



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº	10845.000810/2001-77
Recurso nº	136.537 Voluntário
Matéria	COTA DE CONTRIBUIÇÃO NA EXPORTAÇÃO DO CAFÉ
Acórdão nº	303-34.765
Sessão de	16 de outubro de 2007
Recorrente	COMERCIAL E EXPORT. JACUTINGA LTDA.
Recorrida	DRJ-SÃO PAULO/SP

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 06/01/1988 a 05/10/1988

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


O direito à restituição de indébitos decaiu 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 do direito de pleitear a restituição, vencidos os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro e Anelise Daudt Prieto, que a acolham. Por maioria de votos, devolver o processo à autoridade competente para decidir as demais questões de mérito, vencidos os Conselheiros Zenaldo Loibman, Nilton Luiz Bartoli e Marciel Eder Costa. Designado para redigir o voto o Conselheiro Tarásio Campelo Borges.

ANELISE DAUDT PRIETO

Presidente

TARÁSIO CAMPELO BORGES

Redator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nanci Gama e Silvio Marcos Barcelos Fiúza .

Relatório

Pela clareza das informações prestadas, adoto o relatório (fls.69-70) proferido pela DRJ de São Paulo/SP o qual passo a transcrever:

"A Comercial e Exportadora Jacutinga Ltda. requereu, em 15/03/2001, ao Delegado da Receita Federal em Santos/SP, a restituição dos pagamentos que fez a título de quota de contribuição ao Instituto Brasileiro do Café -IBC-, exigidas nas exportações de café, e recolhidas pelo contribuinte referente aos períodos de novembro-dezembro/87, janeiro-fevereiro/88, abril-junho/88 a entre novembro-janeiro/1989 a maio/1990, de R\$180.980,39 (atualizado até o mês do pedido).

Alega o contribuinte que:

a) o Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade da exigência dessas quotas de contribuição de café ao Instituto Brasileiro do Café, instituídas pelo DL n.º 2.295/86;

b) o Ministro Ilmar Galvão registrou no seu voto que a inconstitucionalidade ataca a norma desde sua origem em 1986;

c) o pronunciamento da Suprema Corte mostra que são indevidos todos os recolhimentos efetuados pela empresa requerente, a título de 'quota de contribuição sobre a exportação por caracterizar 'pagamento indevido ou maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória ... ', conforme previsão contida no art. 66 da Lei n.º 8.383/91, com redação do art. 58 da Lei n.º 9.069/95.

O contribuinte juntou planilha de cálculo-atualização das referidas quotas de café, fls. 05/07, e cópia dos DARF's, fls. 10/15.

Às fls.40/45, encontra-se o Despacho Decisório n.º 51/01, do Delegado da Receita Federal em Santos/SP, que indeferiu o pleito baseado nos seguintes fundamentos:

1- O Parecer PGFN/CAT/NR 1538/99, se posicionando quanto ao início desta contagem do prazo decadencial para fins de restituição de tributos ou contribuições exigidos com base em leis posteriormente declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal;

2- O Parecer do Secretário da Receita Federal por intermédio do Ato Declaratório n.º 96/99, no seu item I.

O pleito de restituição foi indeferido, por caracterizar a ocorrência da decadência, com fundamento no AD n.º 96/99, do Secretário da RF e arts.265 e 168 da Lei n.º 5.1 72/66-CTN.

O requerente foi cientificado da referida decisão em 01/10/2001, fls.45.

Às fls.47/59, encontra-se o que o contribuinte chamou de Razões de Impugnação contra o Despacho Decisório n.º 51/01 da DRF/Santos/SP.

Em apertada síntese, assim se manifesta:

1- o Recurso Extraordinário n.º 191.044-5 (SP) relatado pelo Min. Carlos Velloso, foi assim ementado: 'Não recepção, pela CF/88, da cota de contribuição nas exportações de café, dado que a CF/88 sujeitou as contribuições de intervenção à lei complementar do art. 156, III, aos princípios da legalidade (C.F., art. 150, I), da irretroatividade (art. 150, III, a) e da anterioridade (art. 150, III, b). No caso, interessa afirmar que a delegação inscrita no art. 4.º do DL n.º 2295/86 não é admitida pela CF/88, art. 1540, I, ex vi do disposto no art. 146. Aplicabilidade, de outro lado, do disposto nos artigos 15, I, e 34, §5.º do ACT/88';

2. Transcreve trechos do voto do Min. Ilmar Galvão: '... Pelo motivo já apontado de que o DL 2.295/86 se revelara, desde a sua edição incompatível com a EC 01/69 e, por conseguinte, sem qualquer validade';

3. Que a autoridade, Delegado da RF em Santos, não colocou em dúvida a existência dos questionados pagamentos indevidos, relacionados na planilha que acompanhou o pedido de restituição;

4. Que a administração da SRF, conforme Parece COSIT n.º 58/98, tinha posição contrária aquela adotada agora, sendo que essa mudança de entendimento não pode resultar em tratamento desigual entre contribuintes;

5- A data do pagamento original do tributo (extinção do crédito tributário), não pode ser tomada como termo inicial da contagem do prazo decadencial previsto no art. 168, I do CTN, para os indébitos nascidos de declaração de inconstitucionalidade da lei de incidência, pois a certeza da existência desse indébito só aparece com a decisão final da Suprema Corte;

6- A devolução de um tributo recebido indevidamente não agride o princípio da segurança jurídica, mas atende o princípio da moralidade administrativa prevista no art. 37 da CF/88;

7- Não restituir tributo que se sabe indevido equivale à tributação, o que torna inadequado o emprego da analogia, por impedimento do §1.º do art. 108 do CTN;

8- A inconstitucionalidade depende do Poder Judiciário para decretá-la, e nem caberia ao contribuinte ingressar a cada recolhimento com pedido de restituição como garantia do prazo decadencial, trazendo ao processo jurisprudência administrativa;

9- O início de contagem do prazo de decadência só pode ocorrer a partir da sentença definitiva;

10- A PGFN reconhece a existência de jurisprudência contrária;

11. Segundo o Superior Tribunal de Justiça a extinção do crédito tributário opera-se com a homologação do lançamento, o que na prática resulta num prazo de dez anos (cinco anos para a homologação tácita e mais cinco anos para o exercício do direito).

Ao final requer a improcedência do despacho que determinou o indeferimento do pedido de restituição."

Intimado em 19.07.2006 (AR de fl.84 verso) da decisão de fls.68-80, a empresa Contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls.85-113) em 04.08.2006, reiterando, em síntese, as razões acima apresentadas.

Em razão do Ato Declaratório Interpretativo da Receita Federal do Brasil nº 9, de 05 de junho de 2007 (DOU de 06/06/2007), afasta-se a exigência da garantia recursal.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheiro MARCIEL EDER COSTA, Relator

Tomo conhecimento do presente Recurso Voluntário, por ser tempestivo e por tratar de matéria da competência deste Conselho.

Comungo do entendimento do ilustre Conselheiro **NILTON LUIZ BARTOLI** quanto ao direito à restituição da Contribuição na Exportação do Café – Cota Café -, cujas razões acham-se estampadas no voto pelo mesmo proferido no Recurso nº 133.342, em que é recorrente Cooperativa Agrária dos Cafeicultores de Votuporanga – Coacavo e recorrida a DRJ/Ribeirão Preto/SP, e que, *mutatis mutandis*, servem de supedâneo e fundamento deste voto, transcrevendo-as a seguir:

“O recurso é tempestivo e dele conheço totalmente, apesar do fato de a decisão recorrida ter acatado a preliminar de prescrição, que se consubstanciou em obstáculo ao conhecimento do mérito, o qual apreciarei com base nos artigos 515 e 516 do Código de Processo Civil, ora aplicados por analogia.

O Código de Processo Civil, ao tratar do recurso de apelação, equivalente, no processo administrativo-fiscal, ao recurso voluntário, dispõe que o recurso devolve ao tribunal o conhecimento da matéria impugnada (CPC, art. 515).

O mesmo dispositivo, em seu parágrafo primeiro, esclarece, porém, que serão “objeto de apreciação e julgamento pelo tribunal todas as questões suscitadas e discutidas no processo, **ainda que a sentença não as tenha julgado por inteiro.**”

Já seu parágrafo terceiro permite que o tribunal avance no julgamento de causa extinta sem julgamento de mérito, quando esta se encontrar em condições de julgamento.

Ampliando ainda mais os limites de conhecimento da causa conferidos ao tribunal, o artigo 516 do CPC preceitua:

Art. 516. Ficam também submetidas ao tribunal as questões anteriores à sentença, ainda não decididas.

Sobre o tema, cumpre trazer à colação excerto do voto do eminente Ministro do STJ Franciulli Netto, no julgamento do RESP nº. 252.187/PR, em sessão realizada em 5.11.2002, onde cita exposição de motivos elaborada pelo Exmo. Ministro da Justiça por ocasião da introdução do parágrafo terceiro ao artigo 515 do CPC:

“Merecem destaque, nesse passo, as considerações do Excelentíssimo Senhor Ministro de Estado da Justiça na Exposição de Motivos da Lei n. 10.352, publicada em 27 de dezembro de 2001, especificamente quanto à recente introdução do § 3º do artigo 515 do CPC:

“Como o processo não é um fim em si mesmo, mas um meio destinado a um fim, não deve ir além dos limites necessários à sua finalidade. Muitas matérias já se encontram pacificadas no tribunal - como, por exemplo, na Justiça federal e na dos Estados, as questões relativas a expurgos inflacionários - mas muitos juízes de primeiro grau, em lugar

de decidirem de vez a causa, extinguem o processo sem julgamento do mérito, o que obriga o tribunal a anular a sentença, devolvendo os autos à origem para que seja julgada no mérito. Tais feitos, estão, muitas vezes, devidamente instruídos, comportando julgamento antecipado da lide (art. 330, CPC), mas o julgador, por apegado amor às formas, se esquece de que o mérito da causa constitui a razão primeira e última do próprio processo".

Estando a causa efetivamente apta para o julgamento, sem necessidade de dilação probatória, o que a doutrina denominou "causa madura", impõe-se o seu pronto julgamento pelo Tribunal. Essa parece a solução mais consentânea com a tão almejada eficiência e celeridade da prestação jurisdicional.

Não resta dúvida que haverá situações em que a causa pode não se encontrar ainda em condições de receber decisão de mérito, ocasião em que será indispensável seja novamente submetida ao juiz para prosseguimento da instrução. Não raro, todavia, como no caso ora em exame, os autos já fornecem elementos suficientes para julgamento da causa.

Nesse contexto, decidiu com acerto a egrégia Corte de origem que, presentes os documentos comprobatórios dos recolhimentos indevidos, "não tem sentido anular a sentença, a fim de que outra seja proferida e, quiçá daqui a 2 ou 3 anos, voltem os autos a esta Turma para o exame da mesma matéria. Não há prejuízo algum no julgamento do recurso de plano, em homenagem ao princípio da economia processual, pois nenhum prejuízo causa às partes. A União teve oportunidade de manifestar-se sobre os documentos na ação cautelar e não os impugnou" (fl. 66).

(RECURSO ESPECIAL Nº. 252.187 - PR -2000/0026549-7, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, votação unânime, em 05 de novembro de 2002, Data do Julgamento), grifos nossos.

O precedente acima vem sendo ratificado por aquele Sodalício, em todas as oportunidades em que é provocado a manifestar-se sobre a inovação trazida pelo novel parágrafo terceiro do artigo 515 do Código de Processo Civil.

Introduzido pela Lei n. 10.352/2001, **e erigido em princípio processual "da causa madura" para julgamento**, por este novo dispositivo – art. 515, § 3º - a segunda instância **pode decidir todas as questões que estiverem em condições de julgamento, sem violação ao duplo grau**, conforme o entendimento da melhor doutrina, espelhada nos professores Barbosa Moreira, Frederico Marques e Humberto Theodoro Júnior, cuja autoridade dispensa maiores apresentações, tudo, como divulgado no endereço eletrônico do Superior Tribunal de Justiça (www.stj.gov.br), *verbis*:

ERESP 89240 / RJ ; EMBARGOS DE DIVERGENCIA NO RECURSO ESPECIAL
2000/0089111-8

Fonte

DJ DATA:10/03/2003 PG:00076

Relator

Min. SÁLVIO DE FIGUEIREDO TEIXEIRA (1088)

Ementa

PROCESSO CIVIL. PRESCRIÇÃO AFASTADA NO 2º GRAU. EXAME DAS DEMAIS QUESTÕES NO MESMO JULGAMENTO. POSSIBILIDADE, DESDE SUFICIENTEMENTE DEBATIDA E INSTRUÍDA A CAUSA. DIVERGÊNCIA DOUTRINÁRIA E JURISPRUDENCIAL. EXEGESE DO ART. 515, CAPUT, CPC. PRECEDENTES DO TRIBUNAL E DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. LEI N. 10.352/2001.

INTRODUÇÃO DO § 3º DO ART. 515. EMBARGOS REJEITADOS.

I - Reformando o tribunal a sentença que acolhera a preliminar de prescrição, não pode o mesmo ingressar no mérito propriamente dito, salvo quando suficientemente debatida e instruída a causa.

II - Nesse caso, encontrando-se "madura" a causa, é permitido ao órgão ad quem adentrar o mérito da controvérsia, julgando as demais questões, ainda que não apreciadas diretamente em primeiro grau.

II - Nos termos do § 3º do art. 515, CPC, introduzido pela Lei n. 10.352/2001, "o tribunal pode julgar desde logo a lide, se a causa versar questão exclusivamente de direito e estiver em condições de imediato julgamento".

1.1.1 Data da Decisão

06/03/2002

Orgão Julgador

CE - CORTE ESPECIAL

Decisão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, conhecer dos embargos de divergência e, por maioria, os rejeitar. Votaram com o Relator os Ministros Humberto Gomes de Barros, Milton Luiz Pereira, Cesar Asfor Rocha, Ruy Rosado de Aguiar, Vicente Leal, Ari Pargendler, José Delgado, José Arnaldo da Fonseca, Fernando Gonçalves, Eliana Calmon, Francisco Falcão, Nilson Naves e Garcia Vieira. Votaram vencidos os Ministros Felix Fischer, Antônio de Pádua Ribeiro, Edson Vidigal, Fontes de Alencar, Barros Monteiro e Francisco Peçanha Martins.

Indexação

POSSIBILIDADE, TRIBUNAL, AMBITO, APELAÇÃO CIVEL, JULGAMENTO, MERITO, AÇÃO JUDICIAL, POSTERIORIDADE, AFASTAMENTO, SENTENÇA JUDICIAL, RECONHECIMENTO, PRESCRIÇÃO, HIPOTESE, DESNECESSIDADE, PRODUÇÃO DE PROVA, OBSERVANCIA, LEI NOVA, INCLUSÃO, PARÁGRAFO, ARTIGO, CODIGO DE PROCESSO CIVIL, NÃO OCORRENCIA, VIOLAÇÃO, PRINCIPIO, DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO, APLICAÇÃO, PRINCIPIO DA INSTRUMENTALIDADE, PRINCIPIO DA CELERIDADE PROCESSUAL. IMPOSSIBILIDADE, TRIBUNAL, AMBITO, APELAÇÃO CIVEL, APRECIACÃO, MERITO, LIDE, POSTERIORIDADE, AFASTAMENTO, DECISÃO JUDICIAL, JUIZO A QUO, RECONHECIMENTO, PRESCRIÇÃO, NECESSIDADE, DEVOLUÇÃO, AUTOS, JUIZO, PRIMEIRA INSTANCIA, CARACTERIZACÃO, SUPRESSÃO, INSTANCIA.

VIOLAÇÃO, PRINCÍPIO, DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO, OBSERVANCIA,
PRINCÍPIO, TANTUM DEVOLUTUM QUANTUM APPELLATUM.

Referência Legislativa

LEG:FED LEI:005869 ANO:1973

***** CPC-73 CODIGO DE PROCESSO CIVIL

ART:00267 ART:00269 INC:00004 INC:00006 ART:00515

PAR:00001 PAR:00003

(PARÁGRAFO 3º INCLUÍDO PELA LEI 10352/01)

LEG:FED LEI:010352 ANO:2001

1.2 DOCTRINA

**OBRA : COMENTÁRIOS AO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL, V. 5, 5ª ED.,
FORENSE, 1985, P. 345, 375-376 E 429**

AUTOR : BARBOSA MOREIRA

OBRA : MANUAL, V. 3, 9ª ED., SARAIVA, P. 142

AUTOR : FREDERICO MARQUES

OBRA : CURSO DE DIREITO PROCESSUAL CIVIL, V. 1, 19ª ED., P. 564

AUTOR : HUMBERTO THEODORO JÚNIOR

1.3 VEJA

(POSSIBILIDADE - TRIBUNAL - APRECIÇÃO - MERITO - AÇÃO JUDICIAL)

STJ - RESP 2218-MT, RESP 2306-SP,

RESP 2993-SP (RSTJ 33/618), RESP 299246-PE

(IMPOSSIBILIDADE - TRIBUNAL - APRECIÇÃO - MERITO)

STF - RE 108051 - ES

STJ - RESP 38977-SP,

RESP 6643-SP (RSTJ 26/445, RSTJ 33/627, REVPRO
69/214, LEXSTJ 30/185),

RESP 21008-BA, RESP 97251-SP, RESP 96270-SP,

RESP 179884-DF (RSTJ 127/234), RESP 249497-MG

Mais recentemente, inclusive, o tema tem sido objeto de decisões monocráticas, proferidas com fulcro no artigo 557 do Código de Processo Civil, exatamente em razão do entendimento sedimentado:

“O cognominado Princípio da Causa Madura, introduzido no Código de Processo Civil pela Lei 10.352/01, ao permitir que o Tribunal, no exercício do duplo grau de jurisdição, pronuncie-se sobre matéria não examinada na Primeira Instância, nos casos de extinção do processo sem julgamento do mérito, ampliou a devolutividade do recurso de apelação.

5. Assim, a despeito do juiz ter aplicado o direito com fundamentos diversos dos fornecidos na petição inicial, vislumbra-se que o provimento jurisdicional abarcou o pedido da parte autora, qual seja, a não incidência do imposto de renda sobre as parcelas debatidas, afigurando-se escorreito o saneamento do equívoco pelo Tribunal de origem, com a elucidação da causa de pedir, em homenagem ao princípio da economia processual. (RECURSO ESPECIAL Nº. 688.258

- CE (2004/0131666-4), decisão proferida pelo rel. Ministro LUIZ FUX DJ 19.08.2005)"

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

Nesse passo, gize-se o entendimento de Alberto Xavier, no sentido de "jurisdicionalização do processo administrativo" pela Constituição de 1988:

"A própria existência de um processo administrativo é assim hoje considerada entre nós como direito ou garantia fundamental.

"O conceito de processo administrativo exprime a idéia de que os mecanismos de controle da legalidade dos atos administrativos devem obedecer a um princípio de jurisdicionalização, ou seja, ao modelo de processo que se desenvolve nos tribunais, ressalvadas as especificidades decorrentes seja da natureza indisponível dos direitos em presença, seja da natureza não independente do órgão de julgamento, integrado na Administração." (in "Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário", ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, pág. 146)

Estabelecida tal premissa pelo Ilustre Jurista, a propósito do duplo grau, sua conclusão alberga o aludido princípio da causa madura, em razão do caráter inquisitório que reveste o processo administrativo:

"A garantia do duplo grau tem como corolário a necessidade de "prequestionamento", de tal modo que os órgãos de julgamento de segunda instância não podem pronunciar-se sobre "novas questões" não aduzidas pelo impugnante ou não conhecidas na decisão de primeira instância, dada a imutabilidade do objeto do processo. Todavia, como adiante se verá ao estudar o objeto do processo administrativo, muito embora o impugnante não possa invocar novos fundamentos, nada impede que os órgãos de julgamento de segunda instância conheçam de fundamentos não alegados na impugnação, desde que favoráveis ao recorrente, em homenagem ao caráter inquisitório do processo." (op. cit., pág. 128)

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

Antes de trazer à colação o pensamento de outros renomados juristas sobre o tema, julgo conveniente fazer uma advertência àqueles que defendem o ponto de vista contrário, convencidos de que superado o óbice da decadência, este Conselho de Contribuintes não poderia analisar o restante da causa, que deveria ser remetida à DRJ para julgamento de mérito.

O Código de Processo Civil, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal (PAF), prevê duas grandes categorias de causas extintivas do processo.

Dentre aquelas que extinguem o processo **com julgamento de mérito** encontra-se a hipótese do pronunciamento, pelo juiz, da decadência ou da prescrição.

Art. 269. Extingue-se o processo com julgamento de mérito:

I - quando o juiz acolher ou rejeitar o pedido do autor;

II - quando o réu reconhecer a procedência do pedido;

III - quando as partes transigirem;

IV - quando o juiz pronunciar a decadência ou a prescrição;

V - quando o autor renunciar ao direito sobre que se funda a ação.

Observa-se, portanto, que a matéria atinente à prescrição ou decadência é matéria de mérito, e não matéria prejudicial ao exame do mérito.

A decisão da DRJ que ora se revê em grau de recurso, foi, portanto, decisão de mérito.

A decisão que esta Câmara proferirá, conseqüentemente, também será decisão de mérito.

Não cabe aqui argumentar, pois, que o mérito não foi analisado pela DRJ se o reconhecimento da decadência foi, com efeito, decisão de mérito.

Apesar da redação precisa e insuscetível de dúvidas do artigo 269 do CPC transcrito acima, outro preceito do mesmo Diploma robustece ainda mais este raciocínio.

Com efeito, ao cuidar da resposta do réu, o Código dispõe que antes de contestar o mérito, cabe ao requerido levantar uma série de questões, que são – estas sim – prejudiciais ao exame do mérito do pedido do autor.

É o que prescreve o artigo 301 do CPC, *verbis*:

Art. 301. Compete-lhe, porém, antes de discutir o mérito, alegar:

I - inexistência ou nulidade da citação;

II - incompetência absoluta;

III - inépcia da petição inicial;

IV - preempção;

V - litispendência;

VI - coisa julgada;

VII - conexão;

VIII - incapacidade da parte, defeito de representação ou falta de autorização;

IX - convenção de arbitragem;

X - carência de ação;

XI - falta de caução ou de outra prestação, que a lei exige como preliminar.

Este é o rol da chamada matéria preliminar, preliminar justamente ao exame do mérito.

Como se observa, a decadência e a prescrição **não figuram** neste compêndio.

Tais considerações já seriam suficientes para convencer os seguidores do bom direito a examinar o restante do mérito da causa, que, por óbvio, não foi analisado na instância inferior por ser incompatível com a convicção externada pelo julgador *a quo*.

Vale, porém, acrescentar ainda que mesmo avançando sobre o restante do mérito da causa e dando-se provimento ao recurso do contribuinte, esta Câmara jamais suprimirá o primeiro grau de jurisdição administrativa, a quem continuará competindo o exame dos aspectos formais deste pedido de restituição, tais como a exatidão dos cálculos e outros correlatos, antes de sua liquidação.

Além de ser perfeitamente lícito, o exame da causa em sua integralidade não causará, portanto, prejuízo algum à Administração.

Feitas tais advertências, ouça-se o que os doutos têm a dizer sobre o tema.

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

"Tal princípio acabou sendo considerado contrário à prática e à própria instrumentalidade do processo, na medida em que obrigava o processo a se submeter a infundáveis idas e vindas entre o primeiro e segundo grau, casos em que a questão já poderia ser apreciada definitivamente pela segunda instância. (...)" ("Nova Reforma Processual Civil Comentada", São Paulo: Editora Método, 2003. p. 255)

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

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

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

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

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


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

O insuperável Cândido Rangel Dinamarco, tratando especificamente do dispositivo processual em foco, brilhantemente encabeça sua defesa, seguida pela Doutrina predominante, ao bradar que "(...) essa inovação atende ao desiderato de acelerar a outorga da tutela jurisdicional, rompendo com um histórico e prestigioso mito que ao longo dos séculos os processualistas alimentam sem discutir. Não há porque levar tão longe um princípio, como tradicionalmente se eleva o duplo grau de jurisdição nos termos em que ele sempre foi entendido, quando esse verdadeiro culto não for indispensável para preservar as balizas do processo justo é equo, fiel às exigências do devido processo legal. (...) Caso por caso, estando a causa madura para julgamento, não há um motivo racional que exigisse a volta dos autos ao juízo inferior, para que só então sobreviesse a decisão de *meritis* - e ainda com a possibilidade de, mediante novo recurso, a causa tornar ao mesmo tribunal que reformara a sentença terminativa." ("A Reforma da Reforma". São Paulo: Malheiros Editores. 2003. p. 151/152)

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

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

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



mas estivessem elas já suficientemente dirimidas pela prova produzida.(...)" (ob.cit. p. 155/156)

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

"Se o processo é um instrumento, não pode exigir um dispêndio exagerado com relação aos bens que estão em disputa. E mesmo quando não se trata de bens materiais deve haver uma necessária proporção entre fins e meios, para equilíbrio do binômio custo-benefício. É o que recomenda o denominado princípio da economia, o qual preconiza o máximo resultado na atuação do direito com o mínimo emprego possível de atividades processuais. (...)."

Entender o contrário, portanto, significaria prestigiar o *indevido* processo legal, assim definido por Franz Kafka:

"Para o cidadão comum, o Processo é algo imortalizado por Franz Kafka, como um conjunto de atos misteriosos e sem sentido que caminham para lugar nenhum, produzindo, quase sempre, um resultado injusto e inexplicável." (João José Sady, Jornal do Advogado de maio de 2001, pág. 18)

Tal impropriedade afronta a garantia à celeridade do processo administrativo, **advinda com a promulgação da Emenda Constitucional 45/04**, a qual ampliou o leque de incisos do artigo 5º, da Carta da República, com a inserção do inciso LXXVIII, assim redigido:

"A todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação".

Infringência desse tipo, perpetrada por um *indevido* processo legal, não escapou à observação penetrante de PONTES DE MIRANDA:

"principalmente, (o Juiz) deve evitar a infração hipocrítica.

Chama-se infração hipocrítica àquela em que o Juiz, embora pareça atender à lei, em verdade lhe deu sentido que não é o dela. Às vezes, elogia-a, e ofende-a; ou diz que a aplica em todo o seu rigor, e a nega em seus limites ou em sua típica abrangência" (in "Tratado da Ação Rescisória, 5ª. Edição, Forense - pág. 281, n/destaques)

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

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 (DOU 30.12.04) que, em seu artigo 3º, alterou a redação do artigo 18 da Lei 10.522/2002; e, mais recentemente, da edição da Resolução n.º 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 negativa'², ou seja, é a faculdade de exigir o cumprimento de uma prestação, seja a de dar, fazer, ou de não fazer.

Além disso o dispositivo inovador consagra expressamente o princípio da actio nata – cuja existência era admitida com tranqüilidade 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.

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.

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 convalida esta lesão, como na lição de SAN TIAGO DANTAS, desde que se entenda adequadamente o direito de ação como o de agir manifestando exigibilidade ou pretensão dirigida à obtenção da eficácia substantiva do objeto do direito, *in Programa de Direito Civil*, Editora Forense, 3ª Edição, 2001, p. 345:

"Tenho eu um direito subjetivo e podem passar os anos sem que o tempo tenha a mínima influência sobre o meu direito. Mais eis que, de repente, o meu direito entra em lesão, isto é, o dever jurídico que a ele corresponde não se cumpre: dá-se a lesão do direito. Nasce da lesão do direito o dever de ressarcir e, para mim, o direito de propor uma ação para obter ressarcimento. Se, porém, deixo que passe o tempo sem fazer valer o meu direito de ação, o que acontece? A lesão do direito se cura, convalida, a situação antijurídica torna-se jurídica; o direito anistia a lesão anterior e já não se pode mais pretender que eu faça valer nenhuma ação. Esta é a conceituação da prescrição que mais nos defende de dificuldades da matéria."

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

Estará tal lesão configurada na data em que recolhido o tributo, muito embora a norma, à época do pagamento, ainda detivesse a presunção de inconstitucionalidade?

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

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 mantêm 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 prevêm 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 pagou.

Ou seja, nestes casos, existe uma qualificação certa (a da lei) e uma conduta que dela se distancia (espontaneamente, por erro de identificação etc.). Andou bem o CTN quando atrelou a tais eventos os prazos que correm contra o contribuinte e fixou os respectivos termos iniciais na data da extinção do crédito (artigo 168, I) ou na data em que se tornar definitiva a decisão que reformar a decisão condenatória (artigo 168, II).

Em suma, nas hipóteses reguladas pelo CTN, a qualificação jurídica é certa e está definida antes da ocorrência do evento concreto. E, pela estrita razão de que o evento não se enquadra adequadamente na qualificação jurídica preexistente, é que o contribuinte tem direito à restituição do indevido. O indevido, nestes casos, é aferido mediante cotejo entre um fato e a respectiva previsão normativa, sendo que o fato é posterior a esta."

Agora a matéria dos princípios (vale dizer o confronto entre a segurança jurídica e a segurança sistêmica pelo respeito à presunção de constitucionalidade das leis), na página 74:

"Nesse passo, estamos perante duas posições.

De um lado, os que sustentam que o prazo prescricional se inicia com o pagamento feito (com base nas normas do CTN) e que, passados cinco anos, não cabe mais pedido de repetição de indébito, ainda que, após esse prazo, sobrevenha decisão judicial reconhecendo a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo.

De outro lado, a nossa posição, no sentido de que, tendo havido inequívoca decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a inconstitucionalidade de uma norma tributária, o contribuinte, no prazo de 5 (cinco) anos pode ingressar com ação de repetição de indébito, mesmo que o pagamento tenha sido efetuado há mais de cinco anos da propositura da ação, pleiteando a repetição de todo o tributo pago com fundamento na lei declarada inconstitucional.

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

Entendemos 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*:

CF:

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 29.12.2004 foi editada a Lei 11.051/04 (D.O.U de 30.12.2004, retificada no D.O.U. de 4.1.2005, D.O.U de 11.1.2005 e no DOU de 16.2.2005).

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 Lei, 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 n.º. 2.445, de 29 de junho de 1988, e do Decreto-Lei n.º. 2.449, de 21 de julho de 1988, na parte que exceda o valor devido com fulcro na Lei Complementar n.º 7, de 7 de setembro de 1970, e alterações posteriores;

LX - à contribuição para o financiamento da seguridade social - Cofins, nos termos do art. 7º da Lei Complementar n.º. 70, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 1º da Lei Complementar n.º. 85, de 15 de fevereiro de 1996.

X - à Cota de Contribuição revigorada pelo art. 2º do Decreto-Lei n.º. 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)

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 Lei 11.051/04 reconheceu implicitamente a declaração de inconstitucionalidade da norma proferida pelo STF no julgamento do RE n.º 408.830-4-ES.**

Ao reconhecer a inconstitucionalidade da citada Contribuição, dispensando a Administração Tributária de procedimentos arrecadatários 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:

1ª restituição do indébito a causa superveniente apresenta o esquema que pode ser desdobrado em vários procedimentos ou atos distintos: (...); 2ª 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 (...).

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.

(...)

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 que suspendeu a lei com base em decisão proferida incidentalmente 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 intenciona 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.**

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 n.º CSRF/01-03.491, rel. Cons. Wilfrido Augusto Marques, j. 17.9.2001, DOU 30.10.2002, p. 62); (CSRF-1ª Turma, Acórdão n.º 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 n.º 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 n.º 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. 22ª, § 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 Lei 11.051/04 veio se somar a Resolução do Senado Federal n.º 28, de 21 de junho de 2005 (DOU 22.6.05), que suspendeu a execução dos “arts. 2º e 4º do Decreto-Lei n.º 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 n.º 408.830-4 - Espírito Santo”.

In casu, sendo a Lei 11.051/04 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.

Noutro giro, confirmado o direito da Recorrente de reaver o crédito a que tem direito, urge avançar sobre a questão da atualização monetária, especificamente em relação aos expurgos pleiteados.

Nesse sentido, para que ao final seja feita a tão cotejada justiça à que espera a recorrente, mister verificar, em primeiro plano, a exaustiva jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça que traz em seu bojo os índices manifestamente pacificados:

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

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

- Recurso não conhecido."

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

"TRIBUTÁRIO - REPETIÇÃO DE INDÉBITO - CORREÇÃO MONETÁRIA - EXPURGOS INFLACIONÁRIOS - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - MENÇÃO EXPRESSA AOS INDEXADORES - CORREÇÃO - ADMISSIBILIDADE, EMBORA SEM ALTERAÇÃO DO

*JULGADO - OMISSÃO QUANTO AOS OUTROS ÍNDICES -
INOCORRÊNCIA - RECEBIMENTO PARCIAL.*

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

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

Embargos parcialmente providos."

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

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

No Acórdão CSRF/01-04.456, de 25 de fevereiro de 2003, voto condutor do ilustre Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior, decidiu-se que "na vigência de sistemática legal de correção monetária, a correção do indébito tributário há de ser plena, mediante aplicação dos índices representativos da real perda de valor da moeda, não se admitindo a adoção de índices inferiores expurgados, sob pena de afronta ao princípio da moralidade e de se permitir enriquecimento ilícito do Estado".

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

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

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

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

Deveras.

Dispõe o artigo 37 da Constituição Federal que:

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

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

É justamente isso que aborda o Parecer da Advocacia Geral da União n.º 01/96⁵, citado no acórdão recorrido, da lavra do ilustre Consultor da União Mirtô Fraga, devidamente aprovado pelo Senhor Presidente da República, ao discorrer sobre correção monetária de indébito tributário antes do advento da Lei 8.383/91 (norma esta que instituiu a UFIR), sendo importante transcrever excertos seus:

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

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

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

Com toda a certeza, conforme bem apontou o douto parecerista, receber um valor intrínseco de tributo indevido e devolvê-lo em

⁵ DOU 17/01/96

montante inferior é tanto imoral quanto ilegal. É o mesmo que receber um veículo e devolver tão-somente os pneus. Por isso impõe-se a correção plena, até mesmo porque não havia, até o advento da Lei n.º 8.383/91, norma ou regime jurídico que estabelecesse regra em sentido contrário, a estabelecer índice menor expurgado.

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

Nesse passo, vale salientar, por certo, que a Norma de Execução Conjunta COSIT/COSAR n.º 8/97 não tem altivez suficiente para ludibriar a integral correção do indébito, sob pena de se permitir que um ato de cunho interna corporis, sem publicidade oficial, transmude-se em verdadeira lei de correção monetária, o que seria absoluto absurdo. Dela só se pode extrair o reconhecimento do próprio fisco de que houve inflação a corroer o valor indevidamente recolhido, mais nada. E, em havendo inflação, a correção há de ser plena, sempre que vigente no sistema jurídico o instituto da correção monetária.

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

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

“Após esse breve intróito, deve-se fazer uma análise dos índices a serem utilizados para efetuar a atualização monetária. A UFIR somente foi instituída, sendo utilizada para atualizar inclusive indébitos tributários, pela Lei n.º 8.383/91, prestando-se para atualizar valores a partir de janeiro de 1992, até dezembro de 1995. A partir de então a taxa SELIC passou a ser utilizada para atualização nos pedidos de ressarcimento/restituição (Lei n.º 9.250/95 c.c. 9.532/97).

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

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

mar/90 a jan/91 e INPC de fev/91 a dez/91. Deve-se analisar a correção dos índices adotados.

De fevereiro de 1986, até dezembro de 1988 o índice utilizado oficialmente para medir a inflação era a OTN, que, por sua vez, era calculada com base no IPC/IBGE. Pode-se dizer, portanto que o IPC/IBGE era o índice oficial. A OTN, contudo, foi extinta com o advento do “Plano Verão”, implementado pela Medida Provisória n.º 32/89, posteriormente convertida na Lei n.º 7.730/89.

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

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

Obviamente, tal sistemática não merece prosperar, como acertadamente decidiu a R.Sentença, na esteira de reiterada jurisprudência do STJ (REsp. n.º 23.095-7, REsp. n.º 17.829-0, entre outros). A inflação expurgada referente ao mês de janeiro deve, portanto, ser considerada para fins de atualização monetária.

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

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

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

No período compreendido entre março de 1989 e fevereiro de 1990, deve ser utilizado o IPC/IBGE, pois este foi o índice oficial adotado para medir a inflação, como, aliás, a própria Norma de Execução Conjunta n.º 08/97 reconhece.

Nos meses de março a janeiro de 1991 o índice a ser aplicado, segundo a R. Sentença, é o IPC/IBGE. Em inúmeros julgados, o STJ já firmou entendimento de ser aplicável o índice de 84,32% para o mês de março

de 1990 (REsp n.º 81.859, REsp. n.º 17.829-0, entre outros) A Norma de Execução Conjunta n.º 08/97, contudo, utiliza-se do BTN de 41,28% para proceder à atualização monetária.

O mesmo ocorre com os meses de abril e maio de 1990, quando os índices do IPC, respectivamente de 44,80% e 7,87% não são levados em conta pela NEC n.º 08/97 que se vale do BTN de 0,0% e 5,38%. O STJ, também em referência a estes meses tem decidido que devem prevalecer os valores do IPC (REsp. n.º 159.484, REsp. n.º 158.998, REsp n.º 175.498, entre outros). “

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- Recurso especial conhecido e provido “

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

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - AUTÔNOMOS, ADMINISTRADORES E AVULSOS - RESTITUIÇÃO - CORREÇÃO MONETÁRIA - IPC - INPC - UFIR - RECURSO ESPECIAL - FALTA DE ATENDIMENTO AOS PRESSUPOSTOS ESSENCIAIS DE ADMISSIBILIDADE - NÃO CONHECIMENTO - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - VIOLAÇÃO AO ARTIGO 535 DO CPC - INOCORRÊNCIA.

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

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

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

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

“RESP 165945, SEGUNDA TURMA, 07/05/1998:

TRIBUTÁRIO. PAGAMENTO INDEVIDO. RESTITUIÇÃO. EXPURGOS INFLACIONÁRIOS. APLICAÇÃO. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO.

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

III - Recurso conhecido e provido.”

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

(grifos nossos)

O mesmo entendimento foi recentemente sufragado pela Terceira Turma da Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, em acórdão de relatoria do preclaro Conselheiro Paulo Roberto Cucco Antunes, assim ementado:

Processo n.º: 13674.000107/99-90

Recurso n.º: 301-124000

Matéria: RESTITUIÇÃO – COMPENSAÇÃO – JUROS E EXPURGOS

Recorrente: FAZENDA NACIONAL E IND. E COM. DE CAFÉ IRMÃOS JULIO LTDA

Recorrida: 1ª CÂMARA – 3º CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Interessada: INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CAFÉ IRMÃOS JULIO LTDA

Sessão de: 06 DE JULHO DE 2004.

Acórdão: CSRF/03-04.108

I. RECURSO DA FAZENDA NACIONAL. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. - Não atendidos, pela Procuradoria da Fazenda Nacional, os pressupostos de admissibilidade do Recurso Especial de Divergência interposto.

Recurso não conhecido.

II. RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO. CORREÇÃO MONETÁRIA. DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO. INCLUSÃO DOS EXPURGOS INFLACIONÁRIOS.

No cálculo do valor a ser restituído ao Contribuinte devem ser inseridos os expurgos inflacionários correspondentes. Precedentes do Primeiro Conselho de Contribuintes e da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Provido o Recurso Especial do Contribuinte.

Tecidas as considerações acerca dos expurgos cristalizados pelas remansosas jurisprudências administrativa e judiciária, convém, asseverar que a partir de 1º de janeiro de 1996, por força do artigo 39, parágrafo 4º, da Lei 9.250/95, a restituição ou compensação de créditos tributários deve ser acrescida da taxa SELIC, conforme determina o referido dispositivo:

"§ 4º A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou

restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada."

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

"PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA (ARTS. 496, VIII, E 546, I, CPC). JUROS. TAXA SELIC. CTN, ART. 161, § 1º.

1. "Juros moratórios de 1% (um por cento) ao mês (art. 161, § 1º, do CTN), com a incidência a partir do trânsito em julgado (art. 167, parágrafo único, do CTN) até 31/12/94, com aplicação dos juros pela taxa SELIC só a partir da instituição da Lei n.º. 9.250/95, ou seja, 01/01/1995" - EREsp 193.453-SC, Primeira Seção, Rel. Min. José Delgado.

2. Precedentes.

3. Embargos acolhidos."

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

"TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O FINSOCIAL. COMPENSAÇÃO - REPETIÇÃO DE INDÉBITO - JUROS DE MORA - APLICAÇÃO DA TAXA SELIC - LEI N.º. 9.250/95.

1- Os expurgos inflacionários decorrentes da implantação dos Planos Governamentais são aplicáveis de acordo com os seguintes índices: no mês de janeiro de 1989, índice de 42,72%; no período de março de 1990 a janeiro de 1991, o IPC; a partir da promulgação da Lei n.º. 8177/91, vigora o INPC; e, a partir de janeiro de 1992, a UFIR, na forma preconizada pela Lei n.º. 8383/91.

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

3-Estabelece o parágrafo 4º do artigo 39 da Lei n.º. 9.250/95 que: "A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada."

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

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

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

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

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

2. Recurso especial provido."

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

"TRIBUTÁRIO - PIS - FATO GERADOR - BASE DE CÁLCULO - CORREÇÃO MONETÁRIA - NÃO INCIDÊNCIA - PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS - JUROS MORATÓRIOS - TAXA SELIC - SUCUMBÊNCIA ÍNFIMA - HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.

I - Consoante entendimento firmado pela egrégia Primeira Seção do STJ, é garantido o recolhimento do PIS, nos termos da Lei Complementar n.º. 07/70, sem correção monetária da base de cálculo.

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

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

IV - Recurso parcialmente provido."

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

"TRIBUTÁRIO. AGRAVOS REGIMENTAIS. RECURSO ESPECIAL. COMPENSAÇÃO. FINSOCIAL. TRIBUTOS DIVERSOS. IMPOSSIBILIDADE. CORREÇÃO MONETÁRIA. EXPURGOS INFLACIONÁRIOS. JUROS. MATÉRIA NÃO DEBATIDA. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. LEI N.º. 9.250/95. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO.

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

- A correção monetária, para os valores a serem compensados, tem como indexador, para o período de março/90 a janeiro/91, o IPC, relativamente ao de fevereiro/91 a dezembro/91, o INPC (Lei n.º 8.177/91), e, a partir de janeiro/92, a UFIR, na forma preconizada pela Lei n.º 8.383/91, incluídos nestes índices a inflação expurgada pelos planos econômicos.

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

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

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

- Agravos regimentais improvidos."

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

Ou seja, assim como os índices de 42,72% e 10,14%; 84,32% e 44,80%; 7,87%; e 21,87% relativos, respectivamente, aos meses de janeiro e fevereiro de 1989; março, abril e maio de 1990; e fevereiro de 1991, a Taxa SELIC também conta com amplo respaldo para sua aplicação no caso concreto, motivo pelo qual será, juntamente com estes índices, deferida".

CONCLUSÃO

Destarte, afastada a preliminar de prescrição/decadência, e reconhecida a inconstitucionalidade originária do Decreto-Lei n.º 2.295/86 pela dispensa de constituição de créditos veiculada pela Lei 11.051/04, resta a este Colegiado **DAR PROVIMENTO** ao recurso do Contribuinte para fim de deferir a restituição dos valores recolhidos indevidamente com a devida atualização monetária, incluindo-se, pois, na Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR n.º 08/97, apenas os expurgos inflacionários de 42,72% (jan/89), 10,14% (fev/89), 84,32% (mar/90), 44,80% (abr/90), 7,87% (maio/90), e 21,87% (fev/91) pacificados no seio da jurisprudência, devendo ser aplicada, a partir de 1º de janeiro de 1996, a taxa referencial SELIC.

É como voto.

Sala das Sessões, em 16 de outubro de 2007

MARCIEL EDER COSTA – Redator

Voto Vencedor

Conselheiro TARÁSIO CAMPELO BORGES, Redator

Conheço o recurso voluntário interposto às folhas , porque tempestivo e atendidos os demais pressupostos processuais.

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 fincados 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 [...]”⁶ –, 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”⁷, 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 suportada⁸, outrora “fontes de mero teor supletório” dos Códigos e atualmente convertidos em “fundamento de toda a ordem jurídica, na qualidade de princípios constitucionais”, conclui:

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

⁶ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 537.

⁷ Paulo Bonavides. *Curso de direito constitucional*, 1999, p. 535.

⁸ Paulo Bonavides. *Curso de direito constitucional*, 1999, p. 228 a 266.

qualitativamente a viga-mestra do sistema, o esteio da legitimidade constitucional, o penhor da constitucionalidade das regras de uma Constituição.⁹

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 deontico, 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 Vilanova¹⁰, 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 carácter 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 certeza quadra melhor no âmbito do princípio da segurança jurídica, que examinaremos em seguida.¹¹ [itálicos do original]

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

⁹ Paulo Bonavides. *Curso de direito constitucional*, 1999, p. 265.

¹⁰ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 183.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 145 e 146.

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.¹² [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.

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.¹³

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”.¹⁴

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

¹² Paulo de Barros Carvalho. *Curso de direito tributário*, 1999, p. 146.

¹³ Cf. José Souto Maior Borges. *Princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo*. In RDT 63, p. 206 e 207.

¹⁴ Tércio Sampaio Ferraz Jr. *Segurança jurídica e normas gerais tributárias*. In RDT 17, p. 18 a 51 (grifos do autor).

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).

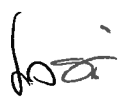
Realmente, todos os princípios que estão na Constituição (a legalidade, a universalidade da jurisdição, a ampla defesa etc.) encontram-se a serviço da isonomia e sem ela não se explicam com a necessária densidade de exposição teórica.

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.

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”.¹⁵


¹⁵ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978, p. 46.

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*).^{16 17} [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 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.

¹⁶ 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).

¹⁷ 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.

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”¹⁸, 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”¹⁹, o elemento teleológico será adotado na busca da “[...] genuína razão da lei, de cujo descobrimento depende inteiramente a compreensão do verdadeiro espírito dela”²⁰.

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.

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,

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

¹⁹ BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da constituição*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 127.

²⁰ 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.

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 16 de outubro de 2007


TARÁSIO CAMPELO BORGES - Redator