



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10845.002153/2001-01
SESSÃO DE : 14 de outubro de 2003
ACÓRDÃO Nº : 301-30.779
RECURSO Nº : 126.670
RECORRENTE : COOPERATIVA DOS CAFEICULTORES DA REGIÃO
DE GARÇA
RECORRIDA : DRJ/SÃO PAULO/SP

FINSOCIAL RESTITUIÇÃO.

1. INCONSTITUCIONALIDADE DAS MAJORAÇÕES DE ALÍQUOTAS – reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal no bojo de solução jurídica conflituosa em controle difuso de constitucionalidade de que não foi parte o contribuinte – Extensão dos efeitos pela aplicação do princípio da isonomia.

2. DECADÊNCIA DO DIREITO À RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO

Sua não ocorrência ao caso face a não aplicação da norma expressa no art. 168 do CTN por não se tratar de crédito tributário. Aplicação dos princípios da moralidade administrativa, da vedação ao enriquecimento sem causa, da prevalência do interesse público sobre o interesse meramente fazendário, no Decreto nº 20910/32, art. 1º, nos precedentes jurisprudenciais judiciais e administrativos e pelas teses doutrinárias predominantes.

3. COMPETÊNCIA DOS CONSELHOS DE CONTRIBUINTES

Ressalvada a competência exclusiva da Advocacia Geral da União e das Consultorias Jurídicas dos Ministérios para fixar a interpretação das normas jurídicas vinculando a sua aplicação uniforme pelos órgãos subordinados compete aos Conselhos de Contribuintes a aplicação aos casos sob julgamento do preconizado nos princípios constitucionais, nas leis que regem os processos administrativos e no Direito como integração da doutrina, jurisprudência e da norma posta, consagrados nos comandos da Lei nº 8429/92, art. 4º e Lei nº 9.784/99, art. 2º, caput e parágrafo único).

4. ANÁLISE DO MÉRITO

Decisão de primeira instância que se anula, para análise da matéria de mérito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, acolher a preliminar de não ocorrência da decadência e devolver o processo à DRJ, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Luiz Sérgio Fonseca Soares, Roberta Maria Ribeiro Aragão, Jorge Clímaco Vieira (Suplente) e José Luiz Novo Rossari.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

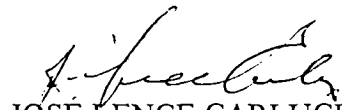
RECURSO Nº : 126.670
ACÓRDÃO Nº : 301-30.779

Brasília-DF, em 14 de outubro de 2003



CARLOS HENRIQUE KLASER FILHO

Presidente em Exercício



JOSÉ LENCE CARLUCI

Relator

02 MAR 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: MÁRCIA REGINA MACHADO MELARÉ, ROOSEVELT BALDOMIR SOSA e LISA MARINI VIEIRA FERREIRA DOS SANTOS (Suplente).

RECURSO Nº : 126.670
ACÓRDÃO Nº : 301-30.779
RECORRENTE : COOPERATIVA DOS CAFEICULTORES DA REGIÃO
DE GARÇA
RECORRIDA : DRJ/SÃO PAULO/SP
RELATOR(A) : JOSÉ LENCE CARLUCI

RELATÓRIO

A Cooperativa dos Cafeicultores da Região de Garça requereu, em 26/07/2001, ao Delegado da Receita Federal em Santos, restituição dos pagamentos que fez a título de quota de contribuição ao Instituto Brasileiro do Café – IBC – pelos seguintes motivos:

a) essa contribuição de intervenção no domínio econômico foi criada pelo Decreto-lei 2295/86, e incidia sobre as exportações de café, deferindo ao Poder Executivo, através do Presidente do IBC, a competência para fixação de seu valor.

b) A requerente confiando que tal exação era constitucional, durante o período de sua vigência recolheu a contribuição sobre as exportações que promoveu.

c) Todavia, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade da referida contribuição no recurso extraordinário 191.044-5, calcado no argumento de que o Poder Executivo não podia receber delegação de competências para fixar alíquotas ou bases de cálculo de tributos, mas apenas para alterá-las, motivo pelo qual o Decreto-lei. 2295/86 não foi recepcionado pela CF/88.

d) O julgamento ocorreu no controle difuso, não tendo havido, até a data do pedido de restituição, Resolução do Senado. Mas a Administração Pública deve estender o efeito da declaração de inconstitucionalidade à esfera administrativa (Parecer 948/98) e restituir os valores indevidamente pagos pela requerente, de 1987 a 1988, conforme DARFs anexados ao processo.

e) Cita jurisprudência e o parecer COSIT 58/98, que ao tratar de prazo decadencial nessas hipóteses, definiu que “para o contribuinte que foi parte na relação processual que resultou na declaração incidental de inconstitucionalidade, o início da decadência é contado a partir do trânsito em julgado da decisão judicial. Quanto aos demais, só se pode falar em prazo decadencial quando os efeitos da

RECURSO Nº : 126.670
ACÓRDÃO Nº : 301-30.779

decisão forem válidos *erga omnes*, que conforme já foi dito, no item 12, ocorre apenas após a publicação da Resolução do Senado ou após edição de Ato específico do Secretário da Receita Federal (hipótese do Decreto 2346/97, artigo 4º).

f) Acrescenta que o CTN não tem dispositivo sobre pedido de restituição calcado em inconstitucionalidade de lei, pois há uma presunção da constitucionalidade das leis, e o direito à restituição só nasce após o reconhecimento da inconstitucionalidade.

g) Solicita a restituição, com correção monetária plena com base no IPC do IBGE até 91, UFIR até 96 ,e, a partir de 96, na taxa SELIC , num montante que calculou no valor de 14.365.331,40 reais relativa a recolhimentos de novembro de 87 a julho de 88 e setembro de 88.

Às fls. 112 do processo, a seção de tributação da DRF – Santos propôs o indeferimento do pleito, o que foi feito pelo Sr. Delegado de Santos, calcado nos seguintes fundamentos:

O Parecer PGFN/CAT/NR 1538/99, considerou equivocado o Parecer COSIT 58/98, aliás já revogado pelo AD-SRF 96/99, pelas seguintes razões:

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

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

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

RECURSO Nº : 126.670
ACÓRDÃO Nº : 301-30.779

O AD-SRF 96/99 determina que *“o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição, pago indevidamente ou em valor maior do que o devido, inclusive na hipótese de o pagamento ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em ação declaratória ou em recurso extraordinário, extingue-se após o transcurso do prazo de cinco anos, contado da data da extinção do crédito tributário.”*

Inconformado o contribuinte interpôs impugnação tempestiva às fls. 296 e seguintes, alegando em síntese que:

a decisão da autoridade local não questionou a existência dos pagamentos indevidos, mas limitou-se a observar apenas o prazo para o exercício desse direito à restituição, calcada no AD/SRF 96/99, que traduz unicamente a posição defendida pela Procuradoria da Fazenda Nacional, e representou uma mudança no entendimento oficial sobre o assunto, consubstanciado antes no Parecer COSIT 58/98.

O AD/SRF 96/99 é equivocado pois a certeza sobre a existência de indébito só aparece com a decisão da Suprema Corte, não podendo a data original de tributo ser tomada como início do prazo decadencial, pois esta pode ser anterior à manifestação do Poder Judiciário.

Também é equivocado o Parecer PGFN porque:

Devolver tributo indevido é situação jurídica reversível, e isso não agride o princípio da segurança jurídica.

Diante do princípio da moralidade administrativa, essa correção é imperativa.

Flexibilizar o efeito *ex tunc* significa trazer para o campo tributário particularidades só aplicáveis aos atos discricionários. O abrandamento exige juízo de conveniência e oportunidade, cláusulas incompatíveis com a obrigação tributária.

É certo que a decadência e a prescrição representam matérias reservadas à lei complementar, mas não há nenhum impedimento a que a matéria seja tratada por lei ordinária. E o prazo decadencial para a restituição do tributo em virtude de declaração de

RECURSO Nº : 126.670
ACÓRDÃO Nº : 301-30.779

inconstitucionalidade de lei, está disciplinado no inciso I do artigo 168 do CTN.

A PFN não poderia utilizar a analogia, para aplicar à restituição no caso de inconstitucionalidade o artigo 168 do CTN, pois há impedimento no artigo 108, parágrafo 1º do CTN.

O artigo 165 do CTN também não se aplica ao caso concreto de inconstitucionalidade, pois refere-se à aplicação equivocada da lei pelo contribuinte ou pelo fisco.

A solução do problema deve ser buscada no próprio CTN, sem a distorção perpetrada pela PFN, solução aliás adotada pelo Conselho de Contribuintes no Acórdão 108.05.791, Publicado no DOU de 27/10/99, cuja ementa é a seguinte:

“RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO DO INDÉBITO, CONTAGEM DO PRAZO DE DECADÊNCIA. Inteligência do artigo 168 do CNT. O prazo para pleitear a restituição ou a compensação de tributos pagos indevidamente é sempre de cinco anos, distinguindo-se o início da contagem em razão da forma em que se exterioriza o débito. 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 da controvérsia, como acontece nas soluções jurídicas ordenadas com eficácia *erga omnes* pela edição de Resolução de 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 da exação tributária anteriormente exigida. Assim, se for para usar a analogia, é muito mais adequado utilizar o inciso II do artigo 168 do CTN que prevê o início do prazo de decadência só a partir da sentença definitiva nas hipóteses de reforma, anulação, revogação ou rescisão condenatória.”

O próprio texto do parecer da PFN faz alusão à necessidade de se tentar alterar a jurisprudência dominante, notadamente no STF e no TRF, o que mostra que o parecer vai de encontro ao pensamento dos tribunais, além de sugerir modificações legislativas sobre o efeito *ex tunc* da declaração de inconstitucionalidade.

RECURSO Nº : 126.670
ACÓRDÃO Nº : 301-30.779

A Fazenda deve reconhecer a inconstitucionalidade quando houver entendimento pacificado no Poder Judiciário, nos termos do artigo 77 da Lei 9430/96 e Dec. 2346/97. Tais atos administrativos têm o condão de permitir a aplicação uniforme e igualitária das regras que compõem o ordenamento jurídico.

O Parecer PFGN/CAT 1538/99 fala em contagem de prazo decadencial a contar da extinção do crédito tributário, e segundo entendimento do STJ a citada extinção opera-se com a homologação da lançamento, o que na prática resulta num prazo de dez anos (5 anos para homologação tácita mais 5 anos para o exercício do direito).

A DRJ/SPO em sua decisão levanta uma preliminar, relativamente ao pedido para que aquele órgão de julgamento estenda a decisão do STF ao presente pedido de restituição.

Neste sentido entende e decide que os órgãos administrativos de julgamento, podem estender os efeitos de declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF, nos casos de controle difuso, se houver inequívoca manifestação do STF. Quando a decisão do STF não trata especificamente do mesmo assunto, a extensão não pode ser adotada, conforme prescreve a Lei nº 2346/97 e o Parecer PGFN nº 948/98.

A outra preliminar se refere ao prazo decadencial para pleitear a restituição de indébito e a fixação de seu termo inicial de contagem.

Quanto a esta preliminar decide que o direito não pode retroagir no tempo por períodos indefinidos e sem limite, pois feriria o próprio princípio da segurança das relações jurídicas que é o seu fundamento. O prazo decadencial conta-se a partir do pagamento indevido, por analogia do disposto no artigo 168, do CTN conforme o Parecer PGFN 1538/99 e o ADN –SRF nº 96/99.

Decide pela improcedência do pleito, sem adentrar o mérito.

Inconformado o contribuinte tempestivamente recorre a este Conselho (fls. 156/192) apresentando em suas razões de recurso, em síntese, os seguintes argumentos:

- reafirma as razões apresentadas na impugnação;
- quanto a extensão pelos órgãos julgadores administrativos das decisões plenárias do STF, citando jurisprudência alega que:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.670
ACÓRDÃO Nº : 301-30.779

- a) para o caso concreto, nunca haverá expedição de Resolução pelo Senado, à vista de que pelo sistema a Constituição não faz controle de constitucionalidade das leis anteriores a ela;
- b) as decisões do pleno do STF têm efeito “erga omnes”, pois não recepcionou o Decreto-lei nº 2295/86, reconhecendo no voto que o mesmo já estava revogado, em face de inconstitucionalidade por ele reconhecida, desde a sua edição;
- c) a decadência do direito à restituição do indébito não ter-se-ia operado, tendo em vista que o marco inicial que exterioriza o indébito é a data da solução da situação jurídica conflituosa (18/09/97) em caráter definitivo pelo STF.

Não reiterou a matéria de mérito constante da impugnação, que não foi objeto de decisão de Primeira Instância, que considera superada.

É o relatório.

RECURSO Nº : 126.670
ACÓRDÃO Nº : 301-30.779

VOTO

A matéria aqui tratada é por demais polêmica, haja vista a pletora de normas, decisões judiciais e administrativas e vasta elaboração doutrinária nem sempre convergentes, exigindo uma análise aprofundada sob a ótica global do ordenamento jurídico vigente e num enfoque sistêmico desse mesmo ordenamento.

Em última análise, o problema cinge-se em fixar juridicamente o *dies a quo* da contagem do prazo decadencial, para se pleitear a restituição das quantias pagas a título de tributo considerado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal.

Superada que seja essa questão que coloco em sede de preliminar cabe examinar ou não nesta instância a questão de mérito em face da legislação substantiva e adjetiva específica da restituição/compensação de indébitos tributários à vista da documentação acostada aos autos.

Assim colocado o problema, apresentarei nos tópicos a seguir os embasamentos jurídicos que, penso, irão orientar meu convencimento e dar sustentabilidade ao meu voto.

I - ALGUMAS CONSIDERAÇÕES HISTÓRICAS ACERCA DOS ARTS. 165 E 168 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (restituição de tributos)

O anteprojeto do Código Tributário Nacional elaborado pelo professor Rubens Gomes de Souza nos trabalhos da Comissão Especial do CTN dispunha sobre a matéria em seus arts. 201 e 204, da seguinte forma:

“Art. 201. Observado o disposto no art. 209, o contribuinte terá direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo pago, seja qual for a sua natureza ou a modalidade do seu pagamento, nos seguintes casos:

- Inconstitucionalidade da legislação tributária ou do ato administrativo em que se tenha fundado a cobrança, declarada por decisão judicial definitiva e passada em julgado, ainda que posterior ao pagamento;
- Cobrança ou pagamento de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável e da

RECURSO Nº : 126.670
ACÓRDÃO Nº : 301-30.779

natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

- Erro da autoridade administrativa na identificação do contribuinte, no cálculo da alíquota ou da verba, ou na extração ou conferência da guia de pagamento;
- Cobrança de crédito tributário prescrito;
- Reforma, anulação, revogação ou rescisão da decisão administrativa ou judicial condenatória;

Na hipótese prevista nos arts. 136 e 137, parágrafo único, observado o disposto no art. 209.

Art. 204. O direito de pleitear a restituição prescreve no prazo de cinco anos contados:

Na hipótese prevista na alínea I do art. 201, da data em que passar em julgado a decisão nela referida;

Nas hipóteses previstas nas alíneas II, III e IV do art. 201, da data da extinção do crédito;

Na hipótese prevista na alínea V do art. 201, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa, ou passar em julgado a decisão judicial, que tenha reformado, anulado ou rescindido a decisão condenatória;

Na hipótese prevista na alínea VI do art. 201, da data da celebração do ato jurídico novo, referido no art. 136.”

inciso I de ambos os artigos.

A Comissão analisou o Anteprojeto e, com referência aos artigos acima, apresentou a sugestão 446, a seguir:

“446. (A) Idem. (B) No art.201, suprimir o inciso I. (C) A primeira hipótese de restituição, prevista no Anteprojeto (art. 201, item I), parece assentar no pressuposto de que a decisão judicial, declaratória da inconstitucionalidade, prevalece não apenas “inter partes”, senão também *erga omnes*, sendo oponível à Fazenda por

RECURSO Nº : 126.670
ACÓRDÃO Nº : 301-30.779

todos os possíveis interessados, ainda que estranhos à demanda. Sim, porque a restituição, postulada por quem tenha sido parte no feito, isto é, por quem haja ingressado em juízo está assegurada no item V, do artigo em referência, de sorte que o citado item I, assegura, positivamente, o direito de todos os contribuintes, por força de uma perigosa generalização dos efeitos da “coisa julgada”. O assunto, como se vê, aflora um delicado tema de Direito Constitucional, tão proficientemente versado por juristas da estirpe de Pontes de Miranda, Castro Nunes, Francisco Campos, Lucio Bittencourt e outros. Não nos abalançamos a discutir tão magna questão, reservada ao debate dos mais doutos, sendo nosso propósito, tão somente, tecer rápidas considerações derredor do assunto, tendo em vista certas conseqüências de ordem prática. Discorrendo sobre o assunto, eis como se manifesta o provecto Lucio Bittencourt: “É justamente por força da “eficácia natural” da sentença declaratória da inconstitucionalidade, que esta passa a atuar em relação a “todos”, sem distinção, tenham ou não sido partes do processo, atingindo em cheio o ato visado, que se torna pela força do decreto judiciário, írrito, insubstente, inoperante, ineficaz para todos os efeitos. É como se não fosse lei, – diz Black – não confere direitos; não impõe deveres; não fornece proteção – it confers no rights; it imposes no duties; it affords no protection” (O CONTROLE JURISDICCIONAL DA CONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS – Edição Revista Forense – 1949 pág.142). Não nos convencem, *data venia*, as razões aduzidas pelo festejado jurista, tanto mais que é o próprio Autor que, linhas atrás, ao falar dos efeitos indiretos da sentença, reconhece não terem os tratadistas americanos, assim como os brasileiros, “conseguido apresentar fundamento técnico, razoavelmente aceitável, para justificar essa extensão”, sendo mister, prossegue o Autor, para explicar esse fenômeno de repercussão indireta da sentença – “partir de um conceito de coisa julgada diverso do dominante”. As ponderações do insigne Professor, aliadas ao fato de, entre nós, incumbir ao Senado Federal “suspender a execução, no todo ou em parte, da lei ou decreto considerados inconstitucionais por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal” (Constituição Federal, art. 64), bastam a convencer de que os efeitos da “coisa julgada”, em matéria de inconstitucionalidade, são os regulares, alcançados apenas os litigantes, reservada que está a outro Poder a incumbência de, suspendendo a execução da lei fulminada pela Suprema Corte, generalizar os efeitos da decisão declaratória da inconstitucionalidade. Este é, com efeito, o mais robusto argumento que se pode opor à perigosa tese da generalização dos efeitos da coisa julgada, pelo só fato da prolação da sentença, argumento que é

RECURSO Nº : 126.670
ACÓRDÃO Nº : 301-30.779

tanto mais procedente quanto é certo que, se a simples decisão judicial bastasse a invalidar a lei, suspendendo-lhe a execução, redundante ou inútil seria a provisão do art. 64, da Constituição Federal, entendimento que se pode admitir, máxime em se tratando de preceito constitucional, visto como é princípio assente que “*verba cum effectu sunt accipienda*”. Concludente a este respeito, é o raciocínio do Dr. Othon Sidou, o qual, em bem elaborada monografia, recentemente dada à estampa, assim se externa: “Entendemos que se o Constituinte adotou (e já em duas Cartas políticas) a expressão “SUSPENDER A EXECUÇÃO”, quis deixar expresso que, só a partir de então, o ato que vinha sendo adotado deixaria de o ser. *A menos que incidissemos no contra-senso de admitir que algum ato suspendesse o que já estivesse suspenso*”. (INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI E REPARAÇÃO DE DANO POR MANDADO DE SEGURANÇA – Editora “CÂMBIO” – 1953 - pág. 45) Acresce que o ato senatorial não é irretratável, definitivo, sabido que, em face de novo pronunciamento do Pretório Excelso, poderá o Senado levantar a suspensão da execução da lei malsinada, que, assim, voltará a figurar no elenco dos diplomas legais sadios, tal como admite o eminente Pontes de Miranda, em seus lúcidos “Comentários à Constituição de 1946” – Vol. II – pág. 58. Tal circunstância assaz relevante, é de molde a desaconselhar a adoção do dispositivo do art. 201, item I, o Anteprojeto, tendente a compelir a Fazenda a restituir tributos arrecadados com fundamento em lei acaso declarada inconstitucional, mas que , por força de novo pronunciamento, poderá convalescer. (D) Aprovada (111).”

Em resultado da análise do Anteprojeto a Comissão aprovou a Sugestão 446 acima, culminando no texto do Projeto do Código Tributário Nacional cujos artigos correspondentes passaram a ser os números 130 e 134, respectivamente, no seguinte teor:

“Art. 130. O contribuinte tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade de seu pagamento nos seguintes casos:

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

RECURSO Nº : 126.670
ACÓRDÃO Nº : 301-30.779

Erro na identificação da contribuinte, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do tributo, ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

Reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória;

Ulterior desaparecimento, modificação ou redução dos resultados efetivos do negócio ou ato jurídico que constitua o fato gerador da obrigação tributária principal, em consequência;

De nulidade declarada por decisão judicial definitiva;

Do inadimplemento de condição suspensiva;

Do implemento da condição resolutória.

Art. 134. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de seis meses quando o pedido se baseie em simples erro de cálculo, ou três anos nos demais casos, contados:

Nas hipóteses previstas nas alíneas I e II do art. 130, da data da extinção do crédito tributário;

Na hipótese prevista na alínea III do art. 130, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa, ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória;

III. Nas hipóteses previstas na alínea IV do artigo 130, da data em que transitar em julgado a sentença anulatória, ou em que se verificar o inadimplemento da condição suspensiva ou o implemento da condição resolutória.”

Vê-se, então, que pela aprovação da Sugestão 446, a Comissão elaborou o texto definitivo do Projeto, excluindo a hipótese dos incisos I, dos arts. 201 e 204 do Anteprojeto que dispunham sobre a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, declarada por decisão judicial.

O Relatório da Comissão esclarece as razões da exclusão e aceitação da Sugestão 446, conforme exposto a seguir:

“As hipóteses de restituição enumeradas nas alíneas I a IV do art. 130, correspondem às das alíneas I a VI do art. 201 do Anteprojeto, com as seguintes modificações:

RECURSO Nº : 126.670
ACÓRDÃO Nº : 301-30.779

A referência expressa ao tributo inconstitucional (art. 201 nº I) foi reputada desnecessária, porque, sendo aquele indevido, a hipótese é abrangida pela da alínea II do mesmo artigo (art. 130 nº I). Ficou, assim, implicitamente atendida a sugestão 446.

Nos arts. 134 e 135, a Comissão modificou o sistema do correspondente art. 204 do Anteprojeto. Este, em concordância com o regime processual que instituía nos Livros VIII e IX, unificava os prazos de caducidade do direito à restituição e de prescrição da ação correspondente àquele direito. Em consequência do destaque da matéria processual (supra: 8), a Comissão restabeleceu o sistema do vigente decreto nº 20.910 de 1932, fixando, respectivamente nos arts. 134 e 135, o prazo de caducidade do exercício do direito à restituição, e da prescrição da ação destinada a efetivar aquele direito, quando exercido em tempo hábil. (grifei)

No cômputo dos prazos, entretanto, a Comissão, tendo em vista a tendência moderna do direito para o encurtamento dos prazos extintivos, consagrou uma duração total de cinco anos, dividindo assim o prazo atualmente previsto no art. 1º do decreto nº 20.910 citado, à razão de três anos para a caducidade do direito, e de dois anos para a propositura da ação que o efetive. Distinguiu-se ainda, quanto ao primeiro desses prazos, as hipóteses em que a restituição decorra de simples erro de cálculo, a exemplo do que faz o art. 666 da Consolidação das Leis das Alfândegas (interpretado pelo decreto nº 20.230 de 1931), reduzido porém o prazo, em tais hipóteses, para seis meses, o que é suficiente por se tratar de matéria facilmente apurável.” (grifei)

O Projeto foi encaminhado ao Congresso Nacional resultando na Lei nº 5.172/66, que materializa o Código Tributário Nacional vigente.

Como sabemos, a Lei ao ser editada, adentra o mundo jurídico e desvincula-se dos fatos e condições que lhe deram origem, passando a reger fatos concretos “*ex nunc*”.

A “*mens legislatori*” dá lugar a “*mens legis*”.

As considerações acima auxiliam a compreensão do texto da lei posta, cuja interpretação será então conforme os ditames do Direito, no magistério dos sempre festejados mestres Carlos Maximiliano e Alípio Silveira.

RECURSO Nº : 126.670
ACÓRDÃO Nº : 301-30.779

Aparentemente, portanto, a matéria enfocada passaria a ser disciplinada pelos dispositivos do Código Tributário Nacional arts. 165/168. Apenas aparentemente, pois somos de opinião diferente, conforme exporemos em seqüência:

II – PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Preambularmente cabe destacar o comando do art. 4º da Lei nº 8429, de 02/06/92 (DOU de 03/06/92), *in verbis*:

“art. 4º Os agentes públicos de qualquer nível ou hierarquia **são obrigados a velar pela estrita observância** dos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, e publicidade no trato dos assuntos que lhe são afetos.” (grifei).

E reafirmado no art. 2º da Lei nº 9.784/99, aplicável aos processos administrativos de qualquer natureza, “*in verbis*”:

“Art. 2º **A Administração Pública obedecerá**, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.” (grifei).

A matéria encontra-se com abundante elaboração doutrinária em face da Constituição Federal pelos juristas de escol de nosso País, pelo que me permito transcrever alguns excertos para deles extrair as conclusões para os casos concretos submetidos ao julgamento desta Câmara, a seguir.

Quanto à aplicação dos princípios constitucionais pelos Conselhos de Contribuintes assim decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão nº CSRF/ 01 – 03.620:

“MATÉRIA CONSTITUCIONAL – A jurisprudência dos Tribunais Superiores e a Doutrina reconhecem que o Poder Executivo pode deixar de aplicar a lei que contrarie a Constituição do País. Os Conselhos de Contribuintes como órgãos judicantes do Poder Executivo encarregados da realização da justiça administrativa nos litígios fiscais, têm o dever de assegurar ao contribuinte o contraditório e a ampla defesa, analisando e avaliando a aplicação de norma que implique em violação de princípios constitucionais estabelecidos na Lei Maior, afastando a exigência fiscal baseada em dispositivo constitucional”.

RECURSO Nº : 126.670
ACÓRDÃO Nº : 301-30.779

1 - CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE

Lenta e gradualmente o Supremo Tribunal Federal consolida-se como autêntica corte constitucional, que não somente possui o monopólio da censura em relação aos atos normativos federais ou estaduais em face da Constituição Federal no âmbito do controle abstrato de normas como também detém a última palavra sobre a constitucionalidade das leis na sistemática do controle incidental, pelo menos em última instância, através de recurso extraordinário.

Se se admite que a declaração de inconstitucionalidade proferida no processo de controle abstrato de normas tem eficácia *erga omnes*, como justificar razoavelmente que a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, no caso concreto, deva ter eficácia limitada às partes? Por que condicionar a eficácia geral dessa decisão a um ato do Senado Federal se se admite hoje, até com certa naturalidade, que o Supremo Tribunal Federal pode suspender liminarmente a eficácia de qualquer ato normativo, inclusive de uma emenda constitucional, no processo de controle abstrato de normas?

Os atos praticados com base na lei inconstitucional que não mais se afigurem suscetíveis de revisão ou de impugnação não são afetados pela declaração de inconstitucionalidade,

(Gilmar Ferreira Mendes – Revista Trimestral de Direito Público nº 2/93, pág.267/276).

Pode o poder executivo deixar de cumprir a lei por considerá-la inconstitucional?

O problema não é novo e há muito se tem discutido. O eminente Min. Themistocles Brandão Cavalcanti, ex-Procurador – Geral e ex-Consultor – Geral da República, com a sua autoridade em Direito Público, nos ministra, desde 1964, a seguinte lição:

“O que se tem admitido é permitir aos responsáveis pela política administrativa, a não aplicação de leis inconstitucionais, usando do processo usual de interpretação, que consiste na aplicação da lei hierarquicamente superior que exclui, desde logo, a aplicação da lei menor que com ela vem colidir. (Do Controle da Constitucionalidade, ed. Forense, Rio, 1966, p. 180).

E mais adiante:

RECURSO Nº : 126.670
ACÓRDÃO Nº : 301-30.779

“Os funcionários de categoria superior, responsáveis pela decisão podem e devem considerar a aplicação das normas, em função de sua categoria hierárquica.”

E acrescenta:

“Nada justifica a aplicação de uma lei inconstitucional. Mesmo em caso de dúvida fundada, esta deve ser afastada por um exame judicial da controvérsia, desde que os interessados se insurjam contra a recusa do Executivo.”

Decidiu o STF que:

“É lícito aos Poderes Legislativo e Executivo anularem os próprios atos, quando inconstitucionais” (recurso extraordinário nº 61.342. relator Min. Eloy da Rocha, in RDA 93/191).

Sendo lícita ao Executivo a anulação de atos inconstitucionais, mais lícita será recusa de praticá-los quando previamente constatada a inconstitucionalidade. (Orlando Miranda Aragão – Revista de Direito Público nº 26, pp. 70/72).

2 - PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

A doutrina, sobretudo do direito administrativo e do direito tributário, acentua a distinção entre princípio e norma. O princípio é mais importante que a norma. Onde:

Violar princípio é algo muito mais grave que violar norma. O princípio é descrito por linguagem figurada ou metafórica: norte, vetor, alicerce do sistema constitucional, é dizer: disposição capital diante da qual a exegese das outras normas insertas no sistema há – de conformar-se. (José Souto Maior Borges – Revista Trimestral de Direito Público nº 1/93 – p. 143)

Ao prefaciар seu admirável *Tratado de Direito Privado*, averbou Pontes de Miranda que:

“os sistemas jurídicos são *sistemas lógicos*, compostos de proposições que se referem a situações da vida, criadas pelos interesses mais diversos”. A função social do Direito é dar *valores* a estas situações, interesses e bens, e regular-lhes a distribuição entre os homens.

RECURSO Nº : 126.670
ACÓRDÃO Nº : 301-30.779

Na fecunda formulação de sua teoria tridimensional do Direito, demonstrou Miguel Reale que a norma jurídica é a síntese resultante de fatos ordenados segundo distintos *valores*. Com efeito, leciona ele. Onde quer que haja um fenômeno jurídico, há, sempre e necessariamente, um fato subjacente (fato econômico, geográfico, demográfico, de ordem técnica, etc.); um valor que confere determinada significação a este fato; e finalmente uma *regra* ou *norma* que representa a relação ou medida que integra um daqueles elementos ao outro, o fato ao valor.

Pois os princípios constitucionais são precisamente a síntese dos *valores* principais da ordem jurídica. A Constituição, como já vimos, é um sistema de normas jurídicas. Ela não é um simples agrupamento de regras que se justapõem ou que se superpõem. A idéia de sistema funda-se na harmonia de partes que convivem sem atritos.

Em passagem que já se tornou clássica, escreveu Celso Antonio Bandeira de Mello:

“Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico (,,,)”. (grifei)

“Violar um princípio é muito mais grave do que transgredir uma norma. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais...” (Luís Roberto Barroso – Revista Trimestral de Direito Público nº 1/93 pp. 171/172).

3 - PRINCÍPIO DE MORALIDADE ADMINISTRATIVA

A moralidade tem a função de limitar a atividade da administração. Exige-se com base nos postulados, que a forma, que o atuar dos agentes públicos atenda a uma dupla necessidade: a de justiça para os cidadãos e de eficiência para a própria administração, a fim de que consagrem os efeitos-fins do ato administrativo consagrados no alcance da imposição do bem comum. (grifei)

RECURSO Nº : 126.670
ACÓRDÃO Nº : 301-30.779

Não satisfaz às aspirações da Nação a atuação do Estado de modo compatível só com a mera ordem legal. Exige-se muito mais. Necessário se torna que a administração da coisa pública obedeça a determinados princípios que conduzam à valorização da dignidade humana, ao respeito à cidadania e à construção de uma sociedade justa e solidária. Está, portanto, o administrador obrigado a se exercitar de forma que sejam atendidos os padrões normais de conduta que são considerados relevantes pela comunidade e que sustentam a própria existência social. Nesse contexto, o cumprimento da moralidade além de se constituir num dever que deve cumprir, apresenta-se como um direito subjetivo de cada administrado. (grifei).

O que se afirma é que, tanto em situação de normalidade como em estado de anormalidade, o administrador não pode, sob qualquer pretexto, deixar de exercer as suas atribuições longe do princípio da moralidade. Nada justifica a violação desse dogma, por mais iminente que seja a necessidade da entrega da prestação da atividade administrativa. (grifei).

Dificuldade maior se apresenta para o administrador, pois, terá que, com base em conceitos axiológicos, examinar qual a posição que deve prevalecer, em face do interesse público. O que é certo é a impossibilidade de praticar o ato com ruptura dos laços que envolvem o princípio da moralidade. (grifei).

O valor jurídico do ato administrativo não pode ser afastado do valor moral. Isso implica um policiamento ético na aplicação das leis, o que não é proibido, porque o defendido é a lisura nas práticas administrativas, fim, também contido na norma legal.

A administração pública não está somente sujeita à lei. O seu atuar encontra-se subordinado aos motivos e aos modos de agir, pelo que inexistente liberdade de agir. Deve, assim, vincular a gestão administrativa aos anseios e necessidades do administrado, mesmo que atue, por autorização legal, como senhor da conveniência e da oportunidade. Qualquer excesso a tais limites implica adentrar na violação do princípio da moralidade administrativa sempre exigindo uma correta atividade.

A moralidade é um atributo, ao lado da licitude, da possibilidade e da certeza, que deve presidir o nascimento e posterior desenvolvimento de qualquer ato administrativo. Este, conseqüentemente, não deve contrariar nenhum princípio de ordem ética que impere em determinado organismo social, sob pena de não lhe ser reconhecida validade.

A função da moralidade administrativa é de aperfeiçoar a atividade pública e de fazer crescer no administrado a confiança nos dirigentes da Nação. Ela visa o homem como administrado, em suas relações com o Estado, contribuindo para o fortalecimento das instituições públicas.

RECURSO Nº : 126.670
ACÓRDÃO Nº : 301-30.779

A Constituição, sensível aos vícios identificados pela Nação na prática da administração pública, não deixou sem solução satisfatória tão grave problema de ajuste do atuar do agente público com a finalidade pública da ação produzida, fazendo com que o direito seja o reflexo de uma nova concepção de justiça compatível com a realidade social a que se destina. O amplo controle da atividade administrativa se exerce, assim, na atualidade, não só pelos administrados diretamente, como, também, pelo Poder Judiciário, em todos os atributos do ato administrativo.

A Constituição de 1988, em vários de seus artigos, quer de modo explícito, quer de modo implícito, faz referência ao princípio da moralidade administrativa, sem confundí-lo com o da legalidade.

Como idéia de dever para o administrador público e como um direito subjetivo da Nação é que o princípio da moralidade administrativa se impõe no *caput* do art. 37, da Carta Magna, da forma seguinte:

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

A moralidade se apresenta no texto da Carta Magna, conforme visto, com força de princípio imperativo. Pressupõe, conseqüentemente, que o administrador há de pautar, de modo obrigatório e permanente, a sua atuação pela ética da Administração Pública, que visa sempre o bem comum. (grifei).

A obediência ao princípio da moralidade administrativa impõe ao agente público que revista todos os seus atos das características de boa fé, veracidade, dignidade, sinceridade, respeito, ausência de emulação, de fraude e de dolo. São qualidades que devem aparecer, de modo explícito, em todos os atos administrativos praticados, sob pena de serem considerados viciados e sujeitos aos efeitos da nulidade.

É certo que a Constituição de 1988 percebeu, em atendimento ao coro da Nação, que a administração pública necessita ter a **base nuclear** dos seus atos na moralidade. Isso significa a negação de apoio para os atos praticados com violação a esse princípio. (grifei).

Há, assim, de reconhecer as fronteiras não só do lícito e ilícito, mas, também, do justo e do injusto, tudo visando a que o ato praticado, quer legislativo, quer administrativo, não seja atacado de não – moralidade . (grifei).

RECURSO Nº : 126.670
ACÓRDÃO Nº : 301-30.779

O exame sistemático dos dispositivos da Constituição Federal que tratam da aplicação do princípio da moralidade administrativa estão a determinar que é necessário que impere na administração pública o referido postulado, exigindo-se de todos os agentes públicos, independentemente do grau hierárquico exercido, de se vincularem a um dever geral de ótima administração, como consequência da sujeição ao interesse público. (grifei).

A jurisprudência resulta do exame da lei e dos fatos. Indispensável se torna que tudo seja feito de modo que o Juiz faça sua opção pela solução mais justa e consetânea com os valores reclamados pela Nação. Embora não seja a jurisprudência uma criadora do direito, na prática muito se aproxima dessa qualidade, na medida em que fixa entendimento sobre a relação existente entre o fato e a norma. (grifei).

No Direito Brasileiro, há de se considerar como relevante a contribuição da jurisprudência para a construção do conceito de moralidade administrativa. Através dos pronunciamentos reiterados dos juízes vêm se formando conceitos que expandem a abrangência dos efeitos do referido princípio, por vir detectando, em determinados dispositivos da Constituição Federal e de legislação hierarquicamente inferior, mesmo implicitamente, a obrigatoriedade do agente público ser fiel ao princípio da moralidade administrativa.

O reconhecimento do cidadão ter direito subjetivo a ser exigido do administrador público para que se comporte com sustentáculo no princípio da moralidade administrativa, foi feito pelo então Tribunal Federal de Recursos, em voto da lavra do eminente Ministro Washington Bolívar de Brito, ao julgar o Agravo de Instrumento 44790, DF:

“Se é certo que a Constituição assegura a todo cidadão o direito subjetivo ao governo honesto, não menos certo é que os governantes, cujos atos são atacados, em nome da moralidade administrativa, onde e quando essa moralidade for posta em dúvida, que a sua atuação foi inspirada no bem comum e tem amparo legal, além de trazer benefícios, e não lesões à comunidade”

Constatada essa realidade constitucional, resta que se torne eficaz e efetivo o princípio da moralidade administrativa, se exercendo o controle dos atos que o violarem sem quaisquer peias ou amarras. (grifei). (José Augusto Delgado – Revista Trimestral de Direito Público nº 1/93 pp. 209/222)

4 – PRINCÍPIO DE MORALIDADE PÚBLICA

A tese envolve reconhecimento de que o ordenamento jurídico impõe a compatibilidade da conduta do agente público com determinados parâmetros

RECURSO Nº : 126.670
ACÓRDÃO Nº : 301-30.779

éticos. A existência de um princípio jurídico da moralidade significa que algumas valorações morais do grupo são recepcionadas pelo Direito Público.

A existência de um princípio jurídico da moralidade pública não significa a incorporação da Moral pelo Direito. Os preceitos morais têm existência autônoma frente ao Direito, verificando-se apenas uma juridicização parcial deles.

Quando se alude a um princípio jurídico da moralidade quer-se afirmar que a qualificação jurídica das condutas externas subordina-se aos parâmetros não só da lei jurídica como também da moralidade.

Mas, há peculiaridade que diferencia o princípio da moralidade pública frente à quase totalidade dos demais princípios jurídicos. Trata-se da referência às vivências éticas predominantes na sociedade.

O princípio da moralidade pública contempla a determinação jurídica da observância de preceitos éticos produzidos pela sociedade, variáveis segundo as circunstâncias de cada caso.

A apuração do conteúdo jurídico do princípio da moralidade pública envolve, por isso, uma aproximação e uma dinâmica. Há um núcleo axiológico que produz desdobramentos mais ou menos indefinidos.

A essência do princípio da moralidade pública consiste na invalidade de todos os atos praticados pelo Estado incompatíveis com a interpretação ética do sistema e das normas jurídicas (constitucionais ou não).

Essa pluralidade de significados potenciais da norma jurídica encontra limites no sistema jurídico. Entre nós, o sistema jurídico – constitucional incorporou o princípio jurídico da moralidade pública. Por decorrência, o aplicador do Direito está obrigado a considerar também o fator ético – a moralidade pública – ao definir a interpretação cabível para determinado dispositivo normativo. Entre diversas interpretações possíveis – ou mais precisamente, entre diversas condutas possíveis de ser validadas frente à Constituição -- , o aplicador deverá optar por aquela conforme aos princípios jurídicos (inclusive ao princípio da moralidade pública). Enfim, não se concebe, frente à CF/88, uma solução eticamente reprovável, cuja adoção se fundasse em argumentos de técnica jurídica. (grifei).

O conteúdo jurídico da princípio da moralidade pública resulta da conjugação de dois conceitos básicos, que são a supremacia do interesse público e a boa-fé. A partir desse núcleo, agregam-se outras vivências consagradas eticamente.

Não se confunde interesse público com interesse do aparato estatal. O Estado, como sujeito de direito, pode adquirir certas *conveniências*, de modo

RECURSO Nº : 126.670
ACÓRDÃO Nº : 301-30.779

similar ao que se passa com qualquer sujeito de direito. Não significa, porém que tais circunstâncias se caracterizem como *interesses públicos*, para os fins da aplicação dos princípios ora examinados. Configura-se aqui a diferença apontada por Renato Alessi entre *interesse público primário e interesse secundário*, difundida entre nós por Celso Antonio Bandeira de Mello. Enfim, como afirmou Gordillo, “o interesse público não é o interesse da Administração Pública. Deve-se ter em vista que nenhum *interesse público* se configura como *conveniência egoística da Administração Pública*. O chamado *interesse secundário* (Alessi) ou *interesse da Administração Pública* não são públicos. Aliás, nem ao menos são *interesses* na acepção jurídica do termo. São meras circunstâncias, alheias ao Direito. Ou seja, o Estado não possui *interesses* qualitativamente similares. O Estado não se encontra no mesmo plano dos particulares, mas não simplesmente por essa qualidade pessoal. É que a natureza dos interesses que titulariza é diversa dos interesses individuais, particulares, egoísticos. Quando atua na tutela desses interesses, não se pode cogitar de fenômeno similar ao que ocorre com os interesses particulares. Ao aludir-se a moralidade pública, nesse terceiro aspecto, cogita-se da perfeição ética do relacionamento entre o Estado e os cidadãos. A moralidade significa que o Estado é instrumento de realização do bem público e, não de opressão social. A concentração de poderes e a superioridade do interesse público tratam, por assim dizer, a *servidão* do Estado em face da comunidade. (grifei).

Como ensina Bandeira de Mello, o Estado “poderia portanto ter o interesse secundário de resistir ao pagamento de indenizações, ainda que procedentes, ou de denegar pretensões bem fundadas que os administrados lhe fizessem, ou de cobrar tributos ou tarifas por valores exagerados. Estaria, por tal modo, defendendo interesses apenas “seus”, enquanto pessoa, enquanto entidade animada do propósito de despender o mínimo de recursos e abarrotar-se deles ao máximo. Não estaria, entretanto, atendendo ao interesse público, ao interesse primário, isto é, àquele que a lei aponta como sendo o interesse da coletividade: o da observância da ordem jurídica estabelecida a título de bem curar o interesse de todos” (*Curso de Direito Administrativo*, 6ª ed., Malheiros, 1995, pág. 22). (grifei).

O Estado de Direito Democrático tal como aquele consagrado pela CF/88, reconhece que a supremacia do interesse público não significa supressão de interesses privados. Um dos mais graves atentados à moralidade pública consiste no sacrifício prepotente, desnecessário ou desarrazoado de interesse privado. O Estado não existe *contra* o particular, mas *para* o particular. Mas, além disso, a supremacia do interesse público não conduz à supressão da pluralidade de interesses jurídicos tuteláveis. (grifei).

A moralidade pública exclui não apenas os benefícios e vantagens indevidos para os particulares ocupantes da função pública. Exclui, também, a obtenção de vantagens reprováveis ou abusivas pelo Estado para si próprio. Não se torna válida a espoliação dos particulares como instrumento de enriquecimento

RECURSO Nº : 126.670
ACÓRDÃO Nº : 301-30.779

público. O Estado não existe para buscar satisfações similares às que norteiam a vida dos particulares. A tentativa de obter a maior vantagem possível é válida e lícita, observados os limites do Direito, mas apenas para os sujeitos privados. Não é conduta admissível para o Estado, que somente está legitimado a atuar para realizar o bem comum e a satisfação geral. O Estado não pode ludibriar, espolar ou prevalecer-se da fraqueza ou da ignorância alheia.

O princípio da moralidade indica sob esse ângulo, lealdade do Estado frente aos cidadãos. A ação e a omissão do Estado devem ser cristalinas, inequívocas e destituídas de reservas, ressalvas ou segundas- intenções. Não se legitima o ardil sob argumento de que se destina a abarrotar de recursos os cofres públicos.

“A moralidade pública é compatível com a duplicidade de intentos normativos. Não se concilia com a moralidade que a lei tenha duplo conteúdo: um texto aparente e formalmente compatível com a Constituição e uma efetiva e real *mens legis* inconciliável com ela.

Como asseverou José Eduardo Soares de Melo “A tributação implica intromissão do governo nas atividades dos particulares, mediante substanciais desfalques em seus patrimônios. Assim, compreende-se que a participação financeira – pela via tributária – há que ser certa, precisa, previamente conhecida, como corolário dos princípios da boa-fé e lealdade, que devem presidir a atividade administrativa” (*ICMS – Teoria e Prática, Dialética, 1995, p. 98*).

A moralidade se relaciona, ademais, com a segurança jurídica. Ambos os princípios asseguram a previsibilidade da conduta estatal e a certeza sobre a disciplina normativa. Mas a moralidade representa algo mais, por envolver um conteúdo ético para a disciplina jurídica. Ou seja, não é necessária apenas a segurança jurídica, mas se impõe que a disciplina jurídica (segura porque estável e previsível) seja também compatível com a moralidade.

O Estado ao produzir a norma tributária ou ao aplicá-la não pode olvidar os princípios jurídicos nem atender apenas às palavras do texto legal, buscando respaldo em prodígios de raciocínio para justificar desvios éticos. Nesse ponto preciso é que se avoluma a relevância do princípio da moralidade pública. Não permite o Estado condutas viciadas por defeitos éticos. O Estado não está legitimado a produzir leis imorais nem a aplicar, de modo imoral, uma lei. (grifei). (Marçal Justen Filho - Revista trimestral de Direito Público nº 11/95 pp. 45/58)

5 - PRINCÍPIO DO ENRIQUECIMENTO SEM CAUSA

RECURSO Nº : 126.670
ACÓRDÃO Nº : 301-30.779

É um princípio constitucional implícito que, ao lado do princípio da moralidade administrativa, também se aplica ao caso, impondo à União que o cumpra, restituindo ou compensando o que indevidamente se apropriou do contribuinte a título de tributo posteriormente desconstituído pela Suprema Corte, institucionalmente a competente para dizer a última palavra em matéria constitucional.

Cria-se por lei um tributo sob a forma de contribuição, o contribuinte paga espontaneamente sob a presunção de ser a mesma constitucional. Via de regra entre o pagamento e a decisão do Supremo o lapso temporal ultrapassa cinco anos. Fixar-se o *dies a quo*, como a data do pagamento (crédito tributário) e não a data da publicação de decisão judicial no mais das vezes impossibilita o contribuinte credor de reaver o que legitimamente lhe pertence, revelando-se um enriquecimento ilícito do Poder Público além de afrontar o princípio da moralidade administrativa, traindo a sua boa-fé.

Esse fato pode conduzir ao seguinte quadro. Da mesma forma como pode o Fisco lançar o tributo suspenso por uma das hipóteses legais, visando a prevenção da decadência, o contribuinte, em clima de desconfiança gerado, recolhe os tributos, pede a restituição dentro dos 5 (cinco) anos e judicialmente argui a inconstitucionalidade

III-INTERESSE PÚBLICO VERSUS INTERESSE FAZENDÁRIO

O *interesse fazendário* não se confunde muito menos sobrepõe o *interesse público*. Perante o Texto Constitucional, subordina-se ao *interesse público* e, por isso mesmo, só poderá prevalecer quando em perfeita sintonia com ele.

Oportuna, a respeito, a preleção, sempre preciosa, de Celso Bandeira de Mello:

“Interesse público ou primário é o pertinente à sociedade como um todo e só ele pode ser validamente objetivado, pois este é o interesse que a lei consagra e entrega à compita do Estado como representante do corpo social. Interesse secundário é aquele que atina tão só ao aparelho estatal enquanto entidade personalizada e que por isso mesmo pode lhe ser referido e nele encarnar-se pelo simples fato de ser pessoa”.

Estribados em tão sólidas lições doutrinárias, podemos proclamar, com toda a convicção, que o mero interesse arrecadatário – interesse secundário que – não pode fazer tábua rasa à legalidade, à isonomia e aos direitos constitucionais dos contribuintes.

RECURSO Nº : 126.670
ACÓRDÃO Nº : 301-30.779

No mesmo sentido, Alberto Xavier pontifica:

“...num sistema econômico que tenha como princípios ordenadores a livre iniciativa, a concorrência e a propriedade privada torna-se indispensável eliminar, no maior grau possível, todos os fatores que possam traduzir-se em incertezas econômicas suscetíveis de prejudicar a expansão livre da empresa designadamente a insegurança jurídica”.

Segue-se, pois, que nenhuma justificativa extrajurídica (v.g., o aumento das receitas) poderá validamente subverter os princípios básicos do sistema constitucional brasileiro, iluminados, todos eles, pelo princípio da segurança jurídica.

As garantias constitucionais, limitam o poder de tributar e sancionar. O propósito de abastecer de dinheiro os cofres públicos não pode chegar, num *Estado de Direito* como o nosso, ao ponto de lesar direitos subjetivos das empresas e dos particulares que delas participam.

Afinal predominância do interesse público não é sinônimo de lesão de direitos.

Não podemos invocar o interesse fazendário (ou seja qual for o nome que lhe queiramos atribuir) para justificar qualquer iniciativa, quer no plano fático, que não se contenha estritamente nos lindes do texto constitucional. É que não há interesse maior do que o representado pelo respeito às exigências sistemáticas da ordem constitucional. (Roque Antônio Carrazza – Revista Trimestral de Direito Público nº 13/96, p. 16)

O interesse público, no caso, é a realização do Direito e da justiça através da satisfação plena dos princípios constitucionais atrás expostos. O interesse fazendário por certo restará satisfeito, pois, os recursos eventualmente restituídos ao contribuinte certamente retornarão ao erário indiretamente sob a forma de outros tributos, após terem gerado novos investimentos, empregos, etc.

IV – O STANDARD JURÍDICO

O *standard* jurídico como uma técnica de realização do Direito, é um procedimento que prescreve ao julgador, ter em conta o tipo médio de conduta social correta, pela categoria determinada de atos que estão sob seu julgamento.

Em brilhante monografia, guilherme G. Strenger descortina os aspectos cronológico – doutrinários do *standard* jurídico no sentido de que:

RECURSO Nº : 126.670
ACÓRDÃO Nº : 301-30.779

A noção de standard jurídico advém de um pensamento que parte da consideração pormenorizada e profunda de um problema humano;

Pode-se identificar algumas de suas características: apreciação moral da conduta; desnecessidade de conhecimentos jurídicos precisos e estritamente aplicados, porém, principalmente senso comum e intuição das coisas, baseadas sobre a própria experiência de cada um; a não –obrigação de formular, de maneira absoluta, um conteúdo determinado pela lei ou pelas decisões judiciais, com preponderância da aplicação de soluções relativas à época, ao lugar e às circunstâncias, levando em consideração os fatos e os casos concretos e em consequência produzindo soluções variáveis de acordo com as espécies móveis e as circunstâncias;

Através do *standard* jurídico o Direito trata de resolver tais conflitos, não de um modo exclusivamente teórico, mas de modo que a sua solução se cumpra com critérios valorativos adequados, com apoio numa variedade de fatores, tais como, econômicos, espirituais, de natureza, de situação, de dinamismo coletivo, políticos e especialmente os suscitados pelos problemas advindos de determinadas realidades sociais concretas;

Assim, as leis não são fins em si mesmas, mas meios de administração da justiça, não sendo possível, portanto, reduzir a sua aplicação a um processo puramente mecânico. Por isso, dentro de certo limite, o juiz deve ser livre na apreciação do caso concreto. Roscoe Pound diz que a aplicação da lei deve envolver não só a lógica, mas também uma parcela de discricção. Exige a justiça que, em lugar de adaptarmos o caso à regra adaptemos a regra ao caso.

A vinculação do juiz à lei varia conforme o tipo de norma jurídica, sendo maior naquelas com conceitos jurídicos determinados, e menor nas normas com conceitos jurídicos indeterminados, que lhe fornecem apenas uma diretiva genérica, um *standard*, permitindo-lhe decidir o caso concreto com o auxílio de **princípios gerais de Direito**, valorações jurídicas e extrajurídicas genéricas e experiência geral.

Alguns *standards* como o de **boa-fé**, de *bonus pater familias*, de **prudente arbítrio**, da **racionalidade** das restrições contratuais, por exemplo, revelam uma idéia comum de racionalidade ou lealdade e justiça.

RECURSO Nº : 126.670
ACÓRDÃO Nº : 301-30.779

Desse modo, eles devem encontrar uma aplicação variável conforme o tempo, o lugar e as circunstâncias, além de em sua maioria, conterem um amplo elemento moral, de maneira que a sua aplicação se volta mais pelo senso comum ou o juízo moral médio do que pela lógica dedutiva. Assim, os *standards* jurídicos exprimem a conduta média, em lugar de uma regra genérica e abstrata, sendo, portanto, neles que a conduta social média encontra sua expressão mais direta no âmbito do Direito.

Roscoe Pound enumera os atributos dos *standards*, sendo um deles, que todos os *standards* envolvem um certo julgamento moral sobre a conduta, que deve ser **correta** ou **conscienciosa**, **razoável**, **prudente** ou **diligente**;

V- NASCIMENTO DO DIREITO À RESTITUIÇÃO /COMPENSAÇÃO DECORRENTE DE LEI INCONSTITUCIONAL

O direito à restituição nasce com a declaração de inconstitucionalidade que faz as vezes de lei (norma individual) – não se aplicando, portanto, a norma do art. 165 C/C art.168 do CTN. O renomado tributarista Hugo de Brito Machado citado no Parecer PGFN nº 1238/99 leciona:

“O direito de pleitear a restituição, perante a autoridade administrativa de tributo pago em virtude de lei que se tenha por inconstitucional, somente nasce com a declaração de inconstitucionalidade pelo STF em ação direta. Ou com a suspensão pelo Senado Federal, da lei declarada inconstitucional, na via indireta. Esta é a lição de Ricardo Lobo Torres, que ensina:

“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 *incidenter tantum* pelo STF” (Restituição de Tributos, Forense, Rio de Janeiro, 1983, p. 169).

Neste sentido é o Acórdão nº 1999.03.99.074347, do TRF 3ª Região 6ª T. e o Acórdão nº AMS 95.03.056070-5, da 4ª T. do TRF 3ª Região, no seguinte teor:

“Quando fundado o pedido em inconstitucionalidade de norma reconhecida incidentalmente pela Corte Suprema, o termo inicial do prazo para fins de determinação do lapso prescricional deverá ser a data de publicação de primeira decisão proferida, posto ser fato

RECURSO Nº : 126.670
ACÓRDÃO Nº : 301-30.779

inovador da ordem jurídica, suprimindo norma tributária até então válida e cogente, pois com força de lei. No caso, o primeiro aresto do Colendo Supremo Tribunal Federal foi publicado no DJU de 02/04/93, devendo a partir desta data ter início o cômputo do lapso prescricional, pois não se pode considerar inerte o contribuinte que até então, em razão da presunção da constitucionalidade da lei, obedecera a norma indevidamente exigida, já que a inércia é elemento indispensável para configuração do instituto da prescrição. (Acórdão nº 1999.03.074347-5-SP-TRF 3ª Região- 6ª T. – FINSOCIAL - Compensação tributária – Precedentes do STJ)”

“I – Tributário. Finsocial. Majorações da alíquota. Compensação. Espécies tributárias. Cofins. PIS e CSL. II – Correção monetária. Critérios utilizados. IPC, INPC, UFIR e Selic. Limitação ao pedido. Aplicação do IPC, BTN e UFIR. III – Prescrição. *Dies a quo*. Reconhecimento jurídico do pedido (Decreto nº 1601, de 23 de agosto de 1995 e da Medida Provisória nº 1110, de 30 de agosto de 1995 e suas reedições). 1. – É irrecusável a inconstitucionalidade da cobrança do Finsocial tal como reconhecida pelo STF (RE 150.764-1 PE) e pela própria Administração Pública (Dec. 1.601/95), quanto a majorações da alíquota da contribuição. 2 – A aplicação dos juros, tomando-se por base a taxa Selic, a partir de 1º de janeiro de 1997, nos termos do art. 39 da lei 9.250/95, afasta a cumulação de qualquer índice de correção monetária ou de outros já que estes fatores de atualização de moeda já se encontram considerados nos cálculos fixadores da referida taxa. 3 – O exercício da compensação deve ser restrito a parcelas de Cofins, PIS E CSL. 4 – O *dies a quo* do prazo prescricional é a data do reconhecimento jurídico do pedido, manifestado pelo Senhor Chefe do poder Executivo, por meio do Decreto 1601 de 23 de agosto de 1995 e da Medida Provisória 1110, de 30 agosto de 1995 e suas reedições, com o que dispensa seus procuradores de atuarem, nas matérias ali apontadas, extraíndo-se para o presente caso que ausente qualquer ato senatorial principia-se a contar um novo quinquênio prescricional para aferir o limite temporal em que a pretensão à repetição do indébito permanece acionável com fulcro no art. 174, inc. IV, do mesmo CTN, tal como aconteceria se houvesse sido editado o ato senatorial. 5. – Matéria preliminar argüida pela impetrante acolhida. Apelação da impetrante parcialmente provida. Apelação da União e remessa oficial às quais se dá parcial provimento.” Ac un da 4º T do TRF da 3ª R- AMS 95.03.056070-5 – Rel. Des. Fed. Andrade Martins – j 14.03.01 – Aptes. : Trancham S/A Ind. e Com. E União Federal/ Fazenda Nacional; Apdos.: os mesmos_ DJU 02/10/01 pág. 159 – ementa oficial”

RECURSO Nº : 126.670
ACÓRDÃO Nº : 301-30.779

Além disso, houve pagamento indevido de algo que pela declaração de inconstitucionalidade perdeu a natureza de tributo passando a ser um crédito, uma dívida passiva contra a União, não se regendo pelas normas do CTN que se referem a restituição de créditos tributários. Assim, a norma a ser aplicável é a do Dec. nº 20.910, de 06/01/32, vigente há mais de 60 anos, que reza em seu art. 1º que todo e qualquer direito contra a Fazenda Nacional Pública, seja qual for a sua natureza, bem assim as dívidas passivas prescrevem em 5 anos da data do ato ou fato do qual (direito) se originaram. Esse direito *in casu* se originou da declaração de inconstitucionalidade (o ato).

O art. 146, III, “b”, da C.F. estabelece que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre “prescrição e decadência” tributárias e o CTN, com “status” de lei complementar dispõe a respeito nos arts. 165/168. Inaplicável, portanto, ao caso, por não se tratar de decadência tributária.

O montante indevidamente pago com a declaração de inconstitucionalidade passa a configurar um crédito financeiro do contribuinte, porque de tributo não se tratava.

Tratando-se do FINSOCIAL, comungo com a linha adotada nos inumeráveis arestos do Segundo Conselho de Contribuintes no sentido de que inexistindo Resolução do Senado Federal suspendendo a exclusão da lei declarada inconstitucional na via indireta há de se fixar o termo inicial como a data da Medida Provisória nº 1110/95 (31/08/95), data essa em que o contribuinte viu seu direito reconhecido pela Administração Tributária, linha essa também adotada pelo TRF da 3ª Região, nos Acórdãos acima transcritos.

Porém, há ainda um fato a ser considerado, tendo em vista que as Medidas Provisórias mantinham sua eficácia, ou seja, capacidade de produzir efeitos jurídicos durante 30 (trinta) dias a partir de sua edição, perdendo-a se não fossem convertidas em Lei nesse período. Daí, a necessidade de suas constantes reedições, com o mesmo ou outro texto, nesse prazo, até a edição da Lei formal pelo Congresso.

Ocorre que a nova MP (reeditada) apenas, convalida expressamente os atos praticados na vigência da MP anterior, já agora ineficaz para todos os efeitos. Ninguém mais pode se valer da MP anterior para acobertar um ato que poderia ter praticado durante sua vigência. Mas, as sucessivas reedições restauram a eficácia e a validade do ato a ser praticado, pois, no caso, o reconhecimento da inconstitucionalidade da lei pela Administração se protraí até a edição da Lei nº 10522, de 19/07/02, cujo texto em relação ao FINSOCIAL repete. A MP nº 1110/95, teve reedições com os nºs 1973 e 2.176 –79 de 23/08/01, cujos atos foram convalidados pela Lei 10522/02. Como exemplo, se um contribuinte requereu a restituição a 29/09/00, tal ato foi convalidado pela MP nº 1973-67, de 26/10/00.

RECURSO Nº : 126.670
ACÓRDÃO Nº : 301-30.779

Conclui-se, portanto, que um pleito de restituição protocolizado na vigência de uma MP reeditada torna-se eficaz e apto a produzir os efeitos, desde que, convalidados pela MP subsequente e mantido a mesmo texto referente ao caso.

A jurisprudência administrativa também tem se conduzido por essa linha jurisprudencial perfilhada pelo Judiciário, conforme se aquilata pelos inumeráveis Acórdãos das Câmaras dos três Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como por exemplo os Acórdãos nºs 201.76383, 76291, 76382, 76363, 76258, 76337, 202-14121, 14304, 14337, 13973, 14442, 14140, 107-07031, CSRF/01-03754, entre outros.

VI - COMPETÊNCIA PARA INTERPRETAR A LEGISLAÇÃO NO ÂMBITO DOS MINISTÉRIOS

A Lei Complementar nº 73, de 10/02/93, em seu art. 2º inciso II, alínea “b”, incluiu entre os órgãos de execução da Advocacia-Geral da União, as Consultorias Jurídicas dos Ministérios.

No art. 11 da mesma lei foram estabelecidas as competências das Consultorias Jurídicas, em seis incisos dos quais destaca-se o de nº III, *verbis*:

“III – fixar a interpretação da Constituição, das leis, dos tratados e demais atos normativos a ser uniformemente seguida em suas áreas de atuação e coordenação quando não houver orientação normativa do Advogado – Geral da União.”

Cabe assinalar que as competências da AGU e das Consultorias Jurídicas dos Ministérios, já foi objeto do Parecer AGU/ MF –06/98, adotado pelo Advogado Geral da União, aprovado pelo Presidente da República em 15/09/98 e publicado no D.O.U. de 24/09/98.

Há também o Parecer AGU nº 02/99, no mesmo sentido (D.O.U. de 07/05/99).

Pela mesma legislação tais Pareceres, uma vez aprovados pelo Presidente da República ou pelos Ministros são normativos, vinculativos e cogentes para os administrados.

VII - ANÁLISE DOS PARECERES DA PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL QUE TRATAM DA MATÉRIA

A validade jurídica dos Pareceres, seu alcance e vinculatividade aos órgãos e entidades da Administração Pública encontra amparo na Lei Complementar nº 73, de 10/02/93, que institui a Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União, da qual

RECURSO Nº : 126.670
ACÓRDÃO Nº : 301-30.779

participa a Procuradoria – Geral da Fazenda Nacional como órgão de direção superior. Neste sentido dispõem os artigos 4º incisos X e XI, 11, inciso III e arts. 39 a 44 da referida Lei.

Os pareceres sob análise são os a seguir enumerados:

1- Parecer PGFN/CAT nº 1538/99, que mantém o Parecer PGFN/CAT nº 678/99

Parecer PGFN/CAT nº 550/99 – termo *a quo* nos casos de leis declaradas inconstitucionais, nos controles difuso e concentrado é a data do pagamento indevido (art. 165, I C/C art. 168 do CTN) contrariando aos entendimentos consagrados no STJ e TRF 1ª Região que é a da publicação do Acórdão do STF em ADIN e a da publicação da Resolução do Senado Federal na via incidental.

Discordo da justificação do item 20 do Parecer, eis que a tese do STJ e do TRF 1ª Região são lastreadas na afronta ao Princípio da Moralidade Administrativa que faz parte do ordenamento jurídico pátrio.

O item 3 contém uma contradição, um equívoco, pois ao mesmo tempo que afirma que ao CTN cabe dispor sobre prescrição e decadência tributárias, afirma também prazos decadenciais em razão do pagamento ser indevido por erro na aplicação da norma impositiva ou por inconstitucionalidade desta, esquecendo-se que a omissão dessa segunda circunstância na lei complementar (CTN) deveu-se ao fato de que a inconstitucionalidade retirou do mundo jurídico a natureza tributária dos aludidos pagamentos indevidos.

No item 28, quanto à pergunta do parecerista, “onde estava fixado o prazo de cinco anos para pleitear a restituição no caso de lei declarada inconstitucional, apontado por Ricardo Lobo Torres”, a resposta se encontra na Lei nº 20.910/32

Nos itens 30 e 31 há um sofisma. Trata-se no caso, de inconstitucionalidade de leis que regulam relações jurídicas (no caso, tributárias) entre o Poder Público e o particular e nunca relações jurídicas entre particulares. No caso de lei isentiva inconstitucional há que se respeitar o princípio da segurança jurídica. O item 32 cuida de hipótese da mente imaginativa do parecerista.

RECURSO Nº : 126.670
ACÓRDÃO Nº : 301-30.779

Quanto ao item 43, observe-se que há lei dispendo a respeito (Lei nº 20910/32).

Conclui pela atenuação “ex tunc” de leis declaradas inconstitucionais pelo STF para os casos de decisões judiciais já consolidadas.

2-Parecer PGFN/CRE nº 948/98, que se refere ao PGFN/CRF439/96

Confirma o entendimento do Parecer PGFN/CRF nº 439/96, incluindo também as DRJ, além dos C.C., na obrigação de afastar a aplicação de normas declaradas inconstitucionais.

Esclarece o alcance da expressão “as decisões do STF que fixem de forma inequívoca e definitiva”... constante do art.1º do Dec. 2346/97, no seguinte sentido:

decisão do STF, ainda que única, em ADIN;

idem, se a execução for suspensa por Resolução do SENADO;

a decisão plenária, transitado em julgado, ainda que única e por maioria de votos, se nele foi expressamente conhecido e julgado o mérito da questão em tela.

3-Parecer PGFN/CRJ/ nº 3401/02 -FINSOCIAL

Trata dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade de lei em sede de controle difuso e não suspensa a execução pelo Senado Federal.

As sentenças transitadas em julgado favoráveis à Fazenda Nacional relativamente ao pedido de restituição/compensação de créditos do FINSOCIAL (majoração de alíquotas) são irreversíveis.

Efeitos da posterior declaração de inconstitucionalidade da norma em outras ações decididas pelo STF, não alcança os casos já definitivamente julgados (com trânsito em julgado de sentença favorável à União).

A coisa julgada é imutável, intangível (salvo em caso de ação rescisória).

RECURSO Nº : 126.670
ACÓRDÃO Nº : 301-30.779

O Senado não conferiu a eficácia *erga omnes* à decisão do STF proferida no RE 150.764/PE.

O Senado não baixou Resolução suspensiva da aplicação de Lei inconstitucional conforme relator em decisão política (repercussão na economia nacional) e também tendo em vista que o acórdão do STF embora do pleno, ocorreu pelo voto de 6 contra 5 de seus membros.

Os efeitos *erga omnes* no caso, só fazem coisa julgada em relação às partes no processo, observada a coisa julgada, que deve ser cumprida favorável ou desfavorável às partes envolvidas.

O Parecer é vinculativo quanto ao seu objeto exposto nos itens 1º e 2º e 3º supra, apenas, não entrando no mérito do problema de prescrição e decadência.

Da análise dos aludidos Pareceres entendo que nas decisões dos recursos atinentes a matéria, pelos Conselhos de Contribuintes, estes não devem interpretar a legislação que disciplina tal matéria quando há parecer da PGFN dispondo, porém, é de sua obrigação nas decisões aplicar a legislação em vigor, obedecendo aos ditames da Constituição, de seus princípios expressos e implícitos e em especial a Lei 9784/99, aplicável subsidiariamente, que, em seus arts.2º,§ único, inciso I prescreve:

“Art. 2º.....

Parágrafo único - Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - Atuação conforme a lei e o Direito.”

Note-se que na expressão “a lei e o direito” contida no art. 2º - supra não há redundância eis que a legislação quer enfatizar que nas decisões não somente a lei (direito positivo) deve ser aplicada mas também a doutrina, a jurisprudência e os princípios que informam e embasam todo o ordenamento jurídico, núcleos que são, do sistema jurídico.

**VIII- COMPETÊNCIAS INSTITUCIONAIS DOS ÓRGÃOS
JUDICANTES ADMINISTRATIVOS DE PRIMEIRA E SEGUNDA
INSTÂNCIAS (Delegacias da Receita Federal de Julgamento e Conselhos de
Contribuintes)**

RECURSO Nº : 126.670
ACÓRDÃO Nº : 301-30.779

Via de regra nos julgados das DRJs acertadamente afirma-se a vinculatividade das mesmas aos atos emanados no âmbito da Secretaria da Receita Federal, entre eles, para o caso, o Parecer COSIT nº 58/98 e o Ato Declaratório SRF nº 96/99.

Além disso, o Dec. nº 2346/98 em seu art.4º apresenta uma condicionante, conforme se constata:

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

1. não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados;
2. não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União;
3. sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;
4. sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal”

Ora, o mencionado dispositivo é mandamental, uma Ordem do Chefe do Poder Executivo às autoridades nele mencionadas – Secretário da Receita Federal e Procurador–Geral da Fazenda Nacional – para que cumpram o determinado em seus incisos I a IV cujos lindes se comportam dentro de dois marcos:

1. âmbito de suas competências;
2. base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal

Penso que o dispositivo acima não comporta discricionariedade, sendo portanto, vinculativo para as autoridades a que se destinam.

As competências da Secretaria da Receita Federal como órgão, e do Secretário da Receita Federal como dirigente estão previstas no Regimento Interno da SRF aprovado pela Portaria MF nº 227/98 (revogada), artigos 1º e 190, e pela Portaria MF nº 259/01, artigos 1º e 209.

Por elas vê-se que, no tocante aos procedimentos de determinação e exigências de créditos tributários sua competência fica adstrita ao comando das DRJs, órgãos afetos à sua estrutura administrativa (artigo 1º, inciso V e artigo 209, incisos

RECURSO Nº : 126.670
ACÓRDÃO Nº : 301-30.779

XVII e XXVIII, da Portaria MF 259/01), não alcançando a atuação dos órgãos judicantes de Segunda Instância, cuja competência e desvinculação ao SRF foi preservada em homenagem ao princípio de ampla defesa, do artigo 5º inciso LV, da Constituição Federal, que estabelece o conhecido “tripé” (acusado, acusador e julgador), um dos pilares do Estado Democrático de Direito. Mormente no tocante à restituição de indébitos tributários, que, no rol das competências, a portaria ministerial silencia.

No Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, que não se confunde com o da SRF, ambos expedidos pela mesma autoridade hierárquica, a matéria consta em artigos específicos cujos textos determinam a “apreciação de direitos creditórios relativos a tributos e contribuições” de suas competências recursais.

Ainda, na análise das competências, penso que a decisão da DRJ nesses casos está correta em seu entendimento no sentido de sua “incompetência para atender o pedido ou mesmo analisá-lo sob qualquer outra ótica que não seja aquela preconizada pelo Parecer COSIT nº 58/98”, e AD SRF nº86/99, uma vez que tal órgão está vinculado aos atos emanados dentro de sua linha hierárquica, revelada através da Portaria SRF nº 3608/94, item IV e do seu Regimento Interno. Isso não impede, entretanto, que os Conselhos possam analisar o problema à luz de todo o ordenamento jurídico, razão de sua existência institucional.

IX - DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI NO CONTROLE DIFUSO

Uma última palavra acerca dos efeitos das decisões judiciais proferidas incidentalmente pelo Supremo Tribunal Federal e não objeto de Resolução do Senado Federal reconhecendo o efeito *erga omnes* dessas decisões.

A Constituição é um todo orgânico, coerente e consistente, não se admitindo contradições entre seus diversos dispositivos. Assim, quando ela consagra o princípio da igualdade com todos os seus desdobramentos, neles incluída a isonomia, ele é vetor para quaisquer outras normas constitucionais não erigidas à categoria de princípios.

Assim, quando o art. 52 da C. F. prescreve que compete privativamente ao Senado Federal suspender a execução de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, isto não significa que a omissão dessa formalidade irá ter o efeito de negar a aplicação do princípio para dar legitimidade a contribuintes que se encontrem na mesma situação daquele que provocou a manifestação do Supremo pela inconstitucionalidade da lei.

RECURSO Nº : 126.670
ACÓRDÃO Nº : 301-30.779

A lei, uma vez declarada inconstitucional pelo órgão que detém a competência exclusiva para tanto, não pode ser inconstitucional para uns e constitucional para outros que se encontrem na mesma situação fática mormente porque as justificativas para a omissão do Senado não se lastreiam em considerações jurídicas, como por exemplo, o fato de em plenário do Supremo a decisão não ter sido tomada por unanimidade e que, portanto, outra decisão em outro caso concreto poderá ser divergente. Enquanto isso não ocorrer a decisão é válida *erga omnes* em homenagem ao princípio da isonomia.

Ademais, o efeito *erga omnes* das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal nas ações em que se argui a inconstitucionalidade de lei foi confirmado pela Lei nº 9882, de 03/12/99 que conferiu eficácia ao preceito do § 1º do art. 102 da Constituição Federal.

Senão vejamos.

A ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal são processadas e julgadas originariamente pelo Supremo Tribunal Federal na forma da Lei nº 9868, de 10/11/99.

As causas decididas em única ou última instância quando a decisão recorrida declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal, serão julgadas pelo Supremo Tribunal Federal mediante recurso extraordinário, e, na forma da Lei nº 9882, de 03/12/99, quando for relevante o fundamento da controvérsia constitucional sobre lei ou ato normativo federal, estadual ou municipal, incluídos os anteriores à Constituição.

O § 3º do art.10, da Lei nº 9882/99 prescreve que a decisão do STF exarada no processo e julgamento da arguição de descumprimento de preceito fundamental nos termos do § 1º do art. 102 da C.F. terá eficácia contra todos e efeito vinculante relativamente aos demais órgãos do Poder Público.

No caso concreto, a inconstitucionalidade da lei declarada pelo STF decorre de arguição, embora incidental, de lesão ou descumprimento de preceito fundamental da C.F. quais sejam os princípios da legalidade, igualdade, moralidade administrativa e vedação ao enriquecimento sem causa.

X - A COBRANÇA DA QUOTA DE CONTRIBUIÇÃO NA EXPORTAÇÃO DE CAFÉ

A cobrança da referida Contribuição foi instituída pela Instrução nº 205, de 12/05/61, da extinta Superintendência de Moeda e do Crédito - SUMOC, e reinstituída pelo Decreto-lei nº 2295/86.

RECURSO Nº : 126.670
ACÓRDÃO Nº : 301-30.779

O Decreto-lei nº 2295/86 delegou competência ao Presidente do Instituto Brasileiro do Café – IBC para fixar o valor da Quota de Contribuição e também para alterá-la para mais ou para menos, em caso de urgência decorrente das oscilações internacionais do preço do café.

O pagamento da quota de contribuição foi disciplinado pela Secretaria da Receita Federal pelas Instruções Normativas nºs 45, de 07/04/87 e 73, de 19/05/87, a ser efetuado pelo exportador, em qualquer agência da rede arrecadadora de receitas federais através de DARF, preenchido na forma das instruções.

Por ocasião da edição do Decreto-lei nº 2295 de 21/11/86 estava em vigor a C.F./69 na redação dada pela EC nº 1, de 17/10/69 e o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66)

O artigo 21 e § 2º, da C.F./69 prescrevia “in verbis”

“Art. 21 – Compete à União instituir imposto sobre:

I - Importação de produtos estrangeiros, facultado ao Poder Executivo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar-lhe as alíquotas ou as bases de cálculo;

§ 2º - A União pode instituir:

I - Contribuições nos termos do item I deste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência ou de categorias profissionais; (grifei).

O art. 18 da C.F. /69 em seu parágrafo 1º prescrevia:

“§1º - Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre conflitos de competência nessa matéria (.....) e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar”

Por sua vez, o Código Tributário Nacional prescreve *in verbis*:

“Art. 97 – Somente a lei pode estabelecer:

IV- a fixação de alíquota de tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;” (grifei).

RECURSO Nº : 126.670
ACÓRDÃO Nº : 301-30.779

Os arts. 21, 26, 39, 57 e 65 mencionados referem-se a alterações e não fixação das alíquotas e bases de cálculo, dos tributos especificamente discriminados.

Verifica-se, portanto, que o Decreto-lei nº 2295/86 possuía a mácula da inconstitucionalidade desde a sua publicação, eis que estava vedado atribuir competência ao Presidente do IBC para fixar as alíquotas da contribuição em comento.

A eiva de inconstitucionalidade do Decreto-lei nº 2295/85 face a Constituição pretérita foi reconhecida no texto do voto proferido no pleno do STF, constante do RE nº 191.044-5/SP.

Dessa forma o Decreto-lei nº 2295/86 não seria passível de recepção pela Constituição vigente por ser incompatível com o Sistema Tributário Nacional – restando, portanto, revogado – conforme o art. 34 § 5º do ADCT, além de afrontar a C. F./69, reconhecida esta inconstitucionalidade no bojo do RE nº 191.044/SP.

Essa a razão pela qual não houve e não haverá a emissão de Resolução pelo Senado estendendo a decisão do STF às decisões incidentais de iniciativa de outros contribuintes, pois, o sistema não prevê o acionamento do Senado para os casos de inconstitucionalidade face a Constituição anterior ou face a não recepção da lei frente a atual Constituição.

Neste sentido, faço minhas as argumentações do ilustre Conselheiro Nilton Luiz Bártoli acerca da matéria enfocada, que transcrevo alguns excertos:

- A inconstitucionalidade do Decreto-lei nº 2.295/86, o qual instituiu a contribuição sobre operações de exportação de café, é originária, conforme iterativa jurisprudência do Colendo Supremo Tribunal Federal, o que refuta sua presunção de constitucionalidade desde a égide da Carta pretérita.
- Por ser originária a inconstitucionalidade do Decreto-lei nº 2.295/86, não há de se aventar em recepção ou não-recepção pela Constituição Federal 1988, haja vista que a norma já era inválida sob o manto da Constituição Federal de 1967/69. Assim, tal vício jamais poderia ter sido objeto de Ação Direta, a qual é incabível quanto à norma que sequer subsistiu até o advento do novel ordenamento
- A declaração de inconstitucionalidade do Decreto-lei nº 2.295/86 também não poderia ensejar uma Resolução do Senado Federal para suspender sua execução, porquanto a

RECURSO Nº : 126.670
ACÓRDÃO Nº : 301-30.779

ementa do acórdão lavrado no RE nº 191.044-5/SP concluiu pelo não conhecimento do Recurso, o que, na prática da Suprema Corte, descarta o envio de mensagem ao Senado. Ademais, tal ementa equivocadamente indicou a não-recepção do referido texto legal pela CF/88, o que também afasta a hipótese de expedição de mensagem ao Senado Federal, porquanto não se pode cogitar em suspensão de execução de norma anteriormente revogada.

- Em face da inadmissibilidade de ADIN e da impossibilidade de edição de Resolução do Senado Federal, a declaração de inconstitucionalidade do Decreto-lei nº 2.295/86, alcançada em julgamento vivido no Tribunal Pleno da Suprema Corte, atingindo foros de definitividade, deve ser estendida aos demais contribuintes que não integraram o pólo ativo da demanda que resultou num pronunciamento *inter partes*, mister este a ser exercido por este Colegiado com base no princípio da isonomia, na dicção do parágrafo 4º do Decreto nº 2.346/97 – cujos efeitos foram muito bem explicitados pelo Parecer PGFN nº436/96, e também no fundamento maior da existência dos Conselhos de Contribuintes, qual seja, o de resolver conflitos ainda na esfera administrativa, evitando-se o abarrotamento do Poder Judiciário.
- Desse modo, não se trata de hipótese de aplicação da Portaria Ministerial nº 103, uma vez que a inconstitucionalidade do Decreto-Lei nº 2.295/86 é inequívoca, a qual deve ser reconhecida por este Colegiado com base em dispositivo da Lei 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que, ao regular o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, proclamou que “nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de atuação conforme a lei e o Direito “, sendo certo, ainda, que negar a restituição de crédito tributário cuja exigência tem-se sabidamente por inconstitucional configura-se ofensa aos Princípios da Justiça, da Isonomia e da Moralidade dos Atos da Administração Pública.

CONCLUSÃO

O acima exposto entendo que seus fundamentos estão solidamente lastreados nos princípios constitucionais, nas leis que determinam sua fiel observância, na jurisprudência judicial e administrativa predominante e nas correntes doutrinárias.

RECURSO Nº : 126.670
ACÓRDÃO Nº : 301-30.779

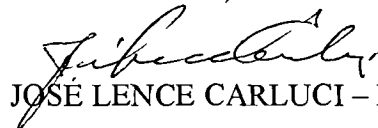
Considerando que:

- No pedido de restituição perante a DRF/ Santos foi invocado o direito de atualização monetária dos valores pagos de conformidade com a Norma de Execução Conjunta SRF/COSAR nº 08, de 22/06/97, que não incorporou em seus índices, os efeitos dos Planos Verão e Collor, a serem aplicados, portanto, os índices do IPC e INPC e pela taxa SELIC;
- A DRF/Santos indeferiu o pedido em razão da decadência do direito à restituição, abstando-se de examinar o mérito nele incluída a atualização monetária e análise dos documentos/prova acostados nos autos;
- O contribuinte recorreu da decisão da DRF/Santos contestando os argumentos relativos às preliminares (prazo decadencial e extensão dos efeitos de decisão judicial) nela ventiladas, tendo sido indeferida a solicitação com base nos mesmos argumentos, e
- Ambas as autoridades silenciaram quanto ao mérito do pedido inicial no que tange à correção monetária dos valores, cálculos, pagamentos efetuados, etc.

Voto pelo provimento do recurso voluntário com conseqüente anulação da decisão de Primeira Instância, afastadas que estão as preliminares nela constantes, pelos seus fundamentos, devendo a mesma autoridade analisar o mérito quanto aos demais aspectos do pedido, no que tange à correção monetária dos valores, cálculos, pagamentos efetuados e documentos acostados aos autos.

É como voto.

Sala das Sessões, em 14 de outubro de 2003



JOSÉ LENCE CARLUCI – Relator