



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10845.002533/99-05  
SESSÃO DE : 12 de julho de 2002  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.366  
RECURSO Nº : 123.996  
RECORRENTE : COSTA RIBEIRO EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA.  
RECORRIDA : DRJ/SÃO PAULO/SP

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO – COTA DE CONTRIBUIÇÃO SOBRE EXPORTAÇÃO DE CAFÉ – DECRETO-LEI 2.295/86 – DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – PRAZO PRESCRICIONAL – *DIES A QUO*.

O Decreto-lei 2.295/86 foi definitivamente declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal por conter vício na origem, ou seja, inconstitucionalidade sob o pálio da Carta Magna passada, sendo que tal decisão, pelo seu caráter definitivo, deve ser respeitada pela Administração Pública, contando-se o prazo prescricional, para repetição do indébito, da declaração de inconstitucionalidade pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal.

PRINCÍPIO DA ECONOMIA PROCESSUAL – DECRETO 70.235, ART. 59, § 3º - CPC, ART. 515, § 3º - O Tribunal deixará de acolher preliminar de nulidade da decisão recorrida se, no mérito, puder julgar a favor daquele a quem a preliminar beneficiaria. O mesmo princípio informa o conhecimento de matérias eminentemente de direito que, embora suscitadas pela parte, deixaram de ser objeto de pronúncia pela autoridade julgadora *a quo*, por ter esta acolhido ou suscitado questão prejudicial à apreciação do mérito.

RECURSO PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, tomar conhecimento do recurso quanto à questão da decadência e dar provimento nessa parte, devendo o processo retornar à Repartição de Origem para que seja proferida decisão sobre as demais matérias, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília-DF, em 12 de julho de 2002

JOÃO HOLANDA COSTA  
Presidente

NILTON LUIZ BARTOLI  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ANELISE DAUDT PRIETO, ZENALDO LOIBMAN, IRINEU BIANCHI, PAULO DE ASSIS, CARLOS FERNANDO FIGUEIREDO BARROS e HÉLIO GIL GRACINDO.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.996  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.366  
RECORRENTE : COSTA RIBEIRO EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA.  
RECORRIDA : DRJ/SÃO PAULO/SP  
RELATOR : NILTON LUIZ BARTOLI

RELATÓRIO

Em 27 de julho de 1999 a Recorrente COSTA RIBEIRO EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA. apresentou ao Delegado da DRF em Santos/SP pedido de restituição de valores recolhidos a título de quota de contribuição ao Instituto Brasileiro do Café, reinstituída pelo Decreto-lei nº 2.295/86, com fundamento na declaração de constitucionalidade da referida contribuição proferida pelo Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, no RE nº 191.044-5, em que eram partes a União Federal e Irmãos Pereira Comércio e Exportação de Café Ltda. (fls. 56/80).

Referido pedido foi instruído com planilha demonstrativa do crédito, DARF's originais do período de novembro/88 a julho/89, bem como legislação e jurisprudência aplicáveis ao caso.

Analizado o processo, foi proferida a decisão nº 235/99, de fls. 171/174, indeferindo o pleito, sob o argumento de que teria se operado a decadência, conforme entendimento constante do Ato Declaratório SRF nº 96, de 26/11/99, e artigos 165 e 168, do Código Tributário Nacional.

Inconformada com referida decisão, a Recorrente apresentou manifestação de inconformidade, acostada aos autos às fls. 177/189, aduzindo em síntese que, tratando-se de declaração de constitucionalidade por via indireta (controle difuso da constitucionalidade), o prazo decadencial para formulação do pedido de restituição só começaria a contar a partir da (i) publicação da Resolução do Senado Federal; (ii) da edição de ato específico do Secretário da Receita Federal; ou, na hipótese mais conservadora, (iii) da manifestação da Suprema Corte, segundo entendimento de corrente doutrinária e jurisprudencial, conforme documentos de fls. 191/350.

A DRJ em Campinas - SP, apreciando a manifestação de inconformidade da contribuinte, decidiu pelo seu indeferimento, em decisão assim ementada:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.996  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.366

**"CONTRIBUIÇÃO SOBRE EXPORTAÇÃO DE CAFÉ.  
RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA.**

*O direito de o contribuinte pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente, ou em valor maior que o devido, extingue-se após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da extinção do crédito tributário.  
Solicitação indeferida".*

Ciente da decisão e com ela não se conformando, a contribuinte recorre a este Colegiado por meio do recurso voluntário apresentado, tempestivamente, às fls. 362/375, com os mesmos argumentos apresentados em sua manifestação de inconformidade, acrescentando resumidamente que:

- (i) mesmo após a edição do Ato Declaratório SRF nº 96, de 26/11/99, os julgadores vêm entendendo pela aplicação do entendimento vazado no Parecer COSIT nº 58/98, que trata da contagem do prazo para restituição de tributo declarado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, no controle difuso, como é o caso da declaração de constitucionalidade da contribuição ao IBC, a partir da edição de ato específico do Secretário da Receita Federal;
- (ii) a não aplicabilidade do citado Ato Declaratório SRF 96/99, foi confirmada por recente julgamento proferido pela Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, no qual se concluiu que o termo inicial para contagem de prazo decadencial do direito de pleitear a restituição de tributo pago indevidamente inicia-se somente após ser reconhecido o caráter indevido da cobrança, seja por ato da própria Administração Fazendária, seja por declaração de constitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal;
- (iii) ainda que fosse cabível o entendimento expresso no referido Ato Declaratório, utilizado pelo ilustre DRJ para fundamentar sua decisão de indeferimento da restituição, ainda assim não seria aplicável ao presente caso, uma vez que o pedido de restituição foi apresentado em 27 de julho de 1999, época em que a administração tributária se pautava no entendimento manifestado no citado Parecer COSIT nº 58/98;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.996  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.366

- (iv) a Quota de Contribuição ao IBC era tributo sujeito a lançamento por homologação, sendo que a extinção definitiva do crédito tributário somente ocorre após a homologação, expressa ou tácita, do lançamento (art. 150, CTN). Nos termos do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, a homologação tácita opera-se após 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador. Assim sendo, a prescrição do direito de pleitear a restituição, nos termos do art. 168, I do CTN, somente teria início após 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, visto que somente então o crédito estaria definitivamente extinto;
- (v) por se tratar de matéria que já se encontra definitivamente solucionada pela Suprema Corte, pode a autoridade administrativa, na esteira do decidido pelo Poder Judiciário, dar cumprimento à sua decisão, tudo de conformidade com o exposto no Parecer PGFN/CRE/N.º 948/98;
- (vi) esse mesmo Conselho decidiu favoravelmente pelo direito à restituição do tributo em questão, após apreciar recurso voluntário interposto por contribuinte em situação análoga à presente (Acórdão nº 303-29.433, fls. 455/464).

Por se tratar de processo que versa sobre pedido de restituição de tributo, o recurso teve seguimento sem o depósito recursal ou arrolamento de bens, visto que neste caso inexigíveis.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.996  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.366

VOTO

O recurso é tempestivo.

Dele conheço, todavia, apenas na parte referente à irresignação manifestada contra a decisão que indeferiu a restituição do alegado indébito fiscal pelo transcurso do prazo extintivo desse direito, de que trata o art. 168 do Código Tributário Nacional.

Isso porque, como será demonstrado, a extinção do direito de pleitear restituição em face do decurso de prazo é questão prejudicial de mérito. Desse modo, o julgador *a quo* não proferiu valoração jurídica acerca das razões centrais de mérito manejadas pelo contribuinte.

Se não há valoração jurídica sobre a questão de fundo por ocasião da decisão de primeiro grau, é vedado ao Conselho de Contribuintes conhecê-la, pena de supressão de instância.

Nesse caso, incide a toda força a garantia insculpida nos incisos LIV e LV do art. 5º da Constituição da República no que tange à preservação do devido processo legal e do duplo grau de jurisdição.

Essa garantia incide também no processo administrativo conforme expressamente consignado no referido inciso LV do art. 5º da Constituição.

O Conselho de Contribuintes somente poderia conhecer os temas já decididos pela autoridade julgadora *a quo*.

Como a questão da juridicidade da quota de contribuição sobre as operações de exportação de café não foi apreciada na instância *a quo*, deixo de apreciar esse tema, embora suscitado no recurso voluntário.

Por isso, conheço parcialmente o recurso voluntário, apenas quanto a única decisão que consta dos autos, consubstanciada no indeferimento do pedido de restituição do alegado indébito fiscal motivada no transcurso do prazo para o exercício desse direito.

Passo a examinar a decisão, que indeferiu o pleito do contribuinte, com base nos artigos 165, inciso I e 168, inciso I do Código Tributário Nacional.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.996  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.366

É pacífico 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 aceita-la de modo forçado.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.996  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.366

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.996  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.366

Como a 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 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.996  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.366

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.

Apenas para ilustrar, é decadencial o prazo do mandado de segurança porque a respectiva sentença – mandamental – é autoexecutória, bastante em si, e por isso em nada dependendo do sujeito impetrado, que apenas deve submeter-se à ordem judicial; é decadencial o prazo de ação rescisória porque do mesmo modo que o mandado de segurança, ao destinar-se a rescindir a sentença ou o acórdão transitado em julgado, a parte processual passiva nada faz além de submeter-se ao efeito rescisório; mandado de segurança e ação rescisória, destarte, incluem-se no campo dos direitos potestativos.

Examinemos o art. 165, inciso I, do CTN, onde 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.996  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.366

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 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 ante 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 forçadamente, 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, independendo 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 Eminent 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,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 123.996  
ACÓRDÃO N° : 303-30.366

depende, para ter eficácia, da conduta da Administração Fazendária. Sem a participação do Fisco não há como cogitar de êxito na satisfação dessa pretensão.

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 Eminente 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 da 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.

Deve ser esclarecido que, como dito inicialmente, não pode este Conselho de Contribuintes apreciar o mérito da pretensão restitutória ante o obstáculo da questão prejudicial. A matéria constitucional vem à baila tão apenas para aplicação de regra de contagem de prazo prescricional.

Com efeito, os acórdãos proferidos nos RREE 191.044-5 e 198.554-2, de 18 de setembro de 1997, publicados no D.J.U do dia 31 de outubro do mesmo

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 123.996  
ACÓRDÃO N° : 303-30.366

ano, veicularam o reconhecimento pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal da inconstitucionalidade do 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 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. A leitura atenta das seguintes passagens do voto do Eminente Ministro ILMAR GALVÃO dá o norte para a solução da questão, conforme segue:

(Voto do Sr. Ministro Ilmar Galvão, RE 191.044): "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, consequentemente, 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, sobe 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.'

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.996  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.366

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 consequência tão-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 transscrito 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."**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.996  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.366

O Eminent Ministro MARCO AURÉLIO acompanhou o voto do Eminent 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."

É bem verdade que por se tratar, no caso daqueles autos, de quota de contribuição exigida em período posterior à nova Carta, os Eminent Ministros acabaram por acompanhar, pelas conclusões, o voto do Relator, Eminent 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 dela 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 novos pronunciamentos, ainda que incidentais, dos Eminent 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 : 123.996  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.366

No caso da contribuição ao Instituto do Açúcar e do Álcool, 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 por pá de cal nas questões que vêm sendo 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 Álcool – 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 para o Instituto do Açúcar e do Álcool, 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.*

...



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.996  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.366

*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)."*

Com esses votos não podem remanescer mais dúvidas quanto ao alcance da decisão do Supremo Tribunal Federal acerca da cota da exportação do café e a conclusão que se extrai é a seguinte: o Decreto-Lei 2.295/86 teve a sua constitucionalidade examinada pelo Supremo Tribunal Federal sob a causa de conter vício na origem, ou seja, sob o pálio da Carta Magna passada.

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?"*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.996  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.366

*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 índole 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 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."*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.996  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.366

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 recorrida 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 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 trata-se 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.**

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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.996  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.366

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 do sujeito de direito tomar alguma medida. A extinção de direito de que se trata, pelo decurso de prazo fixado em lei, atinge a faculdade conferida ao sujeito ativo para exigir a eficácia do objeto do direito subjetivo. O decurso do prazo convalesce esta lesão, como na lição de SAN TIAGO DANTAS, desde que se entenda adequadamente o direito de ação como o de agir manifestando exigibilidade ou pretensão dirigida à obtenção da eficácia substantiva do objeto do direito, *in Programa de Direito Civil*, Editora Forense, 3ª Edição, 2001, p. 345:

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

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 ela 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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.996  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.366

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

*Com base nestes pressupostos doutrinários, pode-se concluir que antes da pronúncia (ou da extensão) da constitucionalidade 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 constitucionalidade 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 a argumentação, afirmando que: a) os artigos que tratam de restituição no CTN não prevêem a hipótese de declaração de constitucionalidade da norma; e b) o princípio da segurança jurídica deve ser temperado por outro que, fulcrado na presunção de constitucionalidade das leis editadas, demanda a imediata aplicação das normas editadas pelos Poderes competentes, sob pena de disfunção sistêmica.

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

*"Nas hipóteses contempladas no artigo 165 do CTN, como a qualificação jurídica a ser aferida é aquela que resulta da legislação aplicável (fundamento imediato da exigência), a simples realização de um pagamento que não esteja plenamente de acordo com tal disciplina, reúne condições que fazem nascer para o contribuinte o direito de obter a restituição do que indevidamente pagou.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.996  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.366

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

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

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

*"Nesse passo, estamos perante duas posições.*

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

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

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

*Entendemos nós, porém, que a posição que sustentamos é a que melhor resguarda tais valores e, mais do que isso, é a que preserva o ordenamento jurídico e sua eficácia.*

*Com efeito, se a contagem do prazo de prescrição tiver por termo inicial a data do pagamento feito (inclusive pagamento antecipado*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 123.996  
ACÓRDÃO N° : 303-30.366

*nos termos do artigo 150 do CTN), esta é melhor forma para induzir os contribuintes a questionarem toda e qualquer exigência antes de completado o prazo de cinco anos. Ou seja, ela produz o efeito contrário à busca de segurança e estabilidade pois, a priori, tudo seria questionável e mais, deveria ser efetivamente questionado (por mais absurdo que pudesse parecer naquele momento), como medida de cautela para evitar o perecimento do seu direito de pleitear judicialmente a restituição.*

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

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

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 Eminente 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*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 123.996  
ACÓRDÃO N° : 303-30.366

*declaração, pelo STF, da inconstitucionalidade da lei em que se fundou a cobrança do tributo. Na primeira, o contribuinte enfrenta, como questão prejudicial, a questão da inconstitucionalidade. Na segunda, essa questão encontra-se previamente resolvida.*

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 123.996  
ACÓRDÃO Nº : 303-30.366

*contribuinte à repetição do indébito, independentemente do exercício em que se deu o pagamento indevido."*

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 também já apreciou 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, redonda 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 123.996  
ACÓRDÃO N° : 303-30.366

Essa presunção somente pode vir a ser desfeita, com segurança, depois da matéria constitucional – validade da lei cotejada em face da Constituição – 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 efetiva 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 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 1965, quer em face da Constituição de 1988, é forçoso declarar expressamente a não fluência do prazo prescricional.

Por todo o exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso, para dar-lhe provimento apenas para superar a questão prejudicial, declarando a não fluência do prazo prescricional, diante do que a matéria deverá retornar ao conhecimento pleno do mérito - ainda não julgado - da autoridade de primeiro grau, a quem compete apreciar amplamente as questões de fato e de direito, inclusive quanto à existência ou não da base legal que justificasse a apreciação definitiva da indigitada quota de contribuição sobre as operações de exportação de café para o exterior.

É como voto.

Sala das Sessões, em 12 de julho de 2002

  
NILTON LUIZ BARTOLI Relator



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA**

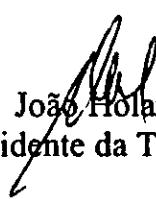


Processo nº: 10845.002533/99-05  
Recurso nº 123.996

**TERMO DE INTIMAÇÃO**

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 2º do artigo 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, fica o Sr. Procurador Representante da Fazenda Nacional junto à Terceira Câmara, intimado a tomar ciência do Acórdão nº 303.30.366..

Brasília- DF 15 de abril 2003

  
João Holanda Costa  
Presidente da Terceira Câmara

Ciente em: