



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

ROCESSO Nº : 10845.002209/2001-19
SESSÃO DE : 15 de setembro de 2004
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596
RECURSO Nº : 126.814
RECORRENTE : ICATU – COMÉRCIO, EXPORTAÇÃO E
IMPORTAÇÃO LTDA.
RECORRIDA : DRJ/SÃO PAULO/SP

PRELIMINAR DE INCOMPETÊNCIA AFASTADA.

Argüida pela Conselheira Anelise Daudt Prieto durante a sessão de julgamento. Foi afastada com base em interpretação do Decreto 2.346/86, segundo a qual o Conselho de Contribuintes não só pode como deve afastar a aplicação de lei declarada inconstitucional pelo plenário do STF em entendimento inequívoco, ainda que em meio ao controle difuso, porém em aspecto interpretativo que extrapola o caso concreto.

CONTRIBUIÇÃO PARA O IBC. NÃO DECADÊNCIA DO PEDIDO DE RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO. CONTROLE DA CONSTITUCIONALIDADE NO CONTROLE DIFUSO RECONHECIDO PELO ÓRGÃO JULGADOR ADMINISTRATIVO. PREJUDICIAIS DE MÉRITO AFASTADAS.

De forma alguma é aceitável o argumento um tanto forçado de que o voto de um dos Ministros, voto após vista, seria marginal no entendimento firmado pelo STF quanto à inconstitucionalidade da quota de contribuição sobre a exportação de café mesmo em face da EC 01/69, ou seja, de que já era a exação inconstitucional perante a Constituição anterior, ou seja, desde a sua edição. A decisão recorrida pretendeu desconhecer que as decisões exaradas pelo STF a respeito dessa matéria não se resumiram ao RE 191.044-5/SP citado, houve outros posteriores, nos quais fica claro que tal entendimento não se resumiu a um comentário marginal de um dos ministros, mas, sim, veio a ser o entendimento firmado pelo plenário do STF a respeito da tal contribuição. Numa visão retrospectiva, a partir do entendimento firmado pela Corte Suprema surgiu um fato novo, qual seja a certeza de inconstitucionalidade da exação desde a sua edição, ou seja a anterior presunção de constitucionalidade da norma tributária foi desfeita, desconstituída, e, só a partir deste fato novo é que surge o efetivo direito à restituição do que só a esta altura configurou-se como indevido. Esse entendimento não afronta a segurança jurídica, nem muito menos eterniza o prazo de restituição do indébito. Não se eterniza, o prazo é de cinco anos,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

apenas que esse prazo só se inicia a partir da destruição da presunção de constitucionalidade da lei. Do contrário seria minimizar a importância dos princípios da moralidade administrativa e da boa-fé na relação jurídico-tributária entre o fisco e o contribuinte.

EXPURGOS INFLACIONÁRIOS.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO – COTA DE CONTRIBUIÇÃO SOBRE EXPORTAÇÃO DE CAFÉ – DECRETO-LEI 2.295/86 – Inconstitucionalidade reconhecida pelo supremo tribunal federal – prescrição do direito de restituição – inadmissibilidade - *dies a quo* – devido processo legal e duplo grau de jurisdição – possibilidade de conhecimento da questão de fundo – direito à restituição do que indevidamente recolhido a título da inconstitucional contribuição sobre operações de exportação de café – portaria ministerial nº 103/2002 – hipótese de não aplicação – expurgos inflacionários – taxa selic.

– O direito de pleitear a restituição de alegado indébito fiscal, a título de cota de contribuição sobre operações de exportação de café, com fundamento na inconstitucionalidade do Decreto-Lei nº 2.295/86, está sujeito ao prazo extintivo fixado no art. 168 do Código Tributário Nacional, cuja fluência dá-se a partir da data em que o Supremo Tribunal Federal reconhece a alegada inconstitucionalidade da legislação que, até então, era presumida constitucional e atinge todos os recolhimentos efetuados a esse título.

- 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 de 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 ementa do acórdão lavrado nos RREE nºs 198.554-2/SP e 191.044-5/SP concluíram pelo não conhecimento dos Recursos, o que, na prática da Suprema Corte,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

descarta o envio de mensagem ao Senado. Ademais, tais ementas equivocadamente indicaram 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 nº 436/96, 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.

- Também com base nos Princípios da Justiça e da Moralidade dos Atos da Administração Pública deve ser atualizado o crédito tributário pretendido pela Recorrente com base nos índices que melhor reflitam a corrosão da moeda causada pelo processo inflacionário, no que se incluem os chamados "expurgos inflacionários", pacificados nos seguintes índices: 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).

- No mais, igualmente aos "expurgos" pacificados no seio da jurisprudência, quais sejam, 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), é devida a aplicação das Taxa SELIC, a partir de 1º de janeiro de 1996, por força do artigo 39, parágrafo 4º, da Lei 9.250/95.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

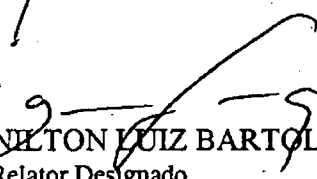
RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de incompetência do Colegiado para afastar a aplicação de lei em face da declaração de sua inconstitucionalidade, vencida a Conselheira Anelise Daudt Prieto. No mérito, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Zenaldo Loibman, relator, e Sérgio de Castro Neves que aplicavam a Norma de Execução Conjunta SRF/Cosit/Cosar nº 08/97 e a Conselheira Anelise Daudt Prieto que negava provimento integral. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Nilton Luiz Bartoli.

Brasília-DF, em 15 de setembro de 2004


JOÃO HOLANDA COSTA
Presidente


NILTON LUIZ BARTOLI
Relator Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: NÂNCI GAMA, SILVIO MARCOS BARCELOS FIÚZA e MARCIEL EDER COSTA. Esteve presente a Procuradora da Fazenda Nacional ANDREA KARLA FERRAZ.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596
RECORRENTE : ICATU - COMÉRCIO, EXPORTAÇÃO E
IMPORTAÇÃO LTDA.
RECORRIDA : DRJ/SÃO PAULO/SP
RELATOR(A) : ZENALDO LOIBMAN
RELATOR DESIG. : NILTON LUIZ BARTOLI

RELATÓRIO

Adota-se aqui o relatório de fls. 313/316, do qual se lê as partes relevantes em sessão, ao qual apenas por método faremos aqui constar em tópicos e acresceremos os fatos processuais posteriores.

O pedido de restituição foi protocolado perante a DRF/Santos em 30/07/2001, referente a quotas de contribuição ao IBC. As razões que fundamentaram o pedido estão arroladas à fl. 313. Sublinha-se apenas em tópicos as alegações:

- a) A contribuição de intervenção no domínio econômico foi criada pelo DL 2.295/86;
- b) A requerente recolheu durante o período de sua vigência por confiar na constitucionalidade das leis,
- c) Todavia o STF declarou sua inconstitucionalidade em meio ao RE 191.044-5 fundamentado em que o DL 2.295/86 não foi recepcionado pela CF/88,
- d) O julgamento ocorreu no controle difuso, não tendo havido ainda até a data do pedido de restituição encaminhamento de pedido de Resolução ao Senado mas conforme o Parecer 948/98, a administração pública deve estender o efeito da declaração de inconstitucionalidade à esfera administrativa e restituir os valores indevidamente pagos, de 1987 a 1988, conforme DARF's anexos.
- e) O Parecer COSIT 58/98, ao tratar de prazo decadencial, definiu que para o contribuinte que não foi parte na relação processual em que houve a declaração incidental, só se pode falar em prazo decadencial quando os efeitos forem *erga omnes*, o que somente ocorre depois da publicação da Resolução do Senado ou depois de ato específico do Secretário da SRF (conforme Decreto 2.346/97, art. 4º)

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

- f) O CTN não dispõe sobre a hipótese de restituição fundada em declaração de inconstitucionalidade de lei, apenas se refere aos casos de indébito considerada a lei, presumida constitucional, e neste caso concreto o direito só nasce a partir do reconhecimento da inconstitucionalidade.
- g) Solicita a restituição com correção monetária, aplicação da taxa SELIC relativa a recolhimentos entre maio/87 a setembro/88.

A DRF/Santos indeferiu o pedido com base nos argumentos transcritos às fls.314/315. Assinalou principalmente que o Parecer PGFN/CAT/NR 1.538/99 desautorizou o Parecer COSIT-58/98, que foi revogado pelo AD SRF 96/99. Firmando-se que o prazo que dispõe o contribuinte para pedir restituição de indébito, inclusive na hipótese de lei declarada posteriormente inconstitucional pelo STF, no controle difuso, extingue-se após o transcurso de cinco anos contados da data da extinção do crédito tributário.

Inconformado, o contribuinte apresentou sua impugnação dirigida à DRJ/São Paulo II, tempestivamente, onde apresenta as alegações constantes às fls. 315/316, das quais destacamos, em resumo, o seguinte: A DRF não questionou a existência de recolhimentos indevidos e resumiu sua fundamentação ao AD 96/99 que traduz unicamente posição defendida pela PGFN, que mudou entendimento antes exarado pela COSIT. Desconsidera equivocadamente o referido AD que a certeza sobre a existência de indébito só surge a partir da decisão do STF, e não pode ser tomada a data do pagamento como início do prazo decadencial. Aponta erros no Parecer PGFN, que o princípio da moralidade administrativa torna imperativa a restituição; que a devolução de indébito não agride a segurança jurídica; que querer flexibilizar o efeito *ex tunc* significa querer transportar para o campo tributário juízo de conveniência e oportunidade incompatíveis com a obrigação tributária. A matéria não está disciplinada no CTN e a PGFN não poderia utilizar analogia para aplicar o disposto no art. 168 do CTN, porque é vedada a analogia para impor tributo, conforme § 1º do art. 108 do CTN. A solução deve ser buscada no próprio CTN, aliás, adotada pelo Conselho de Contribuintes, por exemplo, no Acórdão 108-05.791, publicada no DOU de 27/10/99. Se o indébito se exterioriza a partir de solução jurídica conflituosa, o prazo para desconstituir a indevida incidência só pode ter início com a decisão da controvérsia, como acontece na solução, com eficácia *erga omnes*, pela edição de Resolução do Senado Federal para suspender a aplicação de norma declarada inconstitucional, ou mesmo quando seja editado ato administrativo que reconheça a impertinência de exação tributária antes exigida. Assinala que o texto do Parecer PGFN admite que é necessário, no entender dele, alterar a jurisprudência dominante no STF e no STJ.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

O Acórdão da DRJ decidiu, por unanimidade, indeferir o pedido. O voto condutor está às fls. 317/329, de onde se retiram as seguintes principais alegações:

1. Levanta uma questão preliminar para responder ao pedido do contribuinte de que a administração, com base no Decreto 2.346/97, afaste a aplicação de lei ou ato normativo federal declarado inconstitucional pelo STF (controle direto ou difuso). Aduz que o Parecer PGFN 948/98 explicitou que as DRJ's não só podem como devem afastar a aplicação da lei considerada inconstitucional, no caso da via indireta, havendo ou não suspensão da lei por Resolução do Senado. O Decreto referido fala em decisões do STF que fixem de forma inequívoca e definitiva interpretação do texto constitucional. É inequívoca quando o mérito tratado é claro e específico, e só pode ser invocada para situação idêntica.

O contribuinte citou a decisão no RE 191.044/SP, cujo relator foi o Min. Carlos Mário Veloso, julgado na Segunda Turma do STF. Observa-se pelo voto do relator acompanhado pelos demais Ministros que somente a partir da CF/1988 haveria inconstitucionalidade. Assim, o pedido de restituição neste processo, relativo a pagamentos efetuados sob a égide da Constituição anterior não têm amparo neste acórdão. Os comentários de outros ministros sobre eventual inconstitucionalidade mesmo frente à Constituição anterior não fazem parte do voto vencedor apoiado por unanimidade, nem da ementa, nem mesmo do caso submetido a julgamento. Foram comentários dados à margem. O STF não poderia julgar *extra petita*. O acórdão do TRF não cogitava a inconstitucionalidade do Decreto desde a edição mas tão-somente a partir da CF/88. Portanto, nesta decisão do STF, o voto vencedor, acompanhado por unanimidade, não estendeu a inconstitucionalidade à égide da Constituição anterior; portanto, não cabe o atendimento do pedido com base no Decreto 2346/97.

2. A DRF, na fase anterior ao presente litígio, ao indeferir o pedido de restituição, também levantou uma preliminar relativa ao prazo decadencial, que foi o que motivou a presente impugnação.

O instituto da decadência é calcado no princípio da segurança jurídica, onde a inércia acarreta a perda do direito. A declaração de inconstitucionalidade de lei tributária, em princípio, como regra geral, é decisão com efeito *ex tunc*, conforme Decreto 2.346/97, art. 1º, §§ 1º e 2º, entretanto, a possibilidade de retroagir no tempo o direito encontra situações de desfazimento impossível ou, no mínimo, inconveniente. Há situações consolidadas no passado, há muito tempo, que não podem ou não devem mais ser desfeitas sob pena de desamparo ao interesse social coletivo. A sociedade estaria posta na condição de não mais confiar nas situações que o direito criou e cristalizou. Se fosse admitir a retroação sempre e a qualquer tempo, indefinidamente, afetado estaria o princípio da segurança das relações jurídicas.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

No caso do direito tributário, os tributos pagos há muitos anos, já incorporados aos orçamentos do Estado e já destinados a fins sociais, não podem mais ser restituídos sem causar transtornos, às vezes insuperáveis, à própria sociedade. Por isso além do Decreto 2346/97, também a Lei 9.868/99, art. 27, ao tratar do controle direto de constitucionalidade, determina que o efeito a ser dado à decisão de inconstitucionalidade pelo STF, poderá, por maioria de dois terços, levando em conta a segurança jurídica e excepcional interesse social, ser diferente de *ex tunc*.

3. A PGFN emitiu dois pareceres sobre o tema, o CAT de nº 550/99 e CAT nº 1.538/99, que sublinham que há ressalva à eficácia *ex tunc* de nulidade desde a edição da norma inconstitucional, se o ato praticado não for mais suscetível de revisão administrativa ou judicial. Entende que o art. 168 do CTN se aplica na hipótese e o prazo decadencial se conta da extinção do crédito. Dai a edição do AD SRF 96/99 que esclarece que o prazo para pleitear restituição, cujo fundamento for lei posteriormente declarada inconstitucional, tanto no controle difuso como no concentrado, extingue-se após o transcurso de 5 anos contados da extinção do crédito.

4. O artigo 165 do CTN não contempla hipótese de restituição de tributo pago na vigência de lei posteriormente declarada inconstitucional.

Com a criação das ações diretas, cujo efeito é *erga omnes*, surgiu a teoria de que o efeito, nesses casos, é *ex tunc*. Contudo percebendo a possibilidade de situações complexas que poderiam advir, o legislador houve por bem flexibilizar o efeito retroativo da declaração de inconstitucionalidade, conforme Lei 9.868/99, e o efeito não será necessariamente *ex tunc*.

A decadência é instituto que se fundamenta na segurança e não na justiça. Não é justo deixar de lançar um tributo que o contribuinte deve, se outros contribuintes, na mesma situação, pagaram seus débitos ou foram lançados e pagaram. Apesar disso o direito de lançar decai para a Fazenda após o lapso de tempo legal, em nome da segurança. Da mesma forma, também não parece justo deixar de restituir tributo pago com base em lei, posteriormente declarada inconstitucional, que deixará de atingir contribuintes na mesma situação. Mas o direito à restituição também decai, em nome do mesmo princípio da segurança. Por esse motivo tanto o fisco como o contribuinte pode ter, em tese, prejuízo com o transcurso do prazo decadencial. Mas a sociedade como um todo lucra com a pacificação do meio social, evitando-se a modificação de fatos impossíveis de serem desfeitos.

5. Diga-se, ainda, que na esfera administrativa não é possível estipular contagem de prazo decadencial para restituição de indébito no caso de lei posteriormente declarada inconstitucional, seja a partir de decisão judicial no controle concentrado ou seja de Resolução do Senado na sequência do controle difuso, porque isso não existe no direito brasileiro, não há norma que o autorize. No âmbito do Poder

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

Judiciário se pode dizer o direito no caso concreto, suprir a ausência de norma por sentença judicial e até mesmo eventualmente decidir *contra legem*, mas na administração pública, nos órgãos de julgamento, não.

Na ausência de norma, ao integrar, pode-se, no máximo, utilizar a analogia, mas não criar regra nova usurpando a competência do Legislativo. Por isso o Parecer COSIT 58/98 foi revogado. A analogia possível ao caso seria o artigo 168, inciso I do CTN e nunca o inciso II do mesmo artigo. Não se diga que essa analogia não milita em benefício do contribuinte, pois está sendo utilizada não apenas para a contagem do prazo decadencial, mas também para o reconhecimento ao direito à restituição em modalidade não contemplada no CTN, se assim não fosse, em tais casos, o contribuinte teria necessariamente de recorrer ao Judiciário para obter o reconhecimento do direito de restituição.

6. O contribuinte alude a jurisprudência do STJ que aponta o prazo de dez anos para a decadência, ao contrário dos cinco anos alegados pela DRF.

A interpretação não é correta, posto que o art. 150 do CTN é de homologação de pagamento antecipado. Se não houver pagamento nada haverá a ser homologado, e passa-se à regra do lançamento de ofício no art. 173. A linguagem do CTN deve ser bem interpretada. O pagamento realizado deve ser analisado em cinco anos sob pena de ser considerado correto e não mais passível de modificação. Mas se nenhum pagamento é realizado, não há que se cogitar norma do art. 150 do CTN, passando-se a aplicar a norma do art. 173. Isso em relação ao lançamento.

7. Quanto à restituição o CTN é claro. O artigo 168, inciso I fala em cinco anos a partir da extinção do crédito. O art. 150 do mesmo diploma determina que é o pagamento que extingue o crédito, apesar de poder se efetivar condição resolutiva, futura e incerta, que poderá ou não anular o efeito da extinção que se operara.

Com esses argumentos julgou a Turma da DRJ que não poderia ser apreciado o mérito restante (recolhimentos efetuados, cálculos, acréscimos legais, etc.) pela existência das duas questões impeditivas preliminares evocadas, uma pela DRF e outra pela própria DRJ.

Irresignada, a interessada comparece tempestivamente aos autos para apresentar seu recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes.

Além de rearticular os mesmos argumentos já antes apresentados nas fases anteriores, conforme consta às fls. 337/394, busca reforçar alguns pontos da sua argumentação quanto aos seguintes aspectos:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

1. Embora a ementa da decisão no RE 191.044-5 (SP) acene para a não recepção pela CF/88 da exação em foco, no corpo do referido acórdão restou reconhecida a inconstitucionalidade do DL 2.295/86 desde a sua origem, conforme o pronunciamento do Min. ILMAR GALVÃO no mesmo julgado (vide excertos do voto à fl. 339). Portanto foi do pronunciamento da Suprema Corte que fez aflorar a existência de crédito líquido e certo para a empresa, e que motivou seu pedido dirigido à DRF. O pedido foi indeferido com fundamento na alegação de decadência com base no entendimento expresso no AD 96/99.

2. A DRJ admitiu no voto condutor do seu acórdão que os órgãos administrativos de julgamento podem estender os efeitos de declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF, no caso de controle difuso, se houver inequívoca manifestação da Corte Suprema. Porém, considerou que quando a decisão do STF não trata especificamente do mesmo assunto, a extensão não pode ser adotada. Que a segurança jurídica sustenta o instituto da decadência, que o direito não pode retroagir no tempo por período ilimitado, e que se o ato administrativo baseado em lei, posteriormente declarada inconstitucional, não for mais suscetível de revisão administrativa ou judicial, não há que se falar em efeito *ex tunc*. Observe-se que quando se refere à extensão aos órgãos julgadores das decisões plenárias do STF a decisão recorrida levanta duas questões centrais: A primeira vinculada à necessidade de Resolução do Senado Federal para suspender a execução do DL 2.295/86; a segunda, relacionada à ausência da declaração de inconstitucionalidade desse decreto-lei.

3. Quanto à primeira questão: Com a devida vênia, a Junta Julgadora de primeira instância está equivocada. A rigor, a jurisprudência cristalizada no STF, da qual o RE 191.044-5 é um lídimo exemplo, não há controle constitucional de normas anteriores à Constituição vigente. Portanto, não há hipótese de expedição de Resolução do Senado exigida pelo r. Acórdão recorrido. O entendimento que prevalece no STF, com base no julgamento da ADIN nº 2, é de que a Constituição sobrevinda não torna inconstitucionais leis anteriores com ela conflitantes, revoga-as. Daí é incabível a exigência posta pela decisão recorrida de haver Resolução do Senado ou de Ato do Secretário da Receita Federal, posto que no julgamento do RE referido o STF não avaliou a constitucionalidade do DL 2.295/86, apenas apontou a sua não recepção, que equivale à revogação do referido decreto-lei.

4. Ainda com relação à primeira questão, quanto ao efeito geral das decisões do Pleno do STF, deve ser observado que: é indiscutível que as decisões do Pleno têm a marca da definitividade, do contrário tais decisões não seriam capazes de garantir, de restaurar a segurança jurídica posta sob sua guarda. A partir do juízo de não-recepção do DL 2.295/86 sequer há sentido em exigir novas decisões do Plenário para referendar a revogação explicitada. Esse juízo de não-recepção que como já ressaltado equivale a revogação do Decreto-lei, produz efeito *erga omnes*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

como, aliás, reconhece acertadamente o Parecer PGFN 948/98. Portanto essa decisão do STF exterioriza o indébito vinculado à denominada "Quota de Contribuição sobre a Exportação de Café".

5. Sobre esse aspecto é oportuno destacar o magistério de Marco Aurélio Greco que ensina que "embora a decisão *incidenter tantum* não produza efeitos diretos em relação aos demais contribuintes, produz um relevante efeito em relação à própria lei ou ato normativo (e à sua imperatividade), pois retira sua presunção de constitucionalidade..."

6. Quanto à segunda questão, relacionada à ausência de declaração de inconstitucionalidade pretérita do DL 2.295/86, deve ser observado que a decisão recorrida fez uma leitura forçada do voto do Relator Min. Carlos Mário Veloso, o que está refletido no trecho de fl. 215, reproduzido à fl. 347, e que produziu dois equívocos graves! Primeiro, no RE 191.044-5 não houve exame da constitucionalidade do DL 2.295/86, mas sim juízo de não-recepção, que resultou na revogação do referido Decreto-lei, e conforme já demonstrado antes, o entendimento prevalecente na Suprema Corte é de que a Constituição não faz controle de constitucionalidade de leis pré-constitucionais. Segundo, não há "comentários marginais" sobre a inconstitucionalidade pretérita do DL 2.295/86, mas sim reconhecimento expresso no voto (após vista) do ilustre Min. Ilmar Galvão, igualmente acolhido no julgamento em destaque. Dada a importância desse voto a recorrente o reproduz, na íntegra, às fls. 348/357.

7. Conforme reconhecido no Parecer PGFN 948/98 a decisão do STF no RE 191.044-5, por maioria de votos, em sessão plenária, ao não recepcionar o DL 2.295/86, exteriorizou o indébito vinculado à referida Quota de Contribuição. É essa decisão que marca o termo inicial do direito à restituição pleiteada. A decisão recorrida tem como único argumento o princípio da hierarquia, isto é, as DRJ são vinculadas aos atos expedidos pela SRF, única justificativa para a adoção do ADN 96/99 ignorando a torrencial jurisprudência em contrário. Esse argumento não pode prevalecer diante do Conselho de Contribuintes.

8. O segundo óbice apontado ao exercício da restituição foi o de decadência, uma vez que o mérito do pedido foi definido pela soberana decisão do E. STF. O entendimento defendido pela DRJ, apoiada no tal ADN 96/99 é de que o termo inicial de contagem do prazo decadencial é o definido no art. 168, inciso I do CTN, mesmo quanto aos indêbitos nascidos de declaração de inconstitucionalidade da lei de incidência, todavia, a certeza sobre a existência de indébito só aparece com a decisão final do STF, o que geralmente ocorre em época muito distante da data em que ocorreu o pagamento da obrigação imposta por lei (posteriormente reconhecida como inconstitucional). Essa matéria já foi enfrentada pelo Conselho de Contribuintes em várias oportunidades, pelo que trazemos à colação parte do voto proferido na 8ª

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, que resultou no Acórdão 108-05.791, sessão de 13/07/99, cujo relator foi o Conselheiro José Antônio Minatel, conforme se reproduz às fls. 359/36. Cita, também, outros julgados tais como: no Acórdão 108-06.283, de 08/11/2000, o Acórdão 106-11.582, de 20/10/200, cujo relator foi o eminente Conselheiro Luiz Fernando Oliveira de Moraes, que por muito tempo honrou os quadros da PFN, cuja ementa está transcrita à fl. 363 e, especificamente em relação à quota de contribuição sobre a exportação do café, já se pronunciou a E. Terceira Câmara do Terceiro Conselho, no julgamento do Recurso nº 120.653, Acórdão 303-29.433, sessão de 17/10/2000, relator Zenaldo Loibman, que por unanimidade reconheceu o direito à restituição dos valores pagos indevidamente. Outros tantos julgados poderiam ser apontados, mas como há similitude entre as teses jurídicas, pede vênias para destacar, dentre outros, os seguintes julgados convergentes para legitimar o direito que se postula nestes autos: Acórdão 107-05.962, de 10/05/2000, relator Natanael Martins; Acórdão 106-11.414, de 14/07/2000, relator Wilfrido Augusto Marques; Acórdão 104-17.546, de 15/08/2000, relator Nelson Mallman; Acórdão 104-18.060, de 19/06/2001, relator Remis Almeida Estol.

9. Relembra-se que no caso não há que se cogitar Resolução do Senado Federal ou Ato da Administração, visto que o DL 2.295/86 já se encontrava revogado quando da extinção do IBC em março/90, além da confirmação da sua não-recepção, decidida pelo STF em 18/09/97, sendo esse o marco que exterioriza o indébito. Se alguma dúvida ainda pudesse pairar sobre o tema do prazo para pleitear a restituição de indébito, a controvérsia fica selada com o recente pronunciamento da CSRF que consagrou o entendimento do direito do contribuinte dentro do prazo de cinco anos a contar do reconhecimento da indevida incidência, na linha dos inúmeros julgados já citados. Esse também tem sido o entendimento acatado no Poder Judiciário, conforme, por exemplo, Acórdão proferido na Apelação Cível 99.02.28279-2 do TRF/2ª Região, cuja matéria é exatamente a Quota de Exportação de Café.

10. Para confirmar as assertivas acima, pede vênias para juntar cópia do Parecer Jurídico específico sobre a matéria exarado em 28/12/99 pelo ilustre Professor de Direito Tributário da PUC-Campinas, JOSÉ ANTÔNIO MINATEL, que aborda as demais questões que poderiam ser suscitadas em torno do tema, embora não objeto da controvérsia nos presentes autos (anexo às fls. 371/394).

Assim, com base nos princípios da celeridade e da economia processual, pleiteia a recorrente seja aplicada a regra do art. 59, § 3º do Decreto 70.235/72, superando-se a questão preliminar acerca do prazo para exercício do direito de restituição, e seja de imediato reconhecido o direito creditório do contribuinte. Pede, pois, que seja reformada a decisão recorrida para reconhecer o direito de restituição/compensação, nos valores comprovados nos autos, acrescidos de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

atualização monetária e juros SELIC, na forma admitida pela legislação tributária e consagrada pela jurisprudência.

O Sr. Presidente da 3ª Câmara do Terceiro Conselho deu vista dos autos à Procuradora da Fazenda Nacional Andrea Karla Ferraz, que apresentou contra-razões ao referido recurso voluntário. As contra-razões reproduzem a argumentação defendida pelo Acórdão proferido pela DRJ e acrescenta a impossibilidade de declaração de inconstitucionalidade pelo Conselho de Contribuintes.

É o relatório.

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

VOTO VENCEDOR EM PARTE

O recurso é tempestivo, portanto, dele tomo conhecimento.

Apontando, evidentemente, as devidas adequações que se fizerem necessárias, adoto, quase que integralmente, o voto de minha lavra, proferido nos autos do Recurso Voluntário nº 126.591 onde o contribuinte, da mesma sorte, rebatia o indeferimento do seu pleito de restituição da malfadada "quota de contribuição sobre a exportação de café".

A propósito, urge asseverar que, diferentemente da decisão prolatada pela DRJ nos autos daquele processo, que ensejou o Acórdão nº 303-30.959, nestes autos a Delegacia da Receita Federal de Julgamento, na tentativa de enfrentar o mérito da questão, alegou, além da decadência, que os órgãos administrativos de julgamento só podem estender os efeitos de declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF nos casos de controle difuso se houver inequívoca manifestação do Supremo Tribunal Federal.

Outrossim, empossado do mesmo entendimento daquele respeitável Colégio, passo a apreciar minuciosamente o mérito da questão chegando, entretanto, à divergente conclusão, *data maxima venia*, de que o direito creditório há de ser reconhecido e o pedido formulado devidamente deferido.

Trata-se, consoante narrativa dos fatos, de Pedido de Restituição versando sobre questão de direito e questão de fato cujas provas encontram-se nos autos (Comprovantes de Confirmação de Pagamento). Portanto, 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), o presente feito comporta julgamento imediato, senão vejamos:

"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. (...)."

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

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

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

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

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

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

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

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

Pelo princípio de que somente se pode impor consequências extintivas de direitos diretamente a quem deu causa ao fato, no caso a inércia prevista

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

em lei, é evidente que a perda refere-se exclusivamente à faculdade assegurada ao sujeito ativo.

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

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

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

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

Se o devedor quiser pagar obrigação extinta, tratando-se de situação jurídica da classe dos direitos subjetivos, pode fazê-lo, inclusive usando dos meios coercitivos adequados. Do mesmo modo, depois de paga não pode o devedor pretender o estorno da prestação apenas com base no argumento de que o credor estava desprovido da possibilidade de exigí-la. Também é possível o devedor, desprovido da possibilidade de exigir o cumprimento da prestação pelo decurso de prazo extintivo dessa faculdade, opor a situação devedora do sujeito passivo em defesa a título de compensação caso esteja sendo demandado por outra obrigação.

Já no caso dos direitos potestativos, tendo em vista que a eficácia respectiva se realiza pelo simples exercício unilateral do direito, tanto que alcançada a situação jurídica do sujeito ativo pelo efeito extintivo decorrente do decurso do prazo

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

fixado em lei, estará ele despojado da possibilidade de praticar a conduta relevante para realizar a eficácia objeto desse direito.

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

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

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

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

Essa distinção somente sustentou-se ao tempo do prestígio do direito de ação pelo modo civilista, a partir da dicção do Código Civil de Clóvis Beviláqua, que atribuía a cada direito uma ação que o assegurava. Desde a consagração do direito de ação como direito autônomo, subjetivo, público, de exigir a prestação jurisdicional em face de lesão ou ameaça de lesão a direito subjetivo, cuja matriz é a Constituição da República, não há mais como sustentar que a prescrição possa corresponder à extinção desse direito.

Como explicar que a prescrição é reconhecida na oportunidade do julgamento na instância judicial ou administrativa, após o exercício efetivo do direito

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

de ação? Se o direito de ação foi exercido, resultando em decisão que reconhece estar a matéria prescrita, é porque a prescrição não atinge o direito de ação.

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

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

Examinemos o art. 165, inciso I, do CTN, no qual está fixado que *"O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do art. 162, nos seguintes casos: I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido"*.

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

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

A conduta do Fisco no sentido de restituir a quantia referente ao indébito fiscal ao contribuinte pode ser voluntária, geralmente no bojo do

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

procedimento administrativo específico para essa finalidade, ou forçada, quando em procedimento judicial condenatório.

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

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

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

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

Adiantando o exame, vemos que o art. 168, inciso I, do Código Tributário Nacional determina que "*O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados: I – nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário*".

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

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

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

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

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

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

Com efeito, os acórdãos proferidos nos RREE 198.554-2/SP 191.044-5/SP, de 18 de setembro de 1997, publicados no D.J.U. do dia 31 de outubro do mesmo ano, veicularam o reconhecimento pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal da inconstitucionalidade da Quota de Contribuição sobre as Operações de Exportação de Café de que trata o Decreto-lei nº 2.295/86.

O adequado alcance da decisão do Egrégio Supremo Tribunal Federal somente pode ser delineado pela leitura atenta de todos os votos dos Ministros participantes daquele julgamento e, como adiante será ressaltado, pela leitura

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

adicional de outros pronunciamentos em julgados a serem oportunamente destacados. Aliás, pobre daqueles que queiram retirar somente das ementas a verdadeira interpretação dos julgados, pois que, sem a devida leitura dos votos, sofrerão consequências desastrosas ao definir a autoridade dos precedentes sob análise.

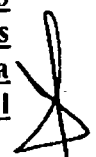
A verdade, é que o Supremo Tribunal Federal efetivamente reconheceu a inconstitucionalidade do Decreto-Lei 2.295/86, não por vício formal, mas sim originário, pelo conflito em face da Carta Magna de 1967 com a EC 01/69.

Nessa esteira, não bastassem as decisões apontadas e colacionadas pela recorrente no pedido de restituição, na manifestação de inconformidade e no recurso voluntário, hodiernamente não restam mais dúvidas de que manifestação STF quando dos julgamentos dos RREE 198.554-2/SP 191.044-5/SP, foi, como de fato é, indubitavelmente inequívoca. Tanto é verdade que em inúmeros outros julgados a denominada "quotas de contribuição sobre a exportação de café" foi citada como inconstitucional desde a Constitucional pretérita.

A propósito, em recentíssimo julgado, mais precisamente na sessão plenária de 15/04/2004, o Supremo Tribunal Federal ratificou aquilo que já tinha dito e, julgando o Recurso Extraordinário nº 408.830-4 intentado pela Procuradoria da Fazenda Nacional, decidiu que o Decreto-Lei nº 2.295/86 é inconstitucional frente à Carta Constitucional de 1967. Veja-se a Ementa de autoria do Exceletíssimo Sr. Ministro Carlos Velloso, relator do processo:

"CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO. I.B.C. CAFÉ: EXPORTAÇÃO: COTA DE CONTRIBUIÇÃO. D.L. 2.295, DE 21/11/86, ARTIGOS 3º E 4º. C.F./1967, ART. 21, § 2º, I; C.F., 1988, ART. 149. I - Não recepção, pela C.F./88, da cota de contribuição nas exportações de café: D.L. 2.295/86, arts. 3º e 4º. Precedentes do S.T.F. II - Inconstitucionalidade da cota de contribuição do I.B.C. D.L. 2.295/86, arts. 2º e 4º frente à C.F./67, art. 21, I, ex vi do disposto no inciso I do § 2º do mesmo art. 21. III - R.E. conhecido e improvido.

O Tribunal, por unanimidade, conheceu do recurso extraordinário e negou-lhe provimento, declarando, entretanto "incidenter tantum", a inconstitucionalidade dos artigos 2º e 4º do Decreto-lei n. 2.295, de 21 de novembro de 1986, frente à Constituição de 1967. Votou o Presidente, o Senhor Ministro Mauricio Correa. Ausentes, justificadamente, os Senhores Ministros Celso de Mello e Nelson Jobim. Falaram, pela recorrente, o Dr. Euler Lopes, Procurador da Fazenda Nacional



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

e, pela recorrida, o Dr. Marcio Brotto de Barros. Plenário, 15.04.2004.”

(STF – PLENO – RECURSO EXTRAORDINÁRIO 408.830-4/ES – Relator Min. CARLOS VELLOSO - DJ 04/06/2004)

Embora com um simples perpassar de olhos na decisão acima declinada restar demonstrado que o Decreto-Lei nº 2.295/86 é inconstitucional frente à Magna Carta de 1967, uma leitura atenta das passagens do voto do Eminentíssimo Ministro ILMAR GALVÃO no RE 198.554-2/SP bastaria para dar um norte à solução da questão:

“Pedi vista, para melhor exame, em face de haver a eg. Primeira Turma, no RE 191.229, acolhendo por unanimidade voto deste relator, concluído pela legitimidade da exigência fiscal, e, conseqüentemente, pela sua constitucionalidade, restando o acórdão assim ementado:

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

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

No meu voto sustentei, *verbis*:

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

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

De outra parte, a norma do art. 25 caput e inc. I, do ADCT limitou-se a revogar a delegação. Como, no caso, o que foi delegado ao IBC foi o poder de alterar a alíquota, teve ela por conseqüência tão-

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

somente impedir que novas alterações de alíquota fossem efetuadas pelo IBC, o que, de resto, a esta altura, já não seria possível, pela singela razão de que a autarquia, há tempo, foi extinta'.

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

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

Acontece, porém, que o § 2º do art. 21 da EC 01/69 - conforme demonstram Misabel Derzi e Sacha Calmon, em memorial que distribuíram a propósito deste julgamento - se limitava a autorizar a União Federal a instituir contribuições da espécie, nos termos do item I, o qual, na verdade, investia o Poder Executivo tão-somente do poder de alterar-lhe as alíquotas ou as bases de cálculo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei. Significa que o Poder Executivo, na vigência da Carta Pretérita, não podia receber delegação para fixar a alíquota original ou a base de cálculo de qualquer tributo, mas tão-somente para alterar os referidos elementos cujas condições e limites haveriam, necessariamente, de ser estabelecidos por meio de lei.

.....

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

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

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

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

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

II – RE não conhecido."

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

As dúvidas suscitadas persistiriam ainda hoje não fossem o Acórdão prolatado no Recurso Extraordinário nº 408.830-4, já colacionado no presente voto, e os pronunciamentos, ainda que incidentais, dos Eminentes Ministros SEPÚLVEDA PERTENCE e CARLOS VELLOSO, em outras duas oportunidades, a primeira quando do julgamento da Cota de Contribuição ao IAA, no RE 214.206-9, e a segunda, do próprio Ministro VELLOSO (recorde-se, relator do *leading case* da cota do IBC), no voto vista que proferiu no RE nº 290.076-6.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

Nesse diapasão, não bastasse o recentíssimo julgado do RE nº 408.830-4 declarar a inconstitucionalidade do Decreto-Lei nº 2.295/86 desde a Constitucional de 1967, para ver esgotada toda e qualquer argumentação em sentido contrário, passo a analisar os pronunciamentos levados a efeito nos casos do Cota de Contribuição ao IAA, no RE 214.206-9, no voto vista que proferido pelo Ministro Velloso no RE nº 290.076-6.

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

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

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

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

.....

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

Da leitura das decisões acima declinadas verifica-se que antes mesmo do Acórdão prolatado no RE nº 408.830-4 já havia pronunciamentos o bastante para que referido entendimento fosse levado a efeito, ou seja, de que o Decreto-Lei 2.295/86 teve a sua constitucionalidade examinada pelo Supremo Tribunal Federal sob a causa de conter vício na origem, melhor dizendo, sob o pálio da Carta Magna passada.

Apenas para reforçar os argumentos, cumpre esclarecer nesse tópico – quanto à natureza da decisão do Supremo Tribunal Federal – que esta reconheceu a incompatibilidade dos artigos 3º e 4º do Decreto-Lei nº 2.295, de 21/11/86, ante as Constituições de 1967 com a Emenda nº 1 de 1969 e de 1988. Tendo o Decreto-lei em comento sido editado em 1986, a incompatibilidade em face da Constituição de 1967 com a Emenda nº 1 de 1969 caracteriza inconstitucionalidade; já a incompatibilidade em face da Constituição de 1988, que lhe é posterior, caracterizou apenas revogação.

De fato, quando a lei é incompatível com a Constituição já em vigor, é caso de inconstitucionalidade, o que determina a ineficácia da norma desde a sua edição; quando a lei é incompatível com a Constituição que lhe sobrevém, a ineficácia dá-se apenas a partir da entrada em vigor da Constituição posterior, em tudo equiparado a simples revogação; diferencia a inconstitucionalidade da revogação a inexistência de validade jurídica no primeiro caso desde a edição da norma, visto que já nasce incompatível com a Constituição, e a inexistência de validade no segundo caso somente a partir do início da vigência da nova Constituição.

Sobre a não-recepção equivaler à revogação, a renomada Professora Maria Helena Diniz, altamente autorizada a tratar do assunto, leciona que:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

“Havendo contradição entre qualquer norma preexistente e preceito constitucional, esta deve, dentro do sistema, ser aferida com rigor, pois é indubitável o efeito ab-rogativo da Constituição Federal sobre todas as normas e atos normativos que com ela conflitam. As normas conflitantes ficam imediatamente revogadas na data da promulgação da nova Carta. Não sendo nem mesmo necessárias quaisquer cláusulas expressas de revogação. (...) A cessação da eficácia de normas anteriores incompatíveis com a Constituição é matéria pacífica, pouco importando a natureza desses preceitos, sejam outras normas constitucionais, sejam leis ordinárias, regulamentos, atos administrativos. A eficácia ab-rogativa das disposições constitucionais, que acarreta perda dos efeitos da legislação e atos normativos anteriores, é questão de direito intertemporal (...)” (grifos acrescidos)
 (“Norma Constitucional e seus Efeitos”, Ed. Saraiva, 2ª ed., p. 42/43)

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

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

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

Antes de analisar as particularidades que levaram ao não envio da mensagem ao Senado, devemos ter presente que o instituto de conferir ao Senado o poder discricionário de estender efeitos *erga omnes* às declarações de inconstitucionalidade em controle incidental sofreu, após a Carta de 1988, críticas pela sua ineficiência diante do modelo de controle abstrato adotado, pois irracional que de um mesmo Plenário surjam decisões com efeitos distintos, quando tomadas com fulcro na inconstitucionalidade de certa norma.

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

"A amplitude conferida ao controle abstrato de normas e a possibilidade de que se suspenda, liminarmente, a eficácia de leis ou atos normativos, com eficácia geral, contribuíram, certamente, para que se quebrantasse a crença na própria justificativa desse instituto, que se inspirava diretamente numa concepção de separação de Poderes --- hoje necessária e inevitavelmente ultrapassada. Se o Supremo Tribunal Federal pode, em ação direta de inconstitucionalidade, suspender, liminarmente, a eficácia de uma lei, até mesmo de uma Emenda Constitucional, por que haveria a declaração de inconstitucionalidade, proferida no controle incidental, valer tão-somente para as partes?"

A única resposta plausível indica que o instituto da suspensão pelo Senado de execução da lei declarada inconstitucional pelo Supremo assenta-se hoje em razão de indole exclusivamente histórica.

Deve-se observar, outrossim, que o instituto da suspensão da execução da lei pelo Senado mostra-se inadequado para assegurar eficácia geral ou efeito vinculante às decisões do Supremo Tribunal que não declaram a inconstitucionalidade de uma lei, limitando-se a fixar a orientação constitucionalmente adequada ou correta. Isto se verifica quando o Supremo Tribunal afirma que dada disposição há de ser interpretada desta ou daquela forma, superando, assim, entendimento adotado pelos Tribunais ordinários ou pela própria Administração. A decisão do Supremo Tribunal não tem efeito

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

vinculante, valendo nos estritos limites da relação processual subjetiva. Como não se cuida de declaração de inconstitucionalidade de lei, não há que se cogitar aqui de qualquer intervenção do Senado, restando o tema aberto para inúmeras controvérsias.

Situação semelhante ocorre quando o Supremo Tribunal Federal adota uma interpretação conforme à Constituição, restringindo o significado de uma dada expressão literal ou colmatando uma lacuna contida no regramento ordinário. Aqui o Supremo Tribunal não afirma propriamente a ilegitimidade da lei, limitando-se a ressaltar que uma dada interpretação é compatível com a Constituição, ou, ainda que, para ser considerada constitucional, determinada norma necessita de um complemento (lacuna aberta) ou restrição (lacuna oculta – redução teleológica). Todos esses casos de decisão com base em uma interpretação conforme à Constituição não podem ter a sua eficácia ampliada com o recurso ao instituto da suspensão de execução da lei pelo Senado Federal. Finalmente, mencionem-se os casos de declaração de inconstitucionalidade parcial sem redução de texto, nos quais se explicitam que de um dado significado normativo é inconstitucional sem que a expressão literal sofra qualquer alteração.

Também nessas hipóteses, a suspensão de execução da lei ou ato normativo pelo Senado revela-se problemática, porque não se cuida de afastar a incidência de disposições do ato impugnado, mas tão-somente de um de seus significados normativos.

Todas essas razões demonstram a inadequação, o caráter obsoleto mesmo, do instituto de suspensão de execução pelo Senado no atual estágio do nosso sistema de controle de constitucionalidade."

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

Em outras palavras, disse o Egrégio Supremo Tribunal Federal naquele caso que, por ter a Corte *a quo* reconhecido a inconstitucionalidade do Decreto-lei nº 2.295/86 na parte que atribuía poder ao IBC referente à quota de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

contribuição do café, coincidentemente com igual entendimento da Suprema Corte, não conheceu do recurso extraordinário interposto pela União Federal (Fazenda Nacional).

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

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

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

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

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

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

A contagem do prazo de prescrição somente pode ter início a partir de uma lesão a um direito. Isso porque, se não há lesão, não há utilidade no ato do sujeito de direito tomar alguma medida. A extinção de direito de que se trata, pelo decurso de prazo fixado em lei, atinge a faculdade conferida ao sujeito ativo para exigir a eficácia do objeto do direito subjetivo. O decurso do prazo convalida esta

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

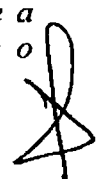
lesão, como na lição de SAN TIAGO DANTAS, desde que se entenda adequadamente o direito de ação como o de agir manifestando exigibilidade ou pretensão dirigida à obtenção da eficácia substantiva do objeto do direito, *in Programa de Direito Civil*, Editora Forense, 3ª Edição, 2001, p. 345:

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

SAN TIAGO DANTAS esclarece que *"a prescrição conta-se sempre da data em que se verificou a lesão"*, pois, na verdade, só com esta surge a denominada *"actio nata"*, que sustenta o direito à reparação. Assim sendo, indaga-se: quando se verifica a lesão de um direito pelo recolhimento de um tributo posteriormente declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, ainda que em controle incidental? Estará tal lesão configurada na data em que recolhido o tributo, muito embora a norma, à época do pagamento, ainda detivesse a presunção de inconstitucionalidade?

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

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

Alguns dirão: mas com o recolhimento "indevido" (ainda que apenas em cumprimento de lei com presunção de constitucionalidade), surge para o contribuinte o direito de suscitar a declaração de inconstitucionalidade da norma e cumulativamente pleitear a restituição do recolhido. Mais ainda, dirão que o prazo é o previsto nos artigos 165 a 168 do CTN, defendendo ser esta a interpretação mais adequada com o princípio da segurança jurídica, que demanda a imutabilidade de situações que perduram ao longo do tempo, ainda que irregulares.

Os mesmos autores da obra já citada prontamente refutam esta argumentação, afirmando que: a) os artigos que tratam de restituição no CTN não prevêem a hipótese de declaração de inconstitucionalidade da norma; e b) o princípio da segurança jurídica deve ser temperado por outro que, fulcrado na presunção de constitucionalidade das leis editadas, demanda a imediata aplicação das normas editadas pelos Poderes competentes, sob pena de disfunção sistêmica.

Relevante transcrever os excertos nos quais os brilhantes juristas demonstram o acima destacado. Primeiro a questão dos prazos do CTN, conforme p. 50 da obra citada:

"Nas hipóteses contempladas no artigo 165 do CTN, como a qualificação jurídica a ser aferida é aquela que resulta da legislação aplicável (fundamento imediato da exigência), a simples realização de um pagamento que não esteja plenamente de acordo com tal disciplina, reïne 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).

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

momento), como medida de cautela para evitar o perecimento do seu direito de pleitear judicialmente a restituição.

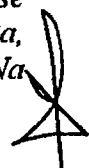
Em suma, contar a prescrição a partir da data do pagamento feito (inclusive pagamento antecipado nos termos do artigo 150 do CTN) é negar o valor segurança, pois elimina a presunção de constitucionalidade da lei (que tem função estabilizadora das relações sociais e jurídicas), além de provocar desconfiança no ordenamento e induzir seu descumprimento, no sentido de que os contribuintes são levados a impugnar tudo, pois tudo precisa ser questionado para evitar a prescrição.

Não se pode deixar de mencionar, também, que discutir quanto a prazo de prescrição por inconstitucionalidade da lei ou ato normativo é defender a mais paradoxal das posições pois, num contexto de relacionamento sadio entre Fisco e contribuinte, se o Plenário do Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade de uma lei e, por consequência admitiu ter havido pagamento indevido, seria de se esperar que o Fisco tomasse imediatamente a iniciativa e, ex officio, devolvesse o que recebeu indevidamente aos que foram atingidos pela exigência."

A jurisprudência judiciária, fundada nos mesmos princípios, vem por consolidar o entendimento de que somente se conta o prazo para a repetição do indébito quando se afasta da norma a presunção de constitucionalidade, através de pronúncia de invalidade por inconstitucionalidade, ainda que no controle difuso. Nos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 43995/RS, o Eminentíssimo Ministro CÉSAR ASFOR ROCHA, do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, assim se pronunciou, citando HUGO DE BRITO MACHADO:

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

Não é razoável considerar-se que ocorreu inércia do contribuinte que não quis enfrentar a questão da constitucionalidade. Ele aceitou a lei, fundado na presunção de constitucionalidade desta. Uma vez declarada a inconstitucionalidade, surge, então, para o contribuinte, o direito à repetição, afastada que está aquela presunção."

Importantíssimo anotar que, no caso apreciado pelo Egrégio STJ, tratava-se de decisão plenária do STF, que afastava, por vício de inconstitucionalidade, a exigência do empréstimo compulsório sobre a aquisição de combustíveis, conforme RE 121.336. Exatamente como no caso da cota do IBC.

Além disso, e também por isso, na data em que concluído o julgamento em destaque, não havia sido editada qualquer resolução senatorial.

Pode-se também mencionar o acerto da decisão alcançada pelo mesmo Tribunal no REsp 200909/RS, aliás, como se faz acontecer nos pronunciamentos do Eminentíssimo Ministro JOSÉ DELGADO:

"Tributário. Prescrição. Repetição de Indébito. Lei Inconstitucional.

Atende ao princípio da ética tributária e o de não se permitir a apropriação indevida, pelo Fisco, de valores recolhidos a título de tributo, por ter sido declarada inconstitucional a lei que o exige, considerar-se o início do prazo prescricional de indébito a partir da data em que o colendo Supremo Tribunal Federal declarou a referida ofensa à Carta Magna."

E para quebrantar quaisquer resistências, o Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, no RE 136.883-RJ, indicando o precedente no RE 121.336, declarou que o direito à repetição surge com a decisão que declara a inconstitucionalidade. Assim a ementa:

"Empréstimo compulsório (Decreto-Lei nº 2.288/86, art. 10): incidência na aquisição de automóveis, com resgate em quotas do Fundo Nacional de Desenvolvimento: inconstitucionalidade não apenas da sua cobrança no ano da lei que a criou, mas também da sua própria instituição, já declarada pelo Supremo Tribunal Federal (RE 121.336, Plenário, 11-10-90, Pertence): direito do contribuinte à repetição do indébito, independentemente do exercício em que se deu o pagamento indevido."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

Do voto de S. Exa. extrai-se passagem decisiva:

"Declarada, assim, pelo Plenário, a inconstitucionalidade material das normas legais em que fundada a exigência da natureza tributária, porque feita a título de cobrança de empréstimo compulsório -, segue-se o direito do contribuinte à repetição do que se pagou (Código Tributário Nacional, art. 165), independentemente do exercício financeiro em que tenha ocorrido o pagamento indevido."

Pelas lições que se pode absorver do aresto, é que o Superior Tribunal de Justiça, como não poderia deixar de ser, continua a se manifestar pela contagem da prescrição a partir da declaração de inconstitucionalidade em sessão plenária do STF, conforme REsp 217195/PB:

"A iterativa jurisprudência desta Corte consagrou entendimento no sentido de que o prazo prescricional quinquenal das ações de repetição de indébito tributário inicia-se com a publicação da decisão do STF que declarou a inconstitucionalidade da exação (11.10.90)". (a referência de data é a do RE 121.336).

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

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

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

Essa presunção somente pode vir a ser desfeita, com segurança, depois da matéria constitucional – validade da lei cotejada em face da Constituição –

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

vir a ser examinada pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, seja em controle jurisdicional direto, seja em controle incidental. Até lá é razoável que não se exija conduta ativa do contribuinte.

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

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

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

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

Nesse lanço, é necessário rememorar que o Supremo Tribunal Federal concluiu, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 198.554-2/SP, que o Decreto-Lei nº 2.295/86 não havia sido recepcionado pela Constituição Federal de 1988, apesar de ter, como já dito à exaustão, declarado a sua inconstitucionalidade em face da Carta anterior.

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

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

"O Supremo Tribunal Federal, ao não admitir ações diretas de inconstitucionalidade contra dispositivos da ordem anterior considerados não recepcionados, parece ter hospedado, embora não o dissesse expressamente a corrente anterior de que o princípio da recepção é um princípio de revitalização da ordem não conflitante e não continuidade da ordem anterior pela nova ordem." (grifos acrescidos)
(RDDT nº 12, p. 104)

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

Portanto, sendo certo que do julgamento do RE nº 198.554-2/SP não poderia ser editada Resolução do Senado, como também que não se poderia propor ADIN contra o referido Decreto-Lei nº 2.295/86, é de se concluir que, se não aplicada por este órgão julgante a declaração de inconstitucionalidade incontroversa e definitiva emanada do Supremo Tribunal Federal, estar-se-ia a admitir que o inegável direito à restituição do quanto indevidamente recolhido a título da contribuição à quota de café deveria ser individualmente pleiteado por cada contribuinte perante o Poder Judiciário.

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

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

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

"(...) podem os Conselhos de Contribuintes, no exercício de função jurisdicional que lhes incumbe, afastar normas sob o argumento de inconstitucionalidade, ainda que tal competência deva ser

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

exercitada com cautela – como vem sendo – face ao pressuposto de constitucionalidade das leis (o acolhimento administrativo da tese desta espécie deve acautelar-se pelo acompanhamento da jurisprudência pacífica e definitiva do Supremo Tribunal Federal).

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

“Art. 1º As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos aos procedimentos estabelecidos neste Decreto.”

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

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

“(...) a expressão ‘as decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva’,..., deve ser entendida (c.1) como a decisão do STF, ainda que única, se proferida em ‘ação direta’, (c.2) também como a decisão, mesmo que única, se a norma cuja inconstitucionalidade for ali declarada tenha a sua execução suspensa por ato do Senado Federal (art. 52, inciso X, da Constituição Federal de 1988) e por ultimo, tendo em vista a tradição secular do STF na preservação de seus pronunciamentos – salvo longas mudanças por anos ou décadas de ponderação –, (c.3) como a decisão, plenária transitada em julgado, ainda que única e mesmo quando decidida por maioria de votos, se nela foi expressamente conhecido e julgado o mérito da questão em tela; a condição de transitada em julgado pode ser acompanhada pelo Diário da Justiça ou pelo sistema de informação processual do STF, disponível inclusive via ‘internet’”.

Com efeito, o caso em apreço coaduna-se perfeitamente com a hipótese “c.3” contida no Parecer supratranscrito, uma vez que o julgamento do RE nº 198.554-2/SP foi efetuado em Plenário, do qual decorreu a efetiva declaração de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

inconstitucionalidade do Decreto-Lei nº 2.295/86. Portanto, referido julgado há de ser observado pela Administração Federal.

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

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

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

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

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

"O ato interpretativo, segundo Ascarelli, não se reduz a mera inferência lógica a partir de regras de direito, tomadas como premissas, mas ao contrário, representa uma valoração a partir de paradigmas normativos. (...) Como se vê, Ascarelli estava convencido, e este é um dos seus grandes méritos, que não pode haver interpretação que não envolva uma preferência valorativa, segundo parâmetros normativos, os quais delimitam a função criadora do intérprete, mas não a suprimem."

Interpretar é valorar, ou seja, optar entre valores compatíveis com a estrutura normativa. Todo intérprete, por mais isento ou neutro



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

que queira ser, jamais poderá libertar-se, primeiro, de seu coeficiente pessoal axiológico e, em segundo lugar, do coeficiente social de preferência inerente à sociedade a que ele pertence, ou ao "tempo histórico" que está vivendo.

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

.....

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

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

Nessa vereda, diga-se que a questão não se põe ao extremo de reputar inconstitucional esta ou aquela norma, mas sim de interpretar o Direito vigente, como princípio ao exercício das funções de um órgão judicante. Isso, pois, afastada a "consciência" do julgador, esvaziada estaria a tarefa desse Egrégio Colegiado, mormente considerando que a interpretação é instrumento imprescindível a qualquer operador do Direito."

Destarte, admitida, vez por todas, a obrigação da Administração Federal de acatar a declaração de inconstitucionalidade emanada de decisão plenária do Supremo Tribunal Federal, há de se repisar que não se trata de hipótese de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

aplicação da Portaria nº 103/2002, uma vez que, não se cogitando de ADIN ou de Resolução do Senado a conferir efeitos *erga omnes* àquele pronunciamento, este Colegiado deve, aplicando o Direito em sua melhor acepção, em respeito ao Princípio da Justiça, da Isonomia, da Moralidade dos Atos da Administração e da Economia Processual, determinar a restituição, à Recorrente, do quanto indevidamente recolhido à contribuição sobre exportação do café.

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

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 venia:

"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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

indicando que entender diversamente é possibilitar um enriquecimento sem causa da Fazenda Pública. Deveras.

Dispõe o artigo 37 da Constituição Federal que:

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

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

É justamente isso que aborda o Parecer da Advocacia Geral da União nº 01/96¹, citado no acórdão recorrido, da lavra do ilustre Consultor da União Mirtô Fraga, devidamente aprovado pelo Senhor Presidente da República, ao discorrer sobre correção monetária de indébito tributário antes do advento da Lei 8.383/91 (norma esta que instituiu a UFIR), sendo importante transcrever excertos seus:

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

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

"... Com a unanimidade absoluta dos Tribunais e Juizes decidindo no mesmo sentido, persistir a Administração em orientação diversa,

¹ DOU 17/01/96

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

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

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

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

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

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

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

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

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

De fevereiro de 1986, até dezembro de 1988 o índice utilizado oficialmente para medir a inflação era a OTN, que, por sua vez, era

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

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

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

A inflação do mês de janeiro, dessa forma, não seria levada em conta. Essa a lógica contemplada pela Norma de Execução Conjunta SRF COSIT/COSAR nº 08/97, haja vista que o mês de jan/89 não apresenta qualquer índice de inflação. Portanto, apesar da Norma utilizar o IPC a partir de 1988 – pois este era o verdadeiro indicador da inflação já que a OTN era corrigida de acordo com ele – no mês de jan/89, nenhum índice foi considerado. Obviamente, tal sistemática não merece prosperar, como acertadamente decidiu a R.Sentença, na esteira de reiterada jurisprudência do STJ (REsp. nº 23.095-7, REsp. nº 17.829-0, entre outros). A inflação expurgada referente ao mês de janeiro deve, portanto, ser considerada para fins de atualização monetária.

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

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

Nos meses de março a janeiro de 1991 o índice a ser aplicado, segundo a R. Sentença, é o IPC/IBGE. Em inúmeros julgados, o STJ já firmou entendimento de ser aplicável o índice de 84,32% para o mês de março de 1990 (REsp nº 81.859, REsp. nº 17.829-0, entre outros) A Norma de Execução Conjunta nº 08/97, contudo, utiliza-se do BTN de 41,28% para proceder à atualização monetária.

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

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

*"EDRESP 461463, PRIMEIRA TURMA, 03/12/2002:
PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.
EXISTÊNCIA DE OMISSÃO. REPETIÇÃO DE 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, corroído pela inflação. Portanto, independe de culpa das partes litigantes. Pacífico na jurisprudência desta Corte o entendimento de que é devida a aplicação dos índices de inflação expurgados pelos planos econômicos (Planos Bresser, Verão, Collor I e II),

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

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

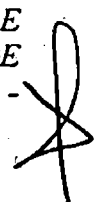
4. Aplicação dos índices de correção monetária da seguinte forma: a) por meio do IPC, no período de março/1990 a fevereiro/1991; b) a partir da promulgação da Lei nº 8.177/91, a aplicação do INPC (até dezembro/1991); e c) só a partir de janeiro/1992, a aplicação da UFIR, nos moldes estabelecidos pela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

"RESP 263535, SEGUNDA TURMA, 15/10/2002:
TRIBUTÁRIO - ADICIONAL DE IMPOSTO DE RENDA -
RESTITUIÇÃO - CORREÇÃO MONETÁRIA - APLICAÇÃO DA
TR - IMPOSSIBILIDADE - ADIN 493-0 - INCLUSÃO DOS
ÍNDICES OFICIAIS - LEIS 8.177/91 E 8.383/91 - PRECEDENTES.
Conforme orientação assentada pelo STF na ADIN 493-0, a TR não
é índice de atualização da expressão monetária de débitos judiciais,
porque não afere a variação do poder aquisitivo da moeda.

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

- Recurso especial conhecido e provido "

"RESP 426698, PRIMEIRA TURMA, 13.08/2002:
TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL - CONTRIBUIÇÃO
PREVIDENCIÁRIA - AUTÔNOMOS, ADMINISTRADORES E
AVULSOS - RESTITUIÇÃO - CORREÇÃO MONETÁRIA - IPC -
INPC - UFIR - RECURSO ESPECIAL - FALTA DE
ATENDIMENTO AOS PRESSUPOSTOS ESSENCIAIS DE
ADMISSIBILIDADE - NÃO CONHECIMENTO - EMBARGOS DE
DECLARAÇÃO - VIOLAÇÃO AO ARTIGO 535 DO CPC -
INOCORRÊNCIA.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

No cálculo da correção monetária dos valores a serem compensados, o IPC é o índice a ser aplicado nos meses de março de 1990 a fevereiro de 1991 e, a partir da promulgação da Lei 8177/91, o INPC. No período de janeiro de 1992 a 31.12.95, os créditos tributários devem ser reajustados pela UFIR, sendo indevida a adoção do IGPM nos meses de julho a agosto de 1994. Se os dispositivos legais apontados como malferidos não restaram versados na decisão recorrida, não cabe conhecer do recurso especial.

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

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

*"RESP 165945, SEGUNDA TURMA, 07/05/1998:
TRIBUTÁRIO. PAGAMENTO INDEVIDO. RESTITUIÇÃO.
EXPURGOS INFLACIONÁRIOS. APLICAÇÃO. RECURSO
ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO.*

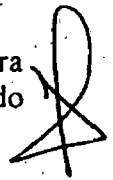
I - Na restituição dos recolhidos a maior a título de contribuição para o Finsocial, cuja exação foi considerada inconstitucional pelo STF (RE nº 150.764-1), aplicam-se à correção monetária os expurgos inflacionários.

II - Na correção monetária dos valores compensáveis, deve ser aplicado, no mês de janeiro de 1989, o índice de 42,72%, no período de março de 1990 a janeiro de 1991, o IPC, e, a partir de janeiro de 1992, a UFIR.

III - Recurso conhecido e provido."

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

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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

Processo nº: 13674.000107/99-90

Recurso nº: 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.

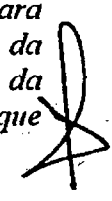
II. RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO. CORREÇÃO MONETÁRIA. DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO. INCLUSÃO DOS EXPURGOS INFLACIONÁRIOS.

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." (grifos acrescidos)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

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 nº 9.250/95, ou seja, 01/01/1995" - EREsp 193.453-SC, Primeira Seção, Rel. Min. José Delgado.

2. Precedentes.

3. Embargos acolhidos."

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

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

1- Os expurgos inflacionários decorrentes da implantação dos Planos Governamentais são aplicáveis de acordo com os seguintes índices: no mês de janeiro de 1989, índice de 42,72%; no período de março de 1990 a janeiro de 1991, o IPC; a partir da promulgação da Lei nº 8177/91, vigora o INPC; e, a partir de janeiro de 1992, a UFIR, na forma preconizada pela Lei nº 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 nº 9.250/95.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

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

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

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

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

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

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

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 ÍNFINA - HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.

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

II - Após a entrada em vigor da Lei 9250/95, em 1º de janeiro de 1996, passa a incidir somente a taxa de juros SELIC, a qual se

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

decompõe em taxa de juros reais e taxa de inflação no período considerado, e não pode ser aplicada cumulativamente com juros moratórios de 1% ao mês previsto no art. 167 do CTN.

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

IV - Recurso parcialmente provido"

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

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

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

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

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

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

- É pacífico no Superior Tribunal de Justiça o entendimento de que, não havendo lançamento por homologação ou qualquer outra forma, o prazo decadencial só começa a correr após decorridos

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

cinco anos da ocorrência do fato gerador, somados mais 05 (cinco) anos.

- Agravos regimentais improvido"

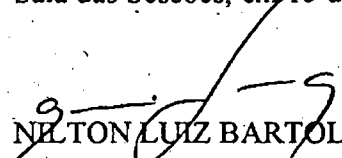
(STJ - PRIMEIRA TURMA - AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 331665 / SP - Relator Min. FRANCISCO FALCÃO - DJ 02/12/2002 PG:00227)

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.

Destarte, afastada a preliminar de prescrição e afirmada a possibilidade de conhecimento da matéria por este Órgão, do que sobrevém a aplicação da inconstitucionalidade originária do Decreto-Lei nº 2.295/86 já reconhecida pelo STF, 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 nº 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 15 de setembro de 2004.


NELTON LUIZ BARTOLI – Relator Designado

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

VOTO VENCIDO EM PARTE

A matéria é da competência do Terceiro Conselho e estão presentes os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário.

A DRJ, em seu acórdão, entendeu haver impedimento de julgamento do mérito pela imposição de duas questões preliminares, uma levantada pela DRF e outra pela própria DRJ. Ao meu ver, s.m.j., não se tratam de questões preliminares ao mérito, mas sim questões prejudiciais de mérito. Analisemos, primeiro, a da DRJ e depois a da DRF corroborada pela DRJ:

1) **Prejudicial de mérito 1:** A decisão do STF no RE mencionado apenas considerou o Decreto não recepcionado pela CF/88, portanto sendo as restituições pretendidas referentes a período sob a vigência da Constituição anterior não pode ser atendido o pedido.

Data venia, de forma alguma é aceitável o argumento um tanto forçado de que o voto do Min. Ilmar Galvão (voto após vista) seria marginal no entendimento firmado pelo STF quanto à inconstitucionalidade da quota de contribuição sobre a exportação de café mesmo em face da EC 01/69, ou seja, de que já era a exação inconstitucional perante a Constituição anterior, ou seja, desde a sua edição.

A alegação pretende desconhecer que as decisões exaradas pelo STF a respeito dessa matéria não se resumiram ao RE citado, houve outros posteriores, o que deixa claro que tal entendimento não se resumiu a um comentário marginal de um dos ministros, mas sim veio a ser o entendimento firmado pelo plenário do STF a respeito da tal contribuição.

2) **Prejudicial de mérito 2:** Decadência.

Há duas correntes mencionadas na decisão recorrida que sustentariam a tese de decadência do direito de pedir a restituição: a) a de que o termo de início desse prazo decadencial se inicia a partir da data do pagamento da exação, que extinguiu a obrigação, contando-se 5 anos dessa data, com base no art. 168 do CTN; b) O entendimento mais recente do STJ afirma que o prazo é de cinco anos a contar da data de homologação do pagamento, efetiva ou tácita.

Começemos por analisar o entendimento exarado pelo E. Superior Tribunal de Justiça.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

Com todo o respeito à veneranda Corte que já produziu diversos e dispares entendimentos quanto à matéria, não resta claro que algum deles esteja realmente firmado, ainda mais porque este último, *data venia*, parece carecer do fôlego necessário para o enfrentamento da questão.

A famosa tese dos dez anos, ou melhor de até dez anos como prazo para verificar a decadência para tributos cujos pagamentos estão sujeitos a homologação, já foi sustentada, já foi desprezada, e agora volta a ser empunhada de maneira temerária. De plano, deixando de lado possível dúvida de que a quota-contribuição *sub examine* fosse tributo sujeito a homologação, diga-se que a tese dos dez anos, conforme acusa a decisão recorrida, viria ao encontro da posição defendida na instância administrativa *a quo*, posto que indica que o prazo decadencial, na verdade, é de cinco anos, apenas que sendo contado a partir da homologação, efetiva ou tácita, faria com que o prazo na prática pudesse ser eventualmente estendido até dez anos a contar do pagamento indevido. Forçando, indevidamente, a fixação do evento do pagamento como termo inicial.

Há, s.m.j., equívoco na tese original. Antes, porém, falemos de um acerto. O acerto é quanto a ser sempre de cinco anos o prazo decadencial no CTN (no máximo, podendo lei ordinária fixar prazo menor). Porém, se quanto a tributo com pagamento sujeito a homologação for esgotado o prazo de 5 anos sem homologação expressa, ocorre a tácita, o que equivale a que se considere o pagamento efetuado válido e irretocável, por via de lançamento, e nesse caso confirmado o recolhimento como correto, o prazo de cinco anos se conta a partir do próprio pagamento.

No caso de haver dentro do período de cinco anos do recolhimento procedimento de fiscalização que verifique a insuficiência do pagamento, não há extinção da obrigação e a partir da constatação pela autoridade fiscal, com lançamento de ofício, passa a correr cinco anos para a cobrança do saldo devido.

De onde se conclui, *permissa venia*, pela fragilidade da tese original do egrégio STJ, ou seja, num caso (homologação tácita) o prazo decadencial, quanto à possibilidade de correção de ofício, é de cinco anos a contar do pagamento, e no outro caso, de não homologação expressa, por registrar insuficiência de pagamento, o prazo prescricional para a cobrança do saldo de tributo devido é de cinco anos a partir do lançamento de ofício.

Ou seja, forçoso é, mais uma vez, afirmar que não existe lançamento por homologação, a homologação de que se fala se refere a pagamento antecipado de tributo nos casos previstos na lei, sujeitos a exame do fisco no prazo de cinco anos. Feito o lançamento de ofício não há mais que se falar em decadência, que aqui se refere ao direito de lançar, mas em prescrição do direito de cobrar, que salvo disposição em lei que estabeleça prazo menor, será de cinco anos conforme o CTN.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

Portanto, concordamos que seja de prescrição seja de decadência (discussão que a partir do novo Código Civil perdeu o sentido) o prazo a que se deve sujeitar o contribuinte para requerer repetição do indébito, esse prazo será no máximo de cinco anos, restando definir o termo de início de contagem desse prazo.

Os artigos 165 e 168 do CTN não se referem ao caso em julgamento. Referem-se à restituição de pagamento indevido por erro, pagamento feito espontaneamente, porém indevido ou realizado a maior diante da legislação vigente, ou que tenha incorrido em erro de cálculo, ou por reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória. Nada disso ocorreu no caso concreto. Em resumo, o CTN não disciplina a situação de repetição de indébito a partir de declaração de inconstitucionalidade de lei tributária.

Por outro lado lembra a DRJ que o Decreto 2.346/97 estipula:

"transitada em julgado decisão do STF que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia 'ex tunc', produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial" (grifos do relator do acórdão da DRJ).

Toma então o prazo definido no art. 168 para definir que houve decadência, e que esse é o entendimento administrativo expresso no ADN 96/99.

O raciocínio, ao meu ver, não merece ser acolhido.

É freqüente a queixa de órgãos judiciários, juízes e tribunais, de que o Estado-Administração (União, Estados, DF e Municípios) pela conjuntura econômico-financeira internacional, que impõe a necessidade furiosa de incrementos sensíveis de arrecadação, muitas vezes tem proposto ao Poder Legislativo, exações que são formalmente aprovadas mesmo quando flagrantemente inconstitucionais. Ademais, freqüentemente têm a Administração causado emperramento da máquina judiciária com recursos meramente protelatórios no curso do controle difuso de constitucionalidade, obrigando o STF a repetir centenas, milhares ou talvez centenas de milhares de vezes a mesma decisão de inconstitucionalidade de certa exação. O raciocínio, condenável, que assim se costuma atribuir ao Executivo é o de que, em geral, é pequeno o número de contribuintes que recorrem ao Judiciário. Verifica-se que a maioria de contribuintes efetua os pagamentos relativos a tais exações, e quando o Judiciário vem a se pronunciar, normalmente no curso do controle difuso da constitucionalidade, já são passados cinco anos do recolhimento e, escudado numa interpretação duvidosa do valor segurança jurídica, pretende a Administração Pública que se reconheça decaído o direito daquele contribuinte que, de boa-fé, creu na

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

constitucionalidade da lei, produzida sob o rigor formal da Constituição e das demais leis hierarquicamente superiores a ela, sancionada pelo Chefe do Poder Executivo e sequer pestanejou em recolher o valor cobrado, menos ainda pensou em recorrer ao Judiciário, mas que, em razão de provocação de terceiros à Corte Suprema, assiste ao STF declarar com clareza meridiana, conforme se vê no caso concreto em análise, a inconstitucionalidade do tributo desde a sua edição.

DIZ A DRJ: “Na ausência de norma, ao integrar, pode-se no máximo utilizar a analogia, mas não criar regra nova usurpando a competência do Legislativo. Por isso o Parecer COSIT 58/98 foi revogado. A analogia possível ao caso seria o art. 168, I do CTN e nunca o inciso II do mesmo artigo. Que essa analogia não milita em benefício do contribuinte, pois está sendo utilizada não apenas para a contagem do prazo decadencial, mas também para o reconhecimento ao direito à restituição em modalidade não contemplada no CTN. Se assim não fosse, em tais casos, o contribuinte teria necessariamente de recorrer ao Judiciário para obter o reconhecimento do direito de restituição.”.

Ora, não pode ser cobrado tributo a não ser por decorrência de lei, se a lei tributária formalmente produzida e sancionada sob presunção de constitucionalidade, posteriormente é reconhecida e declarada pela Corte Suprema como inconstitucional desde a origem, não há sustentação no ordenamento jurídico pátrio para justificar o que seria enriquecimento ilícito do erário da União.

Também deve ser dito que nenhuma analogia é válida, no caso, a partir do art. 168 do CTN, porque simplesmente não trata de hipótese comparável.

Ora o “pagamento” decorreria da presunção de constitucionalidade da norma que estabeleceu o tributo, e a partir do fato novo representado pela decisão do STF, desapareceu a referida presunção, em seu lugar instalou-se a certeza de inconstitucionalidade originária da exação e, portanto, aquele recolhimento antes efetuado não pode ser nem sequer considerado pagamento porque ficou, então, reconhecido que a obrigação tributária não havia de direito.

Há, no caso, que se examinar a prevalência de princípios constitucionais e legais vigentes no ordenamento jurídico brasileiro e que, no caso concreto, convergem e não colidem. O eterno conflito entre justiça e segurança jurídica, no presente caso, é atenuado, na verdade não há nenhuma infração à segurança jurídica, a melhor aplicação do valor segurança jurídica está em considerar o prazo de cinco anos, como sempre, para exercício do direito de pedir a restituição, somente que tal prazo só pode começar a fluir a partir do fato novo provocado pela decisão do STF.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

A partir da declaração de inconstitucionalidade da contribuição desde a sua edição, o recolhimento realizado é evidentemente indevido. Se foi destruída a obrigação tributária é claro que não se pode atribuir ao recolhimento a força de extinção de obrigação tributária por pagamento. Numa visão retrospectiva a partir do entendimento firmado pela Corte Suprema, surgiu um fato novo, qual seja, a certeza de inconstitucionalidade da exação desde a sua edição, ou seja, a anterior presunção de constitucionalidade da norma tributária foi desfeita, desconstituída e, só a partir deste fato novo é que surge o efetivo direito a restituição do que só a esta altura configurou-se como indevido.

Não se diga que esse entendimento afronta a segurança jurídica por eternizar o prazo de restituição do indébito. Não se eterniza, é de cinco anos, apenas que esse prazo só se inicia a partir da destruição da presunção de constitucionalidade da lei. Do contrário seria minimizar a importância da boa-fé na relação jurídico-tributária entre o fisco e o contribuinte.

A segurança jurídica que deve ser resguardada no presente caso se coaduna com os princípios da legalidade, da moralidade administrativa e da boa-fé na relação fisco-contribuinte, e no reconhecimento de que o prazo decadencial quanto ao pedido de repetição do indébito só pode iniciar contagem a partir da decisão do STF com *animus definitivus*.

No caso presente não há como se esperar a edição de Resolução do Senado, ou mesmo ato do executivo ordenando aos seus subordinados que não aplique a norma inconstitucional, simplesmente porque o entendimento do Pretório Excelso reconhece a inconstitucionalidade mesmo perante a EC 01/69. Não há porque suspender a execução de ato normativo que já não tem vigência, mas que também, e, não esqueçamos disso, já nasceu morto, fulminado pela inconstitucionalidade, atestada pelo STF, fato marcante, posto que só a partir dele é que surge o direito de restituição que, repito, não é exercitável eternamente, posto que, como sempre, também este direito, em homenagem à segurança jurídica, se submete a prazo decadencial de cinco anos.

Lembra-se que não constituem novidade no ordenamento jurídico brasileiro situações em que não há fluência de prazo decadencial, ou que só comece a fluir a partir de determinado marco previsto em lei. Veja-se, por exemplo, o caso do mandado de segurança preventivo magistralmente examinado por Maria Sylvia Zanella di Pietro (in *Direito Administrativo*, São Paulo: Atlas, 2002, 15ª ed., pp. 642/650)

Por outro lado há notícia de que apesar das evidências de irrelevância de edição de Resolução pelo Senado Federal quanto a suspender a execução do DL 2.295/86, por sua inconstitucionalidade originária em face mesmo da

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

EC 01/69, ainda assim teria sido recentemente encaminhado pedido do STF nesse sentido.

Nesse caso a se admitir a expectativa da referida Resolução, ao contrário do que afirma a decisão recorrida, aí se configuraria hipótese ainda mais adversa ao interesse fazendário, posto que conforme entendimento expresso no Decreto 2.346/97, somente a partir da publicação de tal Resolução é que começaria a correr o prazo prescricional do direito de restituição do indébito para todos aqueles que não ingressaram em juízo contra a exação.

No entanto, devo dizer que não creio na possibilidade de edição de Resolução, pela sua impropriedade e inutilidade no caso em espécie. Não se suspende o que não está vigente, não se afasta o que não está presente!

Retomando o fio da meada, ocorre que considerar a decisão do STF de setembro/1997 como marco inicial da contagem da prescrição, lembrando que nessa oportunidade a inconstitucionalidade em face da Constituição anterior foi proferida em declaração de voto do Min. Ilmar Galvão após vista dos autos, é ainda menos desvantajoso ao interesse administrativo do que se considerar esse marco posto a partir de decisões posteriores do STF.

Mantido como termo *a quo* do referido prazo de requerimento do indébito a decisão referente ao RE 191.044-SP, o prazo se esgotaria em setembro de 2002, no entanto o pedido foi protocolado em 30/07/2001. Portanto, ao meu ver, deve ser afastada a tese de decadência.

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

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.814
ACÓRDÃO Nº : 303-31.596

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

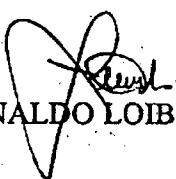
No caso, boa parte do mérito foi analisado na instância *a quo*, a tese de inconstitucionalidade da exação somente a partir da Constituição ora vigente e a de decadência do pedido de restituição. Faltou outra parte quanto ao cálculo do valor do indébito.

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

Quanto aos critérios que devem ser adotados no cálculo do valor a ser restituído, especialmente quanto à correção monetária, conforme tenho me posicionado nesta Câmara, defendo que deve ser seguida a disciplina da NE SRF COSIT/COSAR nº 08/97, posto que não vislumbro suporte legal para hipótese diversa, ao menos na seara administrativa.

Pelo exposto voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir do cálculo do valor a ser restituído os expurgos inflacionários.

Sala das Sessões, em 15 de setembro de 2004


ZENALDO LOIBMAN - Conselheiro

