



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.016981/2002-69
Recurso nº : 129.113
Acórdão nº : 303-32.519
Sessão de : 09 de novembro de 2005
Recorrente : PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS
Recorrida : DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

Quotas de contribuição sobre exportações de café recolhidas ao IBC. Restituição. Decadência.

O direito à restituição de indébitos decai em cinco anos. Nas restituições de quotas de contribuição sobre exportações de café recolhidas ao IBC, o *dies a quo* para aferição da decadência é 30 de dezembro de 2004, data da publicação da Lei 11.051, sancionada em 29 de dezembro de 2004.

Processo administrativo fiscal. Julgamento em duas instâncias.

É direito do contribuinte submeter o exame da matéria litigiosa às duas instâncias administrativas. Forçosa é a devolução dos autos para apreciação das demais razões de mérito pelo órgão julgador *a quo* quando superada, no órgão julgador *ad quem*, prejudicial que fundamentava o julgamento de primeira instância.

Rejeitada prejudicial de decadência e não conhecidas as demais razões de mérito devolvidas ao órgão julgador *a quo* para correção de instância.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, afastar a prejudicial de decadência, vencida a Conselheira Anelise Daudt Prieto. Pelo voto de qualidade, determinar o retorno dos autos à autoridade competente para apreciar as demais questões, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Zenaldo Loibman, relator, Sérgio de Castro Neves, Marciel Eder Costa e Nilton Luiz Bartoli. Designado para redigir o voto o Conselheiro Tarásio Campelo Borges.


ANELISE DAUDT PRIETO
Presidente


TARÁSIO CAMPELO BORGES
Relator Designado

Processo nº : 10768.016981/2002-69
Acórdão nº : 303-32.519

Formalizado em: .

05 MAI 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Nanci Gama e Silvio Marcos Barcelos Fiúza. Esteve presente o Procurador da Fazenda Nacional Leandro Felipe Bueno Tierno. Estiveram presentes os advogados Alberto Daudt de Oliveira, OAB 50.932/RJ e Júlio César da Fonseca Furtado, OAB 9852/RJ.

ADP JCS

Processo nº : 10768.016981/2002-69
Acórdão nº : 303-32.519

RELATÓRIO

Trata-se de pedido de restituição, formulado em 11/11/2002 nos termos postos às fls. 01/06, de valores referentes à cota de contribuição ao IBC, efetuados no período entre janeiro/1987 e março/1990. Os documentos de fls. 264/265 dão conta de que o crédito referente ao pedido de restituição sob análise não foi requerido nem está sendo objeto de nenhuma ação judicial.

A DRF/Vitória/ES, por meio do despacho decisório de fls. 278/280 indeferiu o pleito por considerar o direito de restituição extinto com o decurso do prazo de cinco anos a contar da extinção do crédito tributário.

Ciente da decisão a interessada apresentou sua manifestação de inconformidade, tempestiva, perante a DRJ competente, nos termos constantes às fls. 291/297, da qual se retiram as principais seguintes argumentações:

1. A jurisprudência do STJ, STF e do Conselho de Contribuintes reconhecem para a hipótese que o prazo prescricional é de cinco anos a contar da data em que o STF tenha declarado a inconstitucionalidade da lei tributária;

2. No mesmo sentido é a orientação contida no Parecer COSIT 58/98 e Parecer PGFN/CRE 436/96.

Assim pediu o interessado o deferimento da restituição dos valores indevidamente pagos acrescidos de correção monetária, juros de mora e expurgos inflacionários.

A DRJ/Florianópolis, por sua 2ª Turma de Julgamento, por unanimidade, decidiu indeferir o pedido por reconhecer a extinção do direito do contribuinte de pleitear a restituição, ao seu ver, ocorrida com o decurso do prazo de cinco anos a partir dos pagamentos efetuados. A decisão está às fls. 298/304, lida em sessão, e de onde se podem esquematicamente resumir os seguintes fundamentos:

I. Há uma questão preliminar de decadência do direito de pedir a restituição. o tema é disciplinado nos arts. 165 e 168 do CTN, de onde se retira que o prazo de cinco anos para a extinção do direito se inicia a partir da data de extinção do crédito tributário;

II. esse mandamento se aplica, inclusive, aos casos de inconstitucionalidade da lei declarada *incidentaliter tantum* pelo STF e haja suspensão de sua execução por ato do Senado Federal ,cujos efeitos só alcançam atos que ainda sejam passíveis de revisão administrativa ou judicial. No caso, os supostos créditos se referem a fatos ocorridos entre 06/01/1987 e 26/03/1990 houve a decadência do

Processo nº : 10768.016981/2002-69
Acórdão nº : 303-32.519

direito desde 26/03/1995, e o pedido de que se trata somente foi protocolado em 11/11/2002.

II. Não obstante o acima exposto, cumpre destacar *in casu* que o pedido de restituição não reúne as mínimas condições para ser seriamente analisado na esfera administrativa ou na judicial, a inconsistência do pedido pode ser aferida nos seguintes fatos:

a) A interessada não figurou como parte em nenhum processo judicial em que se tenha declarado a inconstitucionalidade dos atos legais e normativos que instituíram a quota de contribuição ao IBC;

b) Não existe decisão do STF quanto à referida quota ao IBC em sede de controle concentrado de constitucionalidade;

c) Não existe Resolução do Senado Federal suspendendo a execução dos atos que constituíram a exação referida, não obstante haja decisões do STF de inconstitucionalidade da norma instituidora, proferidas no controle difuso;

d) Pela conjugação desses fatos se conclui que os atos legais e normativos que instituíram a exação denominada "quota de contribuição ao IBC" são válidas em relação à interessada, e nem mesmo na hipótese de seu pedido não estar alcançado pela decadência, não pode pleitear qualquer restituição desses valores.

Irresignada com a decisão da DRJ, a interessada interpôs o tempestivo recurso voluntário de fls. 306/315 que leio em sessão.

Foram, pois, as principais alegações em tópicos resumidos:

I. Para o STF, guardião da Constituição, a partir da vigente Carta Magna ficou vedada ao Poder Executivo a possibilidade de majorar e exigir por ato próprio, contribuição de intervenção no domínio econômico. A decisão do STF que pôs uma pá de cal na controvérsia transitou em julgado em 12.11.1997, pelo que a partir de então se iniciou o prazo para aqueles que recolheram a quota de contribuição ao IBC indevidamente pleitearem a restituição.

II. O Decreto 2.346/97 previu que mesmo no caso de declaração de inconstitucionalidade no controle difuso, que fixem de forma inequívoca e definitiva interpretações do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública;

III. É relevante destacar que a inconstitucionalidade flagrada pelo STF no DI 2.295/86 não se restringe à Constituição de 1988 mas também em face da Carta de 1967. Por este motivo é a partir da decisão do STF que se inicia a contagem do prazo para o pedido de restituição do indébito decorrente de inconstitucionalidade da lei.

Processo nº : 10768.016981/2002-69
Acórdão nº : 303-32.519

IV. A decisão recorrida afronta a legislação tributária e a jurisprudência do Conselho de Contribuintes, da CSRF e dos Tribunais Superiores. Ressalta-se que a decisão da Corte Suprema mencionada no pedido inicial não é isolada, tendo o Pleno do STF proferido outras com o mesmo conteúdo: RE 198.554-2; RE 191.246-4 e RE 191.203-1, são estas que devem ser obedecidas pela Administração consoante o disposto no Decreto 2.346/97, art. 1º.

V. Nesse mesmo sentido foi o Acórdão 303-30.959 que determinou a restituição dos valores pagos a título de Quota de Contribuição ao IBC com a correção monetária estabelecida na NE Conjunta COSIT/COSAR 08/97, bem como com o cômputo dos expurgos inflacionários do período.

Assim foi que pediu a restituição dos valores indevidamente recolhidos sob a modalidade de compensação com tributos administrados pela SRF vencidos ou vincendos a serem indicados, corrigindo-se o crédito pleiteado com base na NE COSIT/COSAR 08/97, inclusive com o cômputo dos juros SELIC a partir de 01/01/1996 e os expurgos inflacionários mencionados.

É o relatório.



Processo nº : 10768.016981/2002-69
Acórdão nº : 303-32.519

VOTO VENCIDO EM PARTE

Conselheiro Zenaldo Loibman, Relator

O mérito envolvido neste processo é da competência do Terceiro Conselho de Contribuintes e o recurso foi apresentado tempestivamente. Tomo conhecimento.

A Delegacia de Julgamento proferiu decisão apenas quanto a uma questão prejudicial de mérito.

A decisão singular conteve-se em referendar a decisão anterior da DRF de não proceder a análise do pedido de restituição sustentado-se no argumento de que teria havido decadência do direito do contribuinte em pedir a restituição do que alegava ter sido pago indevidamente. Em verdade o julgamento em primeira instância acatou como questão prejudicial à análise do pedido de restituição, a alegação de decadência formulada pela DRF.

A tese que presidiu a decisão recorrida foi a de que tal direito extinguiu-se após o transcurso de 05(cinco) anos contados da data da extinção do crédito tributário.

Do outro lado argumenta o contribuinte que o prazo de cinco anos para o contribuinte pleitear a repetição do indébito com base em declaração de inconstitucionalidade da lei, começaria a contar, no caso de decisão proferida pelo STF no controle difuso com ânimo definitivo. Diga-se que ,basicamente, o teor do recurso voluntário é de compilação de decisões administrativas e judiciais que firmam jurisprudência sobre o assunto.

De fato o assunto encontra jurisprudência firmada no Conselho de Contribuintes. Assim tenho a honra de adotar aqui as razões expostas no voto-guia do Acórdão 107-05.962, proferido pelo ilustre Conselheiro Natanael Martins a propósito do Recurso 122.087 que tramitou pela 7ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, para o fim de decidir sobre a arguição de decadência do direito do contribuinte, formulada pela decisão recorrida.

Trata-se de peça exemplar, que reúne o melhor da doutrina , da legislação e da jurisprudência sobre a matéria. Vamos à transcrição do voto:

“V O T O

Conselheiro NATANAEL MARTINS, Relator.

O recurso é tempestivo, dele portanto tomo conhecimento.

Processo nº : 10768.016981/2002-69
Acórdão nº : 303-32.519

A matéria em debate – prazo de que dispõe o contribuinte para a restituição de tributos – há longos anos vem sendo debatida em todas as instâncias e Tribunais, na doutrina e em órgãos da Receita Federal, merecendo pois, neste processo, sua intensa abordagem.

O Prazo de Restituição – Decadência ou Prescrição

A doutrina ainda hoje discute se o prazo de restituição é prazo de decadência ou de prescrição e os julgados do Poder Judiciário estão aí a provar que o debate sobre o tema ainda não se resolveu.

De nossa parte, não olvidando a dificuldade que o tema oferta, entendemos que se trata de prazo de prescrição, dado que regulatório do direito do contribuinte à repetição daquilo que entende ter sido indevido, prazo para exercício de direito de ação, portanto, seja em face de erro ou de tributo posteriormente declarado inconstitucional pela Suprema Corte. Tratando-se, assim, de prazo para exercício de direito de ação, temos para nós que se trata de prazo de prescrição.

Decadência ou prescrição, seja como for, o prazo não se altera, apenas dependendo, como se verá, das circunstâncias em que o recolhimento do que se quer repetir se verificou, razão pela qual, pragmaticamente, nos referiremos, apenas, a prazo para o exercício do direito à restituição.

O Prazo Para Exercício do Direito À Restituição no CTN

O CTN, no artigo 168, procurou tratar do prazo para o exercício do direito à restituição, fazendo-o nos seguintes termos:

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

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

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

A seu turno, dispõem os referidos incisos do art. 165 do CTN:

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

Processo nº : 10768.016981/2002-69
Acórdão nº : 303-32.519

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

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

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

Vê-se, contudo, das regras do CTN, que o legislador não cuidou da tipificação de todas as situações passíveis de ensejar o direito à restituição do indébito, sobretudo na situação de tributos declarados inconstitucionais pela Suprema Corte.

A Restituição de Tributos Declarados Inconstitucionais

A Doutrina

A doutrina, que no passado pouco se preocupava com a questão do prazo para o exercício do direito à restituição de tributos declarados inconstitucionais, à vista de inúmeros tributos declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, sobretudo a partir da Constituição Federal de 1988, debruçou-se sobre a questão.

Com efeito, Alberto Xavier, em sua monumental obra "Do Lançamento - Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário (Ed. Forense, 2ª ed., 1997, pgs. 96/97), a propósito do tema, preleciona:

"Discutiu-se, preliminarmente, como se deveria contar o prazo para pedidos de restituição nos casos em que posteriormente o tributo tenha sido declarado inconstitucional: se a contar da data daquela declaração ou se dentro dos limites traçados pelo artigo 168 do Código Tributário Nacional que, por ser lei complementar, seria a única fonte de regulamentação possível dos institutos da decadência e da prescrição, como decorre do artigo 146, III, b, da Constituição. Mas a discussão foi abandonada por ser reconhecido que a declaração de inconstitucionalidade tinha afetado apenas o empréstimo compulsório sobre veículos e não sobre combustíveis.

Devemos, no entanto, deixar aqui consignada a nossa opinião favorável à contagem do prazo para pleitear a restituição do indébito com fundamento em declaração de inconstitucionalidade, a partir da data dessa declaração. A declaração de inconstitucionalidade é, na verdade, um fato inovador na ordem jurídica, suprimindo desta, por invalidade, uma norma que até então nela vigorava com força de lei. Precisamente porque gozava de presunção de validade constitucional e tinha, portanto, força de lei, os

Processo nº : 10768.016981/2002-69
Acórdão nº : 303-32.519

pagamentos efetuados à sombra da sua vigência foram pagamentos "devidos". O caráter "indevido" dos pagamentos efetuado só foi revelado "a posteriori", com efeitos retroativos, de tal modo que só a partir de então puderam os cidadãos ter reconhecimento do fato novo que revelou o seu direito à restituição. A contagem do prazo a partir da data da declaração de inconstitucionalidade é não só corolário do princípio da proteção da confiança na lei fiscal, fundamento do Estado-de-Direito, como consequência implícita, mas necessária, da figura da ação direta de inconstitucionalidade prevista na Constituição de 1988. Não poderia este prazo ter sido considerado à época da publicação do Código Tributário Nacional, quando tal ação, com eficácia "erga omnes" não existia. A legitimidade do novo prazo não pode ser posta em causa, pois a sua fonte não é a interpretação extensiva ou analógica de norma infra constitucional, mas a própria Constituição, posto tratar de consequência lógica e da própria figura da ação direta de inconstitucionalidade".

José Artur Lima Gonçalves e Marcio Severo Marques, não divergindo sobre o tema, e trazendo à baila novas e importantes considerações, concluíram:

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

Aos casos de restituição de indébito resultante de exação inconstitucional, portanto, não se aplicam as disposições do CTN, razão por que a doutrina mais moderna e a jurisprudência mais recente têm-se inclinado no sentido de reconhecer o prazo de decadência - para essas hipóteses - como sendo de cinco anos, contados da declaração de inconstitucionalidade, pelo Supremo Tribunal Federal, da lei que ensejou o pagamento indevido objeto da restituição. E o mesmo raciocínio tem sido aplicado às hipóteses de compensação, cujo prazo de decadência também não foi disciplinado pela legislação complementar.

É que antes do reconhecimento jurisdicional da inconstitucionalidade, pelo Supremo Tribunal Federal, o contribuinte que de boa-fé tenha optado por não impugnar judicialmente a exação (inclusive por conservadorismo e cautela), sujeitando-se à lei presumidamente válida (até o reconhecimento dessa inconstitucionalidade), poderia estar sendo mais onerado do que aquele que ingressou em juízo em momento anterior ao da declaração de inconstitucionalidade daquela lei pelo STF.

....

Essa distinção é relevante na medida em que considera a declaração de inconstitucionalidade da lei pelo STF como marco inicial para contagem do prazo de decadência e prescrição do direito à restituição ou compensação do pagamento indevido. E a análise procedida leva à conclusão de que dependendo da forma de controle de constitucionalidade de que trate (via

Processo nº : 10768.016981/2002-69
Acórdão nº : 303-32.519

direta ou via indireta), distinto será o termo a quo daquele prazo: no controle concentrado, a partir da publicação da decisão proferida pelo STF; e no controle difuso, a partir da suspensão, pelo Senado Federal, da execução do ato normativo declarado inconstitucional pelo STF.

...

O Superior Tribunal de Justiça reconhece que o prazo de decadência do direito à restituição do indébito deve ser contado da declaração da lei inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, mas não esclarece se essa declaração diz respeito a controle difuso ou concentrado de constitucionalidade, razão por que salientamos a necessidade de meditação mais detida a respeito da questão.

De toda forma, essas decisões significam o reconhecimento daquele Tribunal no sentido de que, nas hipóteses de pedido judicial de restituição ou de compensação de pagamento indevido resultante de tributo inconstitucional, não se aplicam as disposições do CTN sobre prescrição e decadência. E assim também entendemos, conforme já explicitado: sendo inconstitucional a exigência fiscal, não se caracteriza o "pagamento indevido" definido nos incisos I e II do artigo 165 do CTN.

...

E não sendo aplicáveis, nestes casos, as disposições do artigo 165 do CTN, aplicar-se-ia o disposto no artigo 1º do Decreto nº 20.910/31....

As disposições do Decreto nº 20.910/32 seriam, assim, aplicáveis aos casos de pedidos de restituição ou compensação com base em tributo inconstitucional (repita-se, hipótese não alcançada pelo artigo 165 do CTN), caso em que o ato ou fato do qual se originaram as dívidas passivas da Fazenda Pública (objeto da norma de decadência) estaria relacionado ao julgamento do Supremo Tribunal Federal que declara a inconstitucionalidade da exação"(Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário, obra coletiva, coordenador Hugo de Brito Machado, co-edição Dialética e ICET - Instituto Cearense de Direito Tributário, pgs. 220/222).

Outra não é a opinião de Ives Gandra da Silva Martins;

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

Processo nº : 10768.016981/2002-69
Acórdão nº : 303-32.519

Em tais casos, a actio nata ocorre com o reconhecimento do vício por decisão judicial transitada em julgado, pois, até então vale a presunção de legitimidade do ato legislativo" (Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário, ob. cit., pg. 178).

Antonio Carlos Sampaio Doria, sustentando que em matéria de tributos declarados inconstitucionais são inaplicáveis as regras do CTN, enfaticamente conclui:

"Ora, se de tributo não se cuida, qual a natureza daquela contribuição compulsória? A de confisco ou requisição forçada, sem indenização, ambos vedados pelo texto constitucional. Desse pressuposto, uma consequência dupla: a) inaplicável o prazo prescricional reservado para a restituição do indébito fiscal; b) aplicável o prazo prescricional reservado para a restituição do indébito em geral contra a Fazenda Pública, de 5 anos, contados do "ato ou fato do qual se originar a ação". Ora, o fato do qual se origina, que legitima e sustenta, a ação de repetição de indébito é o da decretação de sua inconstitucionalidade pelo Judiciário, passada em julgado e não o do pagamento de um pretense tributo, a que subseqüentemente se negou tal natureza"(apud, Aroldo Gomes de Mattos, Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário, ob. cit., pg. 59)

O Parecer COSIT nº 58/98

A Coordenação Geral do Sistema de Tributação, no Parecer COSIT nº 58/98, em longa abordagem a propósito de restituição/compensação de tributo pago em virtude de lei declarada inconstitucional, relativamente ao prazo, concluiu:

Para que se possa cogitar de decadência, é mister que o direito seja exercitável: que, no caso, o crédito (restituição) seja exigível. Assim, antes de a lei ser declarada inconstitucional não há que se falar em pagamento indevido, pois, até então, por presunção, eram a lei constitucional e os pagamentos efetuados efetivamente devidos.

Logo, para o contribuinte que foi parte na relação processual que resultou na declaração incidental de inconstitucionalidade, o início da decadência é contado a partir do trânsito em julgado da decisão judicial. Quanto aos demais, só se pode falar em prazo decadencial quando os efeitos da decisão forem válidos "erga omnes", que, conforme já dito no item 12, ocorre apenas após a publicação da Resolução do Senado ou após a edição de ato específico do Secretário da Receita Federal (hipótese do Decreto nº 2.346/1997, art. 4º.

26.1 Quanto à declaração de inconstitucionalidade de lei por meio de ADIN, o termo inicial para a contagem do prazo de decadência é a data do trânsito em julgado da decisão do STF".

O Parecer PGFN/CAT/Nº 1538/99

Processo nº : 10768.016981/2002-69
Acórdão nº : 303-32.519

A Procuradoria da Fazenda Nacional, não concordando com o posicionamento da COSIT a propósito do prazo para restituição de tributos declarados inconstitucionais, exarou o Parecer PGFN/CAT/Nº 1538/99 onde em síntese concluiu:

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 o 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".

O Ato Declaratório SRF nº 96/99

O Secretário da Receita Federal, à vista do Parecer PGFN/CAT/Nº 1538/99, com o objetivo de por fim, no âmbito da administração tributária, polêmica relativa à questão do prazo para restituição de tributos, decretou no Ato Declaratório 96/99 que:

"I - o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior que o devido, inclusive na hipótese de o pagamento ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação declaratória ou em recurso extraordinário, extingue-se após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da extinção do crédito tributário - arts. 165, I e 168, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

II - o prazo referido no item anterior aplica-se também à restituição do imposto de renda na fonte incidente sobre os rendimentos recebidos como verbas indenizatórias a título de incentivo à adesão a Programas de Desligamento Voluntário - PDV"

A Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça

Processo nº : 10768.016981/2002-69
Acórdão nº : 303-32.519

O Superior Tribunal de Justiça, em jurisprudência mansa e pacífica, vem decidindo que em matéria de tributos declarados inconstitucionais, o prazo para repetição do indébito se inicia a partir da declaração de inconstitucionalidade, como se pode ver dos julgados abaixo:

Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 43.995 - 5 RS, relator o Ministro César Asfor Rocha:

"Ementa - TRIBUTÁRIO, EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO SOBRE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. DECRETO LEI N.º 2.288/86.RESTITUIÇÃO.DECADÊNCIA.PRESCRIÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Consoante o entendimento fixado pela egrégia Primeira Seção, sendo o empréstimo compulsório sobre a aquisição de combustíveis sujeito a lançamento por homologação, à falta deste, o prazo decadencial só começará a fluir após o decurso de cinco anos da ocorrência do fato gerador, somados mais cinco anos contados estes da homologação tácita do lançamento. Por sua vez, o prazo prescricional tem como termo inicial a data da declaração de inconstitucionalidade da Lei em que se fundamentou o gravame

Embargos de divergência rejeitados"

Do voto do Relator, por pertinente e por se tratar de julgado que pacificava a jurisprudência da Primeira Seção do STJ, que justamente decide sobre matéria tributária, vale a pena transcrever os seguintes excertos, extraídos de decisão anteriormente proferida pelo Ministro Humberto Gomes de Barros:

"Ademais, é razoável e jurídico que se conte o prazo para a propositura da ação de restituição, em tal caso, a partir da decisão plenária do Supremo, que declarou a inconstitucionalidade da exação. A propósito, argumentou, com pertinência, o ilustre magistrado e conceituado tributarista, Dr. Hugo de Brito Machado, em voto que proferiu na Apelação Cível nº 44.403-PE, na Primeira Turma do TFR-5ª Região, na assentada de 14-4-94:

"O direito de pleitear a restituição, 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. RICARDO LOBO TORRES, ensina:

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

Processo nº : 10768.016981/2002-69
Acórdão nº : 303-32.519

suspendeu a lei com base em decisão proferida incidenter tantum pelo STF." (Restituição de Tributos, Forense, Rio de Janeiro, 1983, p. 169).

Tinha, é certo, o contribuinte, ação para pedir, perante o Judiciário, a restituição, tendo como fundamento a inconstitucionalidade do Decreto-lei nº 2.288/86, mas no que concerne a esta não existe prescrição. A interpretação conjunta dos artigos 168 e 169, do Código Tributário Nacional, demonstra que tais dispositivos não se referem a esse tipo de ação. O art. 168 diz respeito ao pedido de restituição formulado perante a autoridade administrativa. E o art. 169 diz respeito à ação para anular a decisão administrativa denegatória do pedido de restituição. Inexiste, portanto, dispositivo legal estabelecendo a prescrição para a ação do contribuinte, para haver tributo cobrado com base em lei que considere inconstitucional.

No caso de que se cuida, portanto, não se extinguiu o direito à repetição do indébito.

Poder-se-á argumentar que as ações em geral, contra a Fazenda Pública, prescrevem em cinco anos, por força do disposto no Decreto-lei nº 4.597 de 19/08/1942.

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

É certo que o contribuinte pode promover a ação de restituição, pedindo seja incidentalmente declarada a inconstitucionalidade. Tal ação, todavia, é diversa daquela que tem o contribuinte, diante da declaração, pelo STF, da inconstitucionalidade da lei em que se fundou a cobrança do tributo. Na primeira, o contribuinte enfrenta, como questão prejudicial, a questão da inconstitucionalidade. Na segunda, essa questão encontra-se previamente resolvida.

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

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

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

Processo nº : 10768.016981/2002-69
Acórdão nº : 303-32.519

"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."

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

"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 pagou (Código Tributário Nacional, art. 165), independente do exercício financeiro em que tenha ocorrido o pagamento indevido."

Pacificada a jurisprudência, o STJ, em dezenas e dezenas de acórdãos, reiterou que em matéria de tributos declarados inconstitucionais o prazo para sua restituição começa a fluir a partir da declaração de inconstitucionalidade dada pelo Supremo Tribunal Federal. Tanto isso é verdade que os Ministros do STJ, em despachos monocráticos, dados com fulcro nos artigos 120, § único, c.c. 557, do Código de Processo Civil, na redação da Lei nº 9.756/98, que pressupõe a existência de jurisprudência mansa e pacífica a propósito do tema, vem negando seguimento a recursos da União, como se pode ver no julgado abaixo:

**"Recurso Especial nº 233.090 - Rio Grande do Sul
Relator: Ministro Garcia Vieira**

Cuida-se de recurso especial interposto pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS contra acórdão proferido pelo Colendo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que reconheceu o direito do autor à compensação dos valores indevidamente recolhidos sobre a remuneração paga aos autônomos, administradores e avulsos com tributos de mesma espécie incidentes sobre a folha de salários.

...

A jurisprudência desta Corte de Justiça uniformizou-se no sentido de que o prazo prescricional de cinco anos para a cobrança do crédito correspondente à contribuição previdenciária incidente sobre o pagamento de pró-labore só começa a fluir da data das decisões do Supremo Tribunal Federal na ADIn nº 1.102-2-DF e no Recurso Extraordinário nº 166.722-9-RS, que declararam a inconstitucionalidade das expressões "autônomos, administradores e avulsos". Precedentes jurisprudenciais: Resps. nºs 202.176-PR e 205.232-SP.

Processo nº : 10768.016981/2002-69
Acórdão nº : 303-32.519

...

Pelo exposto, com fulcro no art. 557, caput, do Código de Processo Civil, com nova redação dada pela Lei nº 9.756, de 17 de dezembro de 1998, nego seguimento ao recurso.” (in Revista Dialética de Direito Tributário nº 53, pg. 189)

Os Conselhos de Contribuintes

Por sua vez, as decisões dos Conselhos de Contribuintes vem se pronunciando no mesmo sentido do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, conforme se pode verificar no trecho do voto da lavra da douta Conselheira Maria Teresa Martínez López, no acórdão nº 202-10.883:

“De outro lado, também nos casos de declaração de inconstitucionalidade operados pelo Supremo Tribunal Federal a contagem de prazo para a recuperação de importâncias despendidas indevidamente sujeita-se a ‘regra especial’, pois a jurisprudência tem-se orientado no sentido de reconhecer que o lapso prescricional de cinco anos somente começa a fluir após a publicação da decisão do STF que declarar tal inconstitucionalidade, nos casos de controle concentrado de constitucionalidade (efeito vinculante e erga omnes), e apenas após a Resolução do Senado Federal que suspender a vigência do dispositivo legal, cuja desvalia constitucional foi reconhecida pelo STF, nos casos de controle difuso de constitucionalidade (efeito inter partes).”

Nesse diapasão, também foi o entendimento exarado pelo ilustre professor da Pontifícia Universidade Católica de Campinas, José Antonio Minatel, então Conselheiro da 8ª Câmara do 1º C.C., em voto proferido no acórdão nº 108-05.791, in verbis:

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

A DECISÃO

Processo nº : 10768.016981/2002-69
Acórdão nº : 303-32.519

Postas essas considerações, não tenho dúvidas quanto ao cabimento do pleito da recorrente.

Com efeito, como visto nas lições doutrinárias e jurisprudenciais judicial e administrativa, o CTN, no trato da matéria, não versou especificamente quanto ao prazo de que dispõe o contribuinte para a repetição de tributos declarados inconstitucionais, devendo e podendo o interprete e aplicador do direito e, sobretudo, o órgão judicante, suprir essa omissão à luz do direito aplicável e dos princípios vetores instituídos na Carta Magna.

Ora, sem embargo do respeito às opiniões contrárias, sobretudo a da douda Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, não vejo como se querer aplicar as regras de prazo para restituição inseridas no CTN - todas elas, na feliz lição de José Antonio Minatel, típicas de relações não conflituosas - à situação que ora se apresenta em que o contribuinte, no pressuposto da constitucionalidade da norma instituidora do tributo já para o ano base de 1998, pagou o tributo exigido.

Veja-se que o CTN, embora estabelecendo que o prazo seria sempre de cinco anos (em consonância, alias, com a regra genérica de prazo estabelecida no Decreto 20.910/32, ainda hoje vigente segundo a jurisprudência), diferencia o início de sua contagem conforma a situação que rege, em clara mensagem de que a circunstância material aplicável a cada situação jurídica de que se tratar é que determinará o prazo de restituição que, é certo, é sempre de cinco anos.

Nesse contexto, tem razão o Professor Jose Antonio Minatel ao dizer que quando se tratar de solução jurídica conflituosa "o direito de repetir o valor indevidamente pago só nasce para o sujeito passivo com a decisão definitiva daquele conflito, sendo certo que ninguém poderá estar perdendo direito que não possa exercita-lo"

Dáí porque, com absoluta pertinência, conclui Minatel: "Aqui esta coerente a regra que fixa o prazo de decadência para pleitear a restituição ou compensação só a partir "da data em que se tornar definitiva a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória"(art. 168, II, do CTN). Pela estreita similitude, o mesmo tratamento deve ser dispensado aos casos de soluções jurídicas ordenadas com eficácia erga omnes, como acontece na hipótese de edição de resolução do Senado Federal para expurgar do sistema norma declarada inconstitucional, ou na situação em que editada Medida Provisória ou mesmo ato administrativo para reconhecer a impertinência de exação tributária anteriormente exigida"

Realmente, dentre as regras inseridas no CTN, a que se mostra mais aplicável ao caso em questão é a do art. 168, II. Assim, à mingua de disposição expressa a propósito, a analogia possível e cabível deve ser feita pela aplicação dessa regra e não a do inciso I do referido artigo, que pressupõe desde logo a "cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido", circunstância

Processo nº : 10768.016981/2002-69
Acórdão nº : 303-32.519

que não se verifica no pagamento realizado no pressuposto da constitucionalidade do tributo exigido.

Com razão, pois, a Coordenação-Geral do Sistema de Tributação quando na NOTA MF/COSIT nº 312, de 16 de julho de 1999, editada pouco antes do Ato Declaratório SRF 96/99, feita em resposta ao Parecer PGFN/CAT nº 678/1999 e com o intuito de "trazer a lume as razões que permearam o entendimento fixado no Parecer Cosit nº 58/1998", asseverou:

"7. Veja-se a referência, no art. 165, inciso I, a "pagamento indevido em face da legislação tributária aplicável". Parece razoável se supor que o real alcance que o legislador pretendeu dar à citada expressão à época se restringiria àqueles casos em que o contribuinte, em face da legislação em vigor, devesse recolher "x" unidades monetárias, mas, por qualquer razão, acaba por recolher "x + y". Teria ele, nessa situação, direito a solicitar a restituição do quantum indevidamente recolhido junto à Administração...

Aqui cuida-se de situação em que o pleito do contribuinte é, de fato, analisado quanto as razões de mérito no âmbito da Administração.

8. Passando à situação em exame, soa, no mínimo, estranho considerar-se como indevido um pagamento realizado nos exatos ditames da lei. Esta a razão pela qual uma interpretação literal dos citados dispositivos daquele diploma complementar parece inadequada. Afinal, toda lei, por presunção, é constitucional e, por mais que se admita que a inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal tenha caráter declaratório, referido raciocínio parece ter lugar exclusivamente em teoria....

O entendimento aqui defendido, em resumo, toma por premissa o fato de que o prazo para o contribuinte pleitear a restituição somente se iniciaria quando ele tivesse o efetivo direito de pleiteá-la.... Afinal, a partir do momento em que a SRF, por exemplo, faz publicar no DOU ato normativo nesse sentido, parece claro que a Administração Tributária - e, em última análise, a Administração Pública - reconhece que o tributo ou a contribuição foi exigida com base em lei inconstitucional; e, se assim o é, nesse momento nasce para o contribuinte o direito de, administrativamente, pleitear a restituição do que pagou à luz da lei tida por inconstitucional.

Não parece sensato, e tampouco ético, que "efeitos danosos" da declaração de inconstitucionalidade recaiam exatamente sobre os contribuintes que cumprem, regularmente, com suas obrigações para com o Fisco. ...

13.2 Trata-se, como dito, de previsão legal calcada certamente nos princípios que regem a Administração Pública (legalidade, moralidade, etc) previstos no art. 37 da Constituição Federal"

Processo nº : 10768.016981/2002-69
Acórdão nº : 303-32.519

Nesse contexto, a afirmação feita pela PGFN no Parecer PGFN/CAT/Nº 1538/99 de que interpretação da espécie contrariaria o princípio da segurança jurídica e que criaria situações terrivelmente danosas ao Estado, embora à primeira vista impressione, não subsiste ante o fato de que os direitos e garantias fundamentais são conferidos aos tutelados pelo Estado, contra os possíveis desmandos por ele praticado. Vale dizer, o destinatário dos direitos e garantias fundamentais e dos demais princípios específicos aplicáveis ao direito tributário são os indivíduos, os contribuintes, jamais o Estado.

O Ministro Celso de Mello, no despacho proferido na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 712-2-DF, a propósito da impossibilidade de avocação dos direitos e garantias fundamentais em defesa do Estado, teceu lição inesquecível, cujo teor merece ser transcrita:

“A Lei Fundamental delinea, pois, revestindo-o do mais elevado grau de positividade jurídica, um verdadeiro estatuto do contribuinte, que compreende um complexo de direitos cujo reconhecimento fixa e impõe, no que concerne à tributação, limites intransponíveis pelos Poderes do Estado.

Por isso mesmo, assinala Roque Carrazza (‘Curso de Direito Constitucional Tributário’, p. 206, 2ª ed., 1991, RT), ‘O estatuto do contribuinte (...) impõe limitações aos Poderes Públicos, inibindo-os de desrespeitarem os direitos subjetivos das pessoas que devem pagar tributos. Inexistisse, e o legislador poderia, por meio de uma tributação atrabiliária, até espoliar as pessoas...’

O princípio da irretroatividade da lei tributária deve ser visto e interpretado, desse modo, como garantia constitucional instituída em favor dos sujeitos passivos da atividade estatal no campo da tributação.

Trata-se, na realidade, à semelhança dos demais postulados inscritos no art. 150 da Carta Política, de princípio que – por traduzir limitação ao poder de tributar – é tão-somente oponível pelo contribuinte à ação do Estado.

É preciso ter presente que, a partir de razões de ordem histórica e política, foram instituídos, em nosso sistema de direito positivo, mecanismos de proteção jurídica destinados a tutelar os direitos subjetivos do contribuinte em face da atividade tributante do Poder Público.

Esses direitos, fundados em princípios de extração constitucional, somente pelo contribuinte podem ser reclamados sendo, em consequência, defeso ao Estado invoca-los em desfavor do sujeito passivo da obrigação tributária.

Não foi por outra razão que o Supremo Tribunal Federal, tendo presentes a titularidade subjetiva desses direitos e os destinatários das

Processo nº : 10768.016981/2002-69
Acórdão nº : 303-32.519

correspondentes limitações, reconheceu a possibilidade de imediata incidência da lei tributária benéfica, até mesmo, de sua aplicação retroativa (RT 459/234). Nesse pronunciamento, esta Corte reafirmou, na esteira da doutrina (Roque Antônio Carrazza, 'Curso de Direito Constitucional Tributário', p. 174/175, 2ª ed., 1991, RT; Paulo de Barros Carvalho, 'Curso de Direito Tributário', p. 99/100, 4ª ed., 1991, Saraiva; Sacha Calmon Navarro Coelho, 'Comentário à Constituição de 1988 - Sistema Tributário', 321/325, item nº 170, 1990, Forense), que esses princípios limitadores da atividade tributária constituem garantias individuais outorgadas aos contribuintes, e não instrumentos de tutela das pretensões estatais manifestadas pelo Fisco.

Os princípios constitucionais tributários, desse modo, sobre representarem importante conquista político-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos individuais outorgados aos particulares pelo ordenamento estatal. Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar do Estado, esses postulados têm por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete à imperatividade de suas restrições”.

Por derradeiro, se das dobras do CTN não fosse possível extrair a interpretação de que em matéria de tributos inconstitucionais o prazo para sua restituição começaria a fluir da declaração de sua inconstitucionalidade dada pelo Supremo Tribunal Federal no controle concentrado, ou da Resolução do Senado Federal estendendo a todos os efeitos de decisão dada no controle difuso ou, ainda, do ato da administração tributária estendendo a todos os efeitos da decisão, com Antonio Carlos Sampaio Doria, Jose Artur Lima Gonçalves e Marcio Severo Marques seríamos forçados a concluir que a regra aplicável seria a do Decreto nº 20.910/32, tendo como marco inicial da contagem do prazo (o ato ou fato do qual se originaram as dívidas a que o Decreto alude), justamente a inovação na ordem jurídica provocada pelo julgamento da matéria pelo Supremo Tribunal Federal, somada ao caso concreto a Resolução do Senado Federal dando efeitos a todos da decisão dada no controle difuso.

Por tudo isso, dou provimento ao recurso.....

.....

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 10 de maio de 2000

NATANAEL MARTINS ”

Nada a acrescentar a tão brilhante voto, em tudo pertinente à situação que se descortina no presente processo e cujas conclusões a respeito da questão prejudicial da não prescrição do direito do contribuinte de pleitear restituição naquele caso, resolvem a arguição de prescrição em análise neste processo.

Processo nº : 10768.016981/2002-69
Acórdão nº : 303-32.519

NO CASO PRESENTE O PRAZO DE CINCO ANOS PARA O RECORRENTE PLEITEAR A RESTITUIÇÃO, EM PRINCÍPIO SOMENTE SE INICIARIA, SÓ COMEÇARIA A FLUIR EM 22/07/2005, DATA DA PUBLICAÇÃO NO DOU DA RESOLUÇÃO Nº 28/2005, PELA QUAL O SENADO FEDERAL DETERMINOU A SUSPENSÃO DA EXECUÇÃO DOS ARTS. 2º E 4º DO DECRETO-LEI 2.295/1986 EM VIRTUDE DE DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE EM DECISÃO DEFINITIVA DO STF NOS AUTOS DO RE 408.830-4-ES. CONTUDO, NO CASO DA CONTRIBUIÇÃO AO IBC, ANTES MESMO DA REFERIDA RESOLUÇÃO, A INCONSTITUCIONALIDADE FOI EXPRESSAMENTE RECONHECIDA NO ART.3º, DA LEI 11.051/2004, POR OCASIÃO DA CONVERSÃO EM LEI DA MP 219, PUBLICADA NO DOU EM 30.12.2004. É, POIS, DESTA DATA QUE SE INICIA O CURSO DO PRAZO PRESCRICIONAL NESTE PROCESSO. AFASTA-SE A PREJUDICIAL DE PRESCRIÇÃO.

Noutro giro, no que diz respeito à arguição, feita em plenário, de uma suposta necessidade de devolução dos autos ao julgador de 1ª instância, o que impediria este Colegiado de julgar o mérito restante contido no recurso voluntário do contribuinte, veja-se o que preceitua o direito processual civil, por força do recentemente alterado artigo 515, §3º, do Código de Processo Civil (C.P.C):

“§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 questão exclusivamente de direito e estiver em condições de imediato julgamento”.

Ainda no C.P.C, art.516:

“Ficam também submetidas ao tribunal as questões anteriores à sentença ainda não decididas.”

Com efeito, verifica-se que nosso ordenamento jurídico, quanto ao processo civil, na tentativa de dar efetividade ao princípio da economia processual, albergou a possibilidade de que o Tribunal, nas causas que reúnam condições de julgamento imediato, possa decidir quanto à questão de mérito mesmo que esta não tenha sido analisada em primeira instância. Esse é o sentido teleológico da norma, economia processual, a qual também se consubstancia como princípio balizador do processo administrativo.

No caso concreto uma parte do mérito foi analisada na instância a quo, a tese de decadência do pedido de restituição. Faltou outra parte, quanto ao cálculo do valor do indébito.

Contudo, neste processo mais uma vez ficou explicitada a posição administrativa, e veja-se que na decisão a quo se afirmou que “...Pela conjugação desses fatos se conclui que os atos legais e normativos que instituíram a exação denominada ‘quota de contribuição ao IBC’ são válidas em relação à interessada, e nem mesmo na hipótese de seu pedido não estar alcançado pela decadência, não pode pleitear qualquer restituição desses valores” (grifei).

Processo nº : 10768.016981/2002-69
Acórdão nº : 303-32.519

Acrescentem-se algumas considerações acerca do princípio do duplo grau de jurisdição.

Sigamos os passos da Profª Djanira Maria Radamés de Sá (expostos in Duplo Grau de Jurisdição, São Paulo: Saraiva, 1999) .

A razão de ser do princípio está na persecução do valor segurança como elemento necessário à realização da justiça, que se concretiza por meio do pronunciamento jurisdicional.

A questão que surge na suposta segunda omissão pretendida pelo Sr. Procurador, diz respeito ao grau de segurança e justiça que se obteria com o provimento único (em uma instância); por outro lado, “teoricamente o reexame da controvérsia, face o empenho sempre mais útil de conseguir a justiça da decisão, poderia ir ao infinito”, reflexão de Salvatore Sata (in Direito Processual Civil, Rio de Janeiro: Borsoi, 1973).

Claro que a imposição do princípio da Justiça no provimento jurisdicional leva à conclusão de que deva ser resultado do exame acurado e exaustivo dos fatos e das provas que se contêm no processo. A utilidade e necessidade do duplo grau de jurisdição estão atrelados ao raciocínio conciliatório ante a aparente contraposição de justiça e celeridade. Trata-se de decidir se deve preferir-se uma maior justiça da decisão em detrimento da rapidez do processo; valioso também é sopesar a possibilidade de que a falta de celeridade se apresente como contrário à justiça.

Numa primeira etapa, o princípio do duplo grau de jurisdição parece apontar de modo razoável e racional para a suficiência de exame processual em dois graus para que se assegure o máximo de probabilidade de justiça e segurança da decisão. Com isso firma-se o posicionamento de afastar a possibilidade de utilização ilimitada do recurso de apelação.

Por outro lado, está o caráter de garantia constitucional fundamental no Estado de Direito, contra qualquer forma de arbítrio. O princípio do duplo grau decorre do princípio do devido processo legal. Consubstancia-se este último na garantia de um processo regular, adequado e justo. A garantia não se esgota na simples regularidade formal, mas persegue ideal muito mais meritório para o conjunto da sociedade, que é a concretização de justiça.

Observe-se que o que não se pode admitir é a hipótese de limitação do recurso de apelação. Em qualquer circunstância deve ser assegurado ao jurisdicionado o alcance do duplo grau, consistente na possibilidade de uma revisão, com base nas provas e no Direito, do acerto da sentença extintiva do processo originalmente proferida. O que se busca é a segurança contida numa segunda e mais abrangente visão dos fatos (por órgão jurisdicional colegiado de hierarquia igual ou superior à do prolator da primeira decisão).

Processo nº : 10768.016981/2002-69
Acórdão nº : 303-32.519

A Prof^a. Djanira M. Radamés de Sá sustenta e sublinha que não se inclui na proteção do duplo grau de jurisdição, nem o caracteriza, o reexame necessário previsto pelo art.475 do C.P.C: “Na verdade, nem se trata de recurso, por faltarem-lhe os pressupostos de tipicidade, voluntariedade, dialeticidade, interesse em recorrer, legitimidade, tempestividade e preparo” (op.cit, p.109; cf. Nelson Nery Júnior, in Princípios Fundamentais: teoria geral dos recursos, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p.55).

Diz mais a professora: “Instituto anacrônico, cuja existência não mais se justifica, o reexame necessário das sentenças proferidas contra a União, o Estado e o município,.....das que julgam procedente a execução de dívida ativa da Fazenda Pública, infringe violentamente os princípios da isonomia e do devido processo legal, tanto ao determinar que a remessa dos autos se faça ex officio quanto ao condicionar a eficácia da sentença à revisão pelo órgão hierarquicamente superior”.(A redação do artigo foi alterada pela Lei 10.352/2001, porém a observação permanece válida).

Ainda mais perniciosa é a pretensão, neste caso, de fazer retornar o processo à instância a quo. Uma observação atenta dos autos, e o histórico da posição administrativa sobre a cota de contribuição ao IBC, flagra uma enumeração de óbices meramente burocráticos impostos pela administração tributária ao procedimento de restituição do indébito perseguido pelo contribuinte no caso concreto, e que já foram em outras oportunidades exaustivamente analisados.

Ainda que não tenha expressamente sido objeto da decisão de primeira instância as outras alegações de impedimento à restituição, por parte da Administração Tributária, elas todas já são amplamente conhecidas por referência em outros processos sobre a mesma matéria, formuladas ora por ARF, ora por DRF, ou mesmo por DRJ. Assim é importante que se atente para o fato de que apesar da decisão recorrida concluir formalmente por não tomar conhecimento do mérito restante (além da prescrição), de fato não foi essa a postura adotada ao longo do processo decisório.

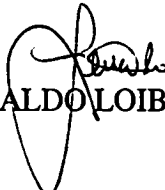
Neste caso está mais do que evidente que uma evocação do princípio do duplo grau de jurisdição deve militar a favor do contribuinte e não para justificativa que possa ser esgrimida com caráter meramente protelatório, no interesse de fazer voltar o processo à primeira instância tão somente para que após longos meses, ou anos, se volte a afirmar posição administrativa que já ficou patente no processo, sob pena de contaminar sua atuação com o caráter procrastinatório que não dignifica a Administração Pública, além de fazer vista grossa ao saudável e indispensável princípio da boa fé que deve aconselhar a todos, porém, maiormente, aos agentes do Estado na sua relação com o contribuinte.

Neste ponto a Sra. Presidente desta 3ª Câmara pôs a questão em

Processo nº : 10768.016981/2002-69
Acórdão nº : 303-32.519

votação, e pelo voto de qualidade se decidiu retornar o processo à primeira instância para que julgue o mérito restante, vencido nesta parte este relator

Sala das sessões, em 09 de novembro de 2005


ZENALDO LOIBMAN - Relator

Processo nº : 10768.016981/2002-69
Acórdão nº : 303-32.519

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Tarásio Campelo Borges, Relator Designado.

O recurso voluntário é tempestivo e desnecessária a garantia de instância: versa a matéria litigiosa sobre a restituição de quotas de contribuição sobre exportações de café recolhidas ao IBC no período de janeiro de 1987 a março de 1990.

Conforme relatado, a DRJ não apreciou as demais razões do mérito da manifestação de inconformidade relativa ao indeferimento do pedido de restituição porque entendeu extinto o direito pela decadência.

No fundamento do acórdão recorrido, a data do pagamento da contribuição é tomada como marco inicial do prazo de decadência, independentemente do posterior reconhecimento da improcedência da exação pelo artigo 18, *caput* e inciso X, da Lei 10.522, de 19 de julho de 2002, adicionado ao texto legal pelo artigo 3º da Lei 11.051, de 29 de dezembro de 2004.

Amparado no princípio constitucional da segurança jurídica, creio equivocado o fundamento do acórdão recorrido.

Com efeito, desde a origem, é objetivo principal das constituições limitar a autoridade governativa com a instituição do chamado Estado constitucional, Estado liberal ou Estado de direito, resultante da força de princípios ideológicos fíncados na Revolução Francesa.

Se assim era no Estado liberal, então regido pela teoria formal da Constituição, com foco na estrutura do Estado – “separação de poderes e distribuição de competências, enquanto forma jurídica de neutralidade aparente [...]”¹ –, maior pujança ganhou a limitação da autoridade governativa na medida da evolução das ciências sociais porque, conforme leciona Paulo Bonavides, “[...] Constituição é lei, sim, mas é sobretudo direito, tal como reconhece a teoria material da Constituição”², que rege o Estado social, em oposição ao Estado liberal, agora com foco na substância da Lei Magna: os direitos fundamentais e as garantias processuais da liberdade.

Especificamente quanto à força dos princípios, Paulo Bonavides, numa análise da grande transformação por eles suportada³, outrora “fontes de mero teor supletório” dos Códigos e atualmente convertidos em “fundamento de toda a ordem jurídica, na qualidade de princípios constitucionais”, conclui:

¹ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 537.

² Paulo Bonavides. *Curso de direito constitucional*, 1999, p. 535.

³ Paulo Bonavides. *Curso de direito constitucional*, 1999, p. 228 a 266.

Processo nº : 10768.016981/2002-69
Acórdão nº : 303-32.519

Fazem eles [os princípios] a congruência, o equilíbrio e a essencialidade de um sistema jurídico legítimo. Postos no ápice da pirâmide normativa, elevam-se, portanto, ao grau de norma das normas, de fonte das fontes. São qualitativamente a vigamestra do sistema, o esteio da legitimidade constitucional, o penhor da constitucionalidade das regras de uma Constituição.⁴

Da mesma forma pertinentes são os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho sobre o princípio da segurança jurídica. Antes, porém, ele cuida do princípio da certeza do direito:

Princípio da certeza do direito

Trata-se, também, de um sobreprincípio, estando acima de outros primados e regendo toda e qualquer porção da ordem jurídica.

Como valor imprescindível do ordenamento, sua presença é assegurada nos vários subsistemas, nas diversas instituições e no âmago de cada unidade normativa, por mais insignificante que seja. A certeza do direito é algo que se situa na própria raiz do *dever-ser*, é ínsita ao deôntico, sendo incompatível imaginá-lo sem determinação específica. Na sentença de um magistrado, que põe fim a uma controvérsia, seria absurdo figurarmos um juízo de probabilidade, em que o ato jurisdicional declarasse, como exemplifica Lourival Vilanova⁵, que *A possivelmente deve reparar o dano causado por ato ilícito seu*. Não é sentenciar, diz o mestre, ou estatuir, com pretensão de validade, o *certum* no conflito de condutas. E ainda que consideremos as obrigações alternativas em que o devedor pode optar pela prestação *A, B ou C*, sobre uma delas há de recair, enfaticamente, sua escolha, como imperativo inexorável da certeza jurídica. Substanciando a necessidade premente da segurança do indivíduo, o sistema empírico do direito elege a certeza como postulado indispensável para a convivência social organizada.

O princípio da certeza jurídica é implícito, mas todas as magnas diretrizes do ordenamento operam no sentido de realizá-lo.

Mas, além do caráter sintático dessa acepção, há outra, muito difundida, que toma “certeza” com o sentido de “previsibilidade”, de tal modo que os destinatários dos comandos jurídicos não de poder organizar suas condutas na conformidade dos teores normativos existentes. Pensamos que esse significado de

⁴ Paulo Bonavides. Curso de direito constitucional, 1999, p. 265.

⁵ VILANOVA, Lourival. As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 183.

Processo nº : 10768.016981/2002-69
Acórdão nº : 303-32.519

certeza quadra melhor no âmbito do princípio da segurança jurídica, que examinaremos em seguida.⁶ [itálicos do original]

Continuando o seu raciocínio, Paulo de Barros Carvalho fala especificamente sobre o princípio da segurança jurídica:

Princípio da segurança jurídica

Não há por que confundir a *certeza do direito* naquela acepção de índole sintática, com o cânone da *segurança jurídica*. Aquele é atributo essencial, sem o que não se produz enunciado normativo com *sentido deôntico*; este último é decorrência de fatores sistêmicos que utilizam o primeiro de modo racional e objetivo, mas dirigido à implantação de um valor específico qual seja o de coordenar o fluxo das interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulamentação da conduta. Tal sentimento tranquiliza os cidadãos, abrindo espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza. Concomitantemente, a certeza do tratamento normativo dos fatos já consumados, dos direitos adquiridos e da força da coisa julgada, lhes dá a garantia do passado. Essa bidirecionalidade *passado/futuro* é fundamental para que se estabeleça o clima de segurança das relações jurídicas, motivo por que dissemos que o princípio depende de fatores sistêmicos. Quanto ao passado, exige-se um único postulado: o da irretroatividade [...]. No que aponta para o futuro, entretanto, muitos são os expedientes principiológicos necessários para que se possa falar na efetividade do primado da segurança jurídica.

Desnecessário encarecer que a segurança das relações jurídicas é indissociável do valor *justiça*, [sic] e sua realização concreta se traduz numa conquista paulatinamente perseguida pelos povos cultos.⁷ [itálicos do original]

Roque Carrazza vai além. Afora a certeza do conhecimento prévio das conseqüências dos atos praticados, ele dá grande ênfase à isonomia como condição indispensável à implementação da segurança jurídica:

O princípio da segurança jurídica ajuda a promover os valores supremos da sociedade, inspirando a edição e a boa aplicação das leis, dos decretos, das portarias, das sentenças, dos atos administrativos etc.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 145 e 146.

⁷ Paulo de Barros Carvalho. *Curso de direito tributário*, 1999, p. 146.

Processo nº : 10768.016981/2002-69
Acórdão nº : 303-32.519

De fato, como o Direito visa à obtenção da *res justa*, de que nos falavam os antigos romanos, todas as normas jurídicas, especialmente as que dão efetividade às garantias constitucionais, devem procurar *tornar segura* a vida das pessoas e das instituições.⁸

Muito bem, o Direito, com sua positividade, confere segurança às pessoas, isto é, “cria condições de *certeza e igualdade* que habilitam o cidadão a sentir-se senhor de seus próprios atos e dos atos dos outros”.⁹

Portanto, a *certeza* e a *igualdade* são indispensáveis à obtenção da tão almejada segurança jurídica.

Com efeito, uma das funções mais relevantes do Direito é “conferir certeza à incerteza das relações sociais” (Becker), subtraindo do campo de atuação do Estado e dos particulares qualquer resquício de arbítrio. Como o Direito é a “imputação de efeitos a determinados fatos” (Kelsen), cada pessoa tem elementos para conhecer previamente as conseqüências de seus atos.

.....

[...] É mister, ainda, que a lei que descreve a ação-tipo tributária valha para todos igualmente, isto é, seja aplicada a seus destinatários (quer pelo Judiciário, quer pela Administração Fazendária) de acordo com o princípio da igualdade (art. 5º, I, da CF). Só assim os contribuintes terão segurança jurídica em seus contatos com o Fisco.

O *princípio da igualdade* (isonomia) é, de todos os nossos princípios constitucionais, o mais importante (Francisco Campos).

Realmente, todos os princípios que estão na Constituição (a legalidade, a universalidade da jurisdição, a ampla defesa etc.) encontram-se a serviço da isonomia e sem ela não se explicam com a necessária densidade de exposição teórica.

A própria legalidade é a morada da isonomia. Daí falarmos em *legalidade isonômica*. Com efeito, quando dizemos que “ninguém será obrigado a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, implicitamente estamos proclamando que “ninguém será obrigado a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei igualitária”, isto é, de lei editada de conformidade com a isonomia.

⁸ Cf. José Souto Maior Borges. Princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. In RDT 63, p. 206 e 207.

⁹ Tércio Sampaio Ferraz Jr. Segurança jurídica e normas gerais tributárias. In RDT 17, p. 18 a 51 (grifos do autor).

Processo nº : 10768.016981/2002-69
Acórdão nº : 303-32.519

Nesse sentido, José Souto Maior Borges não exagerou ao afirmar, no *VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário*, realizado em São Paulo, em setembro de 1994, que a isonomia não está no Texto Constitucional: a isonomia é o próprio Texto Constitucional.

.....

O princípio constitucional da segurança jurídica exige, ainda, que os contribuintes tenham condições de antecipar objetivamente seus *direitos e deveres tributários*, que, por isto mesmo, só podem surgir de lei, igual para todos, irretroativa e votada pela pessoa política competente. Assim, a segurança jurídica acaba por desembocar no *princípio da confiança na lei fiscal*, que, como leciona Alberto Xavier, “traduz-se, praticamente, na possibilidade dada ao contribuinte de conhecer e computar os seus encargos tributários com base exclusivamente na lei”.¹⁰

Não podemos deixar de mencionar, ainda, o *princípio da boa-fé*, que impera também no Direito Tributário. De fato, ele irradia efeitos tanto sobre o Fisco quanto sobre o contribuinte, exigindo que ambos respeitem as conveniências e interesses do outro e não incorram em contradição com sua própria conduta, na qual confia a outra parte (proibição de *venire contra factum proprio*).^{11 12} [itálicos do original]

Logo, no caso concreto, admitir o marco inicial da decadência pretendido pelo órgão julgador *a quo* é proteger o Estado, autor de norma inconstitucional – que exigia quotas de contribuição sobre exportações de café –, diante de sua própria torpeza, em detrimento dos princípios constitucionais da isonomia, da boa-fé e da segurança jurídica.

O desprezo pela isonomia resta patente quando comparado o ônus tributário individualmente assumido por todos aqueles que cumpriram a obrigação principal em data anterior à publicação da Lei 11.051, de 29 de dezembro de 2004, com qualquer dos destinatários do benefício outorgado pelo artigo 18, *caput* e inciso

¹⁰ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978, p. 46.

¹¹ A respeito, Jesús González Perez preleciona: “O princípio da boa-fé aparece como um dos princípios gerais que servem de fundamento ao ordenamento jurídico, informam o labor interpretativo e constituem decisivo instrumento de integração” (*El principio General de la Buena Fé en el Derecho Administrativo*, Madri, Real Academia de Ciencias Morales y Políticas, 1983, p. 15 – traduzimos). E, mais adiante, acrescenta: “Independentemente de seu reconhecimento legislativo, o princípio da boa-fé, enquanto princípio geral de Direito, cumpre uma função informadora do ordenamento jurídico e, como tal, as distintas normas devem ser interpretadas em harmonia com ele. (...). Ele indicará, em cada momento, a interpretação que se deve eleger” (idem, *ibidem*, p. 48).

¹² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 13. ed. rev. atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 296, 298, 299, 301 e 302.

Processo nº : 10768.016981/2002-69
Acórdão nº : 303-32.519

X, da Lei 10.522, de 19 de julho de 2002, introduzido pela primeira norma jurídica citada neste parágrafo.

Semelhante desdém mereceu o princípio da boa-fé pelo procedimento contraditório da Fazenda Nacional: para fatos geradores iguais, ocorridos em períodos coincidentes, de alguns contribuintes foi exigido o cumprimento da obrigação tributária e de outros foi dispensada a constituição dos créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal e até cancelados os lançamentos efetuados.

Igualmente ferido o princípio da segurança jurídica porque deturpada a previsibilidade quanto aos efeitos da regulamentação da conduta daqueles contribuintes que confiaram na constitucionalidade presumida das normas formalmente sancionadas, promulgadas e publicadas.

Portanto, o desafio que reclama uma solução desta Câmara, no meu sentir, é interpretar, mormente à luz dos princípios constitucionais da isonomia, da boa-fé e da segurança jurídica, os artigos 165 e 168 do CTN para deles extrair o marco inicial do prazo de decadência para o caso objeto da lide.

É certo que o CTN, no artigo 165, I, reconhece o direito do sujeito passivo à restituição do tributo indevido, seja qual for a modalidade do seu pagamento, mas fixa, no artigo 168, o prazo de cinco anos para o exercício de tal direito. É a fixação do marco inicial da contagem desse prazo que buscarei alcançar, amparado nos princípios constitucionais citados no parágrafo anterior.

Antes, contudo, trago outras lições da doutrina para lembrar que o interprete deve presumir inexistirem na lei palavras supérfluas e que “devem todas ser entendidas como escritas adrede para influir no sentido da frase respectiva”¹³, sem perder da lembrança que “o texto da lei forma o substrato de que deve partir e em que deve repousar o intérprete”, embora evitando o apego à literalidade, “que pode conduzir à injustiça, à fraude e até ao ridículo”¹⁴, o elemento teleológico será adotado na busca da “[...] genuína razão da lei, de cujo descobrimento depende inteiramente a compreensão do verdadeiro espírito dela”¹⁵.

Retorno ao artigo 165 do CTN, que trata do direito à restituição de “tributo indevido ou maior que o devido”. Vale dizer, conseqüentemente, que esta é a finalidade da norma, o seu elemento teleológico: impedir a apropriação, pelo Erário, de valores indevidos ou maiores do que o devido, na forma da lei tributária.

E é em consonância com o ordenamento jurídico, numa interpretação sistemática dos artigos 165 e 168, que deve ser definido o momento a partir do qual o direito à restituição do indébito poderia ter sido exercido.

¹³ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 110.

¹⁴ BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da constituição*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 127.

¹⁵ PORTUGAL. *Estatutos da Universidade de Coimbra*, de 1772, liv. 2, tít. 6, cap. 6, § 23, *apud* Carlos Maximiliano. *Hermenêutica e aplicação do direito*, 1999, p. 151.

Processo nº : 10768.016981/2002-69
Acórdão nº : 303-32.519

Nesse ponto, entendo solucionada a controvérsia, porquanto se as quotas de contribuição sobre exportações de café somente foram reconhecidas pela administração tributária como exigência indevida em 30 de dezembro de 2004, data da publicação da Lei 11.051, de 29 de dezembro de 2004, não há se falar em *dies a quo* para aferição da decadência do direito à restituição em data anterior à publicação dessa norma jurídica.

Não vislumbro outra interpretação sistemática e teleológica dos artigos 165 e 168 do CTN aplicada ao caso concreto à luz dos princípios constitucionais da isonomia, da boa-fé e da segurança jurídica.

Por conseguinte, concluo não operada a decadência do direito à restituição na data da protocolização do pedido objeto deste litígio.

Nada obstante, a solução da lide depende da análise de matéria de fato não enfrentada pela primeira instância administrativa, condição prejudicial ao imediato julgamento do tema por este colegiado, *a contrario sensu* do disposto no § 3º do artigo 515 do Código de Processo Civil.

Com essas considerações e em respeito ao princípio do duplo grau de jurisdição, preliminarmente, superadas as prejudiciais que fundamentavam o julgamento de primeira instância, voto no sentido de devolver os autos deste processo para apreciação das demais razões de mérito pelo órgão julgador *a quo*.

Sala das Sessões, em 9 de novembro de 2005.


TARÁSIO CAMPELO BORGES - Relator designado