tal como prevê o art. 106, I, do CTN.

(...)

6. Ainda que se admita a possibilidade de edição de lei interpretativa, como prevê o art. 106, I, do CTN, mas considerando o que antes se disse sobre o processo interpretativo e seus agentes oficiais (= a norma é aquilo que o Judiciário diz que é), evidencia-se como hipótese paradigmática de lei inovadora (e não simplesmente interpretativa) aquela que, a pretexto de interpretar, confere à norma interpretada um conteúdo ou um sentido diferente daquele que lhe foi atribuído pelo Judiciário ou que limita o seu alcance ou lhe retira um dos seus sentidos possíveis.

É o que ocorre no caso em exame. Com efeito, sobre o tema relacionado com a prescrição da ação de repetição de indébito tributário, a jurisprudência do STJ (1ª Seção) é no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo de cinco anos, previsto no art. 168 do CTN, tem início, não na data do recolhimento do tributo indevido, e sim na data da homologação – expressa ou tácita - do lançamento. Segundo entende o Tribunal, para que o crédito se considere extinto, não basta o pagamento: é indispensável a homologação do lançamento, hipótese de extinção albergada pelo art. 156, VII, do CTN. Assim, somente a partir dessa homologação é que teria início o prazo previsto no art. 168, I. E, não havendo

homologação expressa, o prazo para a repetição do indébito acaba sendo, na verdade, de dez anos a contar do fato gerador.

(...)

Ora, o art. 3º da LC 118/2005, a pretexto de interpretar esses mesmos enunciados, conferiu-lhes, na verdade, um sentido e um alcance diferente daquele dado pelo Judiciário.

Ainda que defensável a “interpretação” dada, não há como negar que a lei inovou no plano normativo, pois retirou das disposições normativas interpretadas um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ, intérprete e guardião da legislação federal. Se, como se disse, a norma é aquilo que o Judiciário, como seu intérprete, diz que é, não pode ser considerada simplesmente interpretativa a lei que dá a ela outro significado. Em outras palavras: não pode ser considerada interpretativa a lei que tem o evidente objetivo de modificar a jurisprudência dos Tribunais. Somente a jurisprudência é que pode, legitimamente, alterar a jurisprudência.

7. Não se nega ao Legislativo o poder de alterar a norma (e, portanto, se for o caso, também a interpretação formada em relação a ela). Pode, sim, fazê-lo, mas não com efeitos retroativos.

(...)”

Carlos Maximiliano, (*in* *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 19ª. ed., Rio de Janeiro: forense, 2006, p. 72) melhor explana acerca da interpretação de uma norma, conforme segue:

*Opera-se a exegese autêntica, em regra, por meio de disposição geral, e, ainda que defeituosa, injusta, em desacordo com o verdadeiro espírito do texto primitivo, prevalece enquanto não a revoga o Poder Legislativo; é obrigatória, deve ser observada por autoridades e particulares. Entretanto, **só se aplica aos casos futuros, não vigora desde a data do ato interpretado, respeita os direitos adquiridos em consequência da maneira de entender um dispositivo por parte do Judiciário, ou do Executivo.** Nos países onde o princípio – fulminador da retroatividade das leis se acha inserto na Constituição, ele adquire excepcional amplitude, expunge as restrições comuns entre os povos que adotam a mesma regra como doutrina para ser observada pelos tribunais, ou preceito positivo, porém ordinário, sem força para vincular o parlamento. **No Brasil e nos Estados Unidos nem as próprias Câmaras se isentam do dever imperioso de não entender texto algum em sentido retroativo.***

Esse o efeito do ato de interpretar adotado pela jurisprudência pacificada do STJ, acima reproduzida. E, como se manifestou esse Tribunal, a jurisprudência só pode ser modificada pela própria jurisprudência.

É cediço que a pretensão da recorrente de abrir a contagem do prazo prescricional a partir da data da declaração de inconstitucionalidade ou da publicação da resolução do Senado Federal é decorrente de construção exegética que mais atende a seus interesses do que propriamente à hermenêutica que efetivamente determine o sentido e o alcance das expressões das normas que regem a matéria.

Tal construção exegética, a meu ver, derrui não só a segurança jurídica das relações tributárias como também a própria Constituição Federal na parte em que adota as duas

vias de controle de inconstitucionalidade – a direta e a difusa, além de pretender introduzir hermenêutica casuística no sistema jurídico brasileiro.

Ainda reportando-me à jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, ilustra bem a questão da prescrição e da decadência, quando a norma é declarada inconstitucional, a posição do Ministro Luiz Fux no AgREsp 437834/PR, publicado em 24/11/2003, verbis:

... a declaração de inconstitucionalidade somente tem o condão de iniciar o prazo prescricional quando, pelas regras gerais do CTN, a prescrição ainda não se tenha consumado. Considerando a tese sustentada de que a ação direta de inconstitucionalidade é imprescritível, e em face da discricionariedade do Senado Federal em editar a resolução prevista no art. 52, X, da Carta Magna, as ações de repetição do indébito tributário ficariam sujeitas à reabertura do prazo prescricional por tempo indefinido, violando o primado da segurança jurídica, e a fortiori, todos os direitos seriam imprescritíveis, como bem assentado em sede doutrinária:

"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.

Portanto, quaisquer que sejam as posições e teses pessoais ou de grupos que até então lutaram para prevalecer no contexto do julgamento administrativo, o certo é que nenhum operador do Direito, mormente se investido em função judicante, tem legitimidade para afastar a jurisprudência pacificada pelo Tribunal detentor da atribuição constitucional de firmar a correta aplicação de lei federal, o STJ.

Reafirmando as palavras da ilustre Conselheira Rosa Maria, acima reproduzidas, afastar o entendimento pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça acerca da forma de contagem do prazo prescricional para repetição de indébito, em última análise, resultará em este Tribunal Administrativo Tributário, ao agir com espeloteio, compelir o Poder Executivo a restituir mais do que o *quantum* admitido na jurisprudência serenada no Poder Judiciário.

Nessa toada, o pedido da interessada está, portanto, totalmente prescrito.

Para esgotar as matérias aduzidas em recurso, quanto aos expurgos inflacionários, adoto os fundamentos insertos no Acórdão nº 303-34.807, de autoria do então conselheiro Zenaldo Loibmann, que peço vênha para reproduzir:





É faculdade do contribuinte optar pela execução administrativa como alternativa à judicial, sendo assim deve o mesmo se adequar aos termos autorizados legalmente à Administração, que é atividade vinculada.

A administração tributária na exigência de créditos tributários cobra eventualmente do contribuinte a título de acréscimos para atualização monetária conforme dispõe a Norma de Execução (NE) COSAR/COSIT nº 08/97.

Assim, no que tange aos chamados expurgos inflacionários, reclamados com referência a perdas monetárias produzidas por Planos Econômicos, fulece competência ao órgão administrativo para incluir tais índices no valor do indébito demonstrado. O fundamento é o mesmo que venho registrando em casos análogos, isto é, a União Federal ao cobrar dos contribuintes créditos tributários não recolhidos até a data de vencimento, somente pode aplicar sobre eles a taxa SELIC e os demais índices apontados na NE 08/97. Desse modo, por extrapolar autorização legal, não se justificaria que a Administração Federal [corrigisse] viesse a atualizar o valor de débito da Fazenda Nacional para com o contribuinte, por decorrência de recolhimento indevido, de modo diferente e mais gravoso aos cofres da União Federal.

Neste ponto, penso que há um claro limite à administração tributária e fiscal, impedida, ou melhor, não autorizada a aplicar qualquer índice de atualização fora da NE 08/97, salvo quando haja imposição de decisão judicial que os especifique. Na esfera administrativa, penso que há uma impossibilidade.

(...)"

Ante o exposto, a maioria do colegiado votou por negar provimento ao recurso especial de divergência apresentado pelo contribuinte, para considerar prescritos o direito à repetição dos indébitos pleiteados nos autos.


Antonio Praga – Redator Designado.





Declaração de Voto

Conselheiro Antonio Praga.

Passo agora à minha declaração de voto.

As 4 (quatro) turmas da Câmara Superior de recursos fiscais - CSRF vinham reiteradamente decidindo, por expressiva maioria de votos, que a contagem do prazo de 5 (cinco) anos para interposição de pedidos de reconhecimento de direito creditório, em face da declaração de inconstitucionalidade de tributos, não incidência ou ilegalidade da cobrança, inicia-se com o primeiro ato legal ou administrativo que reconhecer a impropriedade da exigência.

O entendimento que manifestei sobre a matéria sempre foi vencido, seja em câmaras do 1º. Conselho, seja nas Turmas da CSRF. Por isso, acatei esse entendimento visando a estabilidade e pacificação da jurisprudência da CSRF, até porque o resultado prático seria o mesmo.

Ocorre que no julgamento desses recursos, que tratam do pedido de restituição da cota-café, 4(quatro) dos 8(oito) conselheiros desta Terceira Turma orientaram o voto pela contagem do prazo a partir do fato gerador (5anos + 5 anos), sendo minha tese mais uma vez vencida em primeira votação. Acompanhei o entendimento desses 4 (quatro) conselheiros, pois, estabelece não só prazo para interposição do pleito como também limite temporal para os valores passíveis de restituição, sendo esta limitação o ponto crucial que determinou meu voto.

Pois bem. Reiteiro meu posicionamento:

O artigo 37 da Constituição Federal determina que a “*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 (...)*” (Grifei).

Por seu turno, o artigo 149 do CTN estabelece:

“Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...)

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; (...)

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.”

Ora, a própria administração tributária reconheceu que a exigência da cota-café era indevida. Essa mesma administração tinha condições de apurar quais empresas recolheram o tributo indevidamente, através das declarações dos contribuintes e dos documentos de arrecadação (DARF).



Da mesma forma que a administração tributária tem o poder/dever de rever a constituição dos créditos tributários recolhidos/declarados a menor quando tem conhecimento de irregularidades, enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública, deveria ter feito o mesmo para restituir aos contribuintes os valores sabidamente recolhidos à maior.

Por certo, este prazo à época seria de 10 anos para as contribuições, conforme disposto no art. 45 da Lei 8.212/1992 (posteriormente declarado inconstitucional).

Inexiste previsão legal para restituir as cobranças indevidas de recolhimentos efetuados em prazos superiores a esse, mesmo em se tratando de exigências de tributos declarados inconstitucionais, além do que estar-se-ia ferindo a segurança jurídica. Nas palavras do professor Eurico Marques Diniz de Santi, "(...) 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." (Decadência e Prescrição no Direito Tributário, São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 273/277)

Entendo pois, que o artigo 149, inciso VIII, do CTN dava respaldo a Fazenda Pública de efetuar de ofício o ressarcimento dos valores da Cota-café pagos a maior, em consonância com o princípio da moralidade estabelecido no art. 37 da CF/1988. Logo, se não foi feito, conta-se daquela data o prazo para o contribuinte pleitear a restituição, devendo ser aplicado o prazo previsto no caput do art.168. Outrossim, em observância ao princípio da segurança jurídica, há que ser estabelecido um prazo máximo dos valores a restituir, que no caso seria os recolhimentos efetuados até 10(dez) anos da declaração de inconstitucionalidade.

Uma vez que o entendimento acima exposto não prevaleceu no colegiado, voto pelo reconhecimento do direito creditório sobre os valores referente aos fatos geradores ocorridos até 10 anos antes da data da interposição do pleito (tese dos 5 + 5), pelo que NEGÓ provimento ao recurso, haja vista que nenhum recolhimento da contribuinte foi feito nesse prazo.

Antonio Praga