



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10950.000691/2002-36
Recurso nº : 128.421
Acórdão nº : 303-32.515
Sessão de : 09 de novembro de 2005
Recorrente : COCAMAR – COOP. DE CAFEIC. E AGROP. DE
MARINGÁ LTDA.
Recorrida : DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

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

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

Processo administrativo fiscal. Julgamento em duas instâncias.

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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


ANELISE DAUDT PRIETO
Presidente


TARÁSIO CAMPELO BORGES
Relator Designado

Formalizado em: 12 ABR 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Nanci Gama e Silvio Marcos Barcelos Fiúza. Esteve presente o Procurador da Fazenda Nacional Rubens Carlos Vieira.

Processo nº : 10950.000691/2002-36
Acórdão nº : 303-32.515

RELATÓRIO

Adoto o relatório da decisão recorrida, *verbis*:

“Trata-se de apreciar a manifestação de inconformidade da empresa acima identificada contra o despacho denegatório do seu pedido de restituição dos valores pagos, no período compreendido entre outubro de 1988 e abril de 1990, relativos à quota de contribuição incidente nas exportações de café, nos termos do Decreto-lei nº 2.295, de 21 de novembro de 1986.

O pedido foi fundamentado na declaração de inconstitucionalidade do referido diploma legal, em apreciação de recurso extraordinário pelo Supremo Tribunal Federal (STF), e, por meio do despacho decisório exarado às fls. 202 a 205, o titular da Delegacia da Receita Federal em Maringá indeferiu a restituição pleiteada, por considerar que o direito a esse pleito já teria sido alcançado pela decadência, cujo prazo quinquenal seria contado da data da extinção do crédito tributário, conforme esclarece o Ato Declaratório SRF nº 96, de 26 de novembro de 1999, fundamentado no Parecer PGFN/CAT nº 1.538, de 1999.

Ciente do indeferimento, a interessada manifestou seu inconformismo, às fls. 209 a 239, para argüir em defesa de seu pleito, com citação, além de doutrina jurídica, de jurisprudência judicial dos tribunais superiores e de Acórdão proferido pelo Conselho de Contribuintes, que:

I) a certeza do seu direito à restituição está estribada no fato de terem-se tornado indevidos os pagamentos da quota de contribuição, nas exportações de café, efetuados por imposição de ato legal declarado inconstitucional pelo STF e que, portanto, conforme entendimento esposado no Parecer PGFN/CRE nº 948, de 1998, e por força do disposto no art. 4º, parágrafo único, do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, deve ter sua aplicação afastada pelos órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária;

II) o Ato Declaratório SRF nº 96, de 1999, traduz mudança do entendimento da administração tributária, expresso no Parecer nº 58, de 27 de outubro de 1998, emitido pela então Coordenação-Geral do Sistema de Tributação (Cosit), da Secretaria da Receita Federal (SRF), acerca do termo inicial da decadência na repetição do indébito tributário decorrente da declaração de

Processo n° : 10950.000691/2002-36
Acórdão n° : 303-32.515

inconstitucionalidade de ato legal, e tal mudança não pode resultar em tratamento desigual entre contribuintes, com privilégio àqueles que tiveram seus pedidos deferidos antes da edição do referido Ato Declaratório, em detrimento dos que não tiveram seus pedidos apreciados anteriormente a essa edição por inércia da administração;

Por fim, ao solicitar a restituição dos valores em questão, a requerente ressalta o indeferimento do seu pleito pela unidade local da SRF, com base em preliminares de questionável incompatibilidade com o mérito. Todavia, invoca o princípio da economia processual insculpido no art. 59, § 3º, do Decreto n° 70.235, de 6 de março de 1972, para reclamar a decisão sobre o mérito desse órgão julgador, afastando-se possível arguição de existência de matéria preclusa neste processo.”

O julgado *a quo* indeferiu a solicitação, em decisão que recebeu a ementa a seguir transcrita:

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 27/10/1988 a 18/04/1990

Ementa: Pedido de restituição. Decadência.

O direito de pleitear a restituição de tributo pago indevidamente extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário, pelo pagamento.”

A empresa apresentou, tempestivamente, recurso voluntário em que repetiu os argumentos trazidos por ocasião da impugnação, enfatizando que o STF, no RE n° 191.044-5-São Paulo, Relator Ministro Carlos Velloso, por unanimidade de votos, julgou que a contribuição seria inconstitucional. Apesar de o Relator entender que a inconstitucionalidade seria a partir da Constituição Federal de 1988, o voto que conduziu os demais Ministros no julgamento foi o do Ministro Ilmar Galvão, que julgou que a inconstitucionalidade nascera já em sua instituição. Tais conclusões teriam sido confirmadas por novos pronunciamentos dos Ministros Sepúlveda Pertence e Carlos Velloso, em outras oportunidades. O DL 2.295/86 teria sido definitivamente declarado inconstitucional pelo STF por conter vício na origem.

Entretanto, como o recurso não foi conhecido, estabeleceu-se incidente processual em que não há, na prática processual, envio de mensagem ao Senado Federal para suspender a execução da norma, devendo-se considerar que a contribuição já estava extinta na data em que o tribunal declarou sua inconstitucionalidade.

Seria necessário que fossem estendidos os efeitos da decisão plenária definitiva do STF, em atendimento ao disposto nos artigos 1º e 4º do Decreto

Processo nº : 10950.000691/2002-36
Acórdão nº : 303-32.515

nº 2.346/97, bem como aos ditames previstos no *caput* do artigo 37 da Carta Magna. Citou doutrina e jurisprudência. Defendeu a aplicação do disposto no Parecer PGFN/CRE 948/98.

Quanto ao prazo para a repetição do indébito, aduziu que a jurisprudência judiciária adota o entendimento de que somente se inicia quando se afasta a norma da presunção de constitucionalidade, ainda que em controle difuso. Remeteu-se a decisões do STF que afastavam, por vício de inconstitucionalidade, a exigência do empréstimo compulsório sobre a aquisição de combustíveis e a decisões dos Conselhos de Contribuintes. *In casu*, somente a partir da publicação do julgamento do Recurso Extraordinário em que o STF declarou a inconstitucionalidade da cota café, ocorrida em 31/10/1997, é que se poderia cogitar do início da contagem de qualquer prazo prescricional para pleitear a sua restituição. O Ato Declaratório 96/1999, ao qual se sente vinculado o julgador administrativo, há muito já deveria ter sido revogado.

Finalmente, defendeu que a correção monetária deveria ser plena. Aduziu que, de acordo com Arnold Wald, o STF vem evoluindo nesse sentido, chegando a editar as Súmulas 490 e 562 sobre o tema. Afirmou que recentemente o STJ já firmou entendimento no sentido de que a correção monetária não se constitui em um *plus*, devendo incidir inclusive em contratos que não a prevejam. Para que a correção fosse plena, deveria incidir desde o recolhimento indevido, pelos índices de inflação real, desprezados quaisquer eventuais expurgos decorrentes de planos econômicos.

Defendeu que recente julgado do STF relativo a correção monetária das contas do FGTS não deveria ser interpretado como prejudicial à atualização dos débitos tributários, uma vez que o que se decidiu não foi propriamente a correção monetária enquanto meio de resguardar o poder aquisitivo da moeda e sim a correção monetária decorrente do poder estatutário.

Aduziu ainda que a Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR nº 08/97 veio uniformizar os índices a serem aplicados pela SRF, mas deixou de contemplar diversos expurgos inflacionários, sobre os quais discorreu. Remeteu-se a decisões da 7ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Alegou que todas as matérias trazidas com o recurso já haviam sido aventadas em momentos anteriores, não havendo que se falar em preclusão.

Concluiu solicitando a restituição em pauta apurada conforme planilha de cálculo que anexou, acrescida de correção monetária plena e com a inclusão dos expurgos inflacionários ocorridos no período, atualizados até o efetivo benefício da empresa.

É o relatório.

Processo nº : 10950.000691/2002-36
Acórdão nº : 303-32.515

VOTO PARCIALMENTE VENCIDO

Conselheira Anelise Daudt Prieto, Relatora

A questão posta na presente lide diz respeito à restituição de valores relativos à quota café, recolhidos no período de outubro de 1988 a abril de 1990. O pedido foi protocolado em 20/02/2002.

HISTÓRICO

Para melhor compreensão dos fatos, transcrevo os artigos iniciais do Decreto-Lei nº 2.295, de 21/11/1986, que isentou do imposto de exportação as vendas de café para o exterior:

“Art. 1º. Ficam isentas do imposto de importação as vendas de café para o exterior.

Art. 2º. Nas exportações de café, volta a incidir a quota de contribuição instituída pela Instrução nº 205, de 12 de maio de 1961, da antiga Superintendência da Moeda e do Crédito, com as alterações deste decreto lei.

Art. 3º. A quota de contribuição será fixada pelo valor em dólar, ou o equivalente em outras moedas, por saca de 60 (sessenta) quilos e poderá ser distinta em função da qualidade do café exportado, inclusive o solúvel, de acordo com os respectivos preços internacionais.

Art. 4º. O valor da quota de contribuição será fixado pelo Presidente do Instituto Brasileiro do Café (IBC), ouvido o Conselho Nacional de Política Cafeeira (CNPC), criado pelo Decreto nº 93.536, de 5 de novembro de 1986.

(...)”

Posteriormente, por meio da decisão exarada em sede de Recurso Extraordinário, ou seja, pela via de exceção, portanto com efeitos que atingiram tão somente as partes em litígio, entre as quais não figurava a interessada, o Supremo Tribunal Federal não conheceu do RE nº 191.044-5-São Paulo, em Acórdão cuja ementa é a seguinte:

EMENTA: - CONSTITUCIONAL. CONTRIBUIÇÃO. I.B.C. CAFÉ: EXPORTAÇÃO: COTA DE CONTRIBUIÇÃO: D.L. 2295,

And

Processo nº : 10950.000691/2002-36
Acórdão nº : 303-32.515

de 21.11.86, artigos 3º e 4º. C.F., 1967, art. 21, § 2º, I; C.F., 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 (C.F., art. 150, I), da irretroatividade (art. 150, III, a) e da anterioridade (art. 150, III, b). No caso, interessa afirmar que a delegação inscrita no art. 4º do D.L. 2295/86 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. (Relator Ministro Carlos Mário Velloso)

A decisão foi publicada em 31/10/1997.

Ainda envolvendo a mesma matéria, o Supremo Tribunal Federal exarou decisão no RE nº 408.830-4/ES, de interesse da empresa Unicafé Companhia de Comércio Exterior, publicada em 04/06/2004, declarando, neste momento, a inconstitucionalidade da quota café em face da Carta Magna de 1967. Transcrevo o dispositivo:

“Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, na conformidade da ata de julgamentos e das notas taquigráficas, por unanimidade, conhecer do recurso extraordinário e negar-lhe provimento, declarando, entretanto, *incidenter tantum*, a inconstitucionalidade dos artigos 2º e 4º do Decreto-lei nº 2.295, de 21 de novembro de 1986, frente à Constituição de 1967. Votou o Presidente. Ausentes, justificadamente, os Senhores Ministros Celso de Mello e Nelson Jobim.”

A referida decisão trouxe a seguinte ementa:

“EMENTA: 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.”

Processo nº : 10950.000691/2002-36
Acórdão nº : 303-32.515

Em seu voto, o Relator, Ministro Carlos Mário Velloso, deixa claro que a decisão anterior envolvera tão somente a questão da recepção do Decreto-lei nº 2.295/86 pela Constituição de 1988, conforme demonstra o excerto a seguir:

“Nos RREE 191.044/SP, 191.203/SP, 191.227/SP, 191.246/SP e 198.554/SP, por mim relatados, examinamos a questão sob o pálio da CF/88. Decidiu o Supremo Tribunal Federal, então, pela 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 (C.F., art. 150, I), da irretroatividade (C.F., art. 150, III, a) e da anterioridade (C.F., art. 150, III, b).” (grifei)

(...)

Quando do julgamento dos recursos extraordinários linhas atrás mencionados, em que o exame da matéria restringia-se à não-recepção, pela CF/88, da citada contribuição, o eminente Ministro Ilmar Galvão apreciou a questão também sob o pálio da CF/1967.” (grifei)

Em decorrência deste julgado foi encaminhado ao Presidente do Senado Federal o Ofício nº 108/P-MC, em 09/07/2004, cujo conteúdo é o seguinte:

“Encaminho a Vossa Excelência, para os efeitos do artigo 52, inciso X, da Constituição Federal, cópia do acórdão proferido no recurso extraordinário acima referido, mediante o qual o Plenário desta Corte declarou a inconstitucionalidade dos artigos 2º e 4º do Decreto-lei nº 2.295, de 21 de novembro de 1986, frente à Constituição de 1967.

Seguem, também, cópias da referida legislação, do parecer da Procuradoria Geral da República e da certidão de trânsito em julgado do acórdão, cuja publicação ocorreu no Diário da Justiça de 4 de junho de 2004.

(...)”

Finalmente, em 22/06/2005, foi publicada a Resolução do Senado Federal nº 28, da qual transcrevo os artigos:

“Art. 1º É suspensa a execução dos arts. 2º e 4º do Decreto-Lei nº 2.295, de 21 de novembro de 1986, em virtude de declaração de inconstitucionalidade em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário nº 408.830-4 - Espírito Santo.

Processo nº : 10950.000691/2002-36
Acórdão nº : 303-32.515

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.”

Antes, porém, o artigo 3º da Lei nº 11.051, publicada em 30/11/2004¹, acrescentou ao artigo 18 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, o inciso “X”, de forma que o dispositivo passou a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 18. Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente:

(...)

III - à contribuição ao Fundo de Investimento Social – Finsocial, exigida das empresas exclusivamente vendedoras de mercadorias e mistas, com fundamento no art. 9º da Lei nº 7.689, de 1988, na alíquota superior a 0,5% (cinco décimos por cento), conforme Leis nºs 7.787, de 30 de junho de 1989, 7.894, de 24 de novembro de 1989, e 8.147, de 28 de dezembro de 1990, acrescida do adicional de 0,1% (um décimo por cento) sobre os fatos geradores relativos ao exercício de 1988, nos termos do art. 22 do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987;

(...)

X – à Cota de Contribuição revigorada pelo art. 2º do Decreto-Lei nº 2.295, de 21 de novembro de 1986. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

§ 2º Os autos das execuções fiscais dos débitos de que trata este artigo serão arquivados mediante despacho do juiz, ciente o Procurador da Fazenda Nacional, salvo a existência de valor remanescente relativo a débitos legalmente exigíveis.

§ 3º O disposto neste artigo não implicará restituição *ex officio* de quantia paga.”

Como se vê, a Lei colocou a cota café em tela em condições de igualdade com a Contribuição ao Fundo de Investimento Social – Finsocial, exigida das empresas exclusivamente vendedoras de mercadorias e mistas, em alíquotas

¹ Embora a MPV 219, de 30/09/2004, tenha sido convertida na Lei nº 11.051, de 29/12/2004, não constava de seu artigo 3º a referência à cota café. Esta somente foi incluída por emenda parlamentar no projeto de conversão.

Processo nº : 10950.000691/2002-36
Acórdão nº : 303-32.515

superiores a 0,5%. A diferença entre as duas situações é que, no caso da cota, o Senado Federal editou a Resolução antes referida e, no caso do Finsocial, à época em que foi protocolada a maioria dos pedidos de restituição havia uma interpretação da Receita Federal exarada por meio do Parecer Normativo nº 58/98, que perdurou até a edição do Ato Declaratório nº 96, editado em 30/11/99, no sentido de que o termo inicial do prazo para solicitar a restituição dos valores indevidos seria a data da edição da MP que deu origem à Lei nº 10.522/2002.

DO PRAZO PARA SOLICITAR A RESTITUIÇÃO

Já é de conhecimento de todos meu entendimento quanto ao termo inicial para solicitar a restituição do indébito em caso de declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal que, conforme previsto no Código Tributário Nacional, artigo 165, inciso I, c/c artigo 168, inciso I, seria a data da extinção do crédito tributário. No caso em tela, a empresa deveria ter solicitado a restituição dentro dos cinco anos que se seguiram ao pagamento da exação.

Nos votos envolvendo o prazo para a restituição de parcela da Contribuição para o Finsocial adotei o disposto no Parecer PGFN/CAT nº 1.538/99, que traz as seguintes conclusões:

“46. Por todo o exposto, são estas as conclusões do presente trabalho:

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

II -os prazos decadenciais e prescricionais em direito tributário constituem-se em matéria de lei complementar, conforme determina o art. 150, III, "h" da Constituição da República, encontrando-se hoje regulamentada pelo Código Tributário Nacional;

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

(...)” (Grifei)

Processo nº : 10950.000691/2002-36
Acórdão nº : 303-32.515

Comungo com tal conclusão.

Aliás, até mesmo o Superior Tribunal de Justiça, que já chegara a entender que, havendo decisões da Corte Maior envolvendo inconstitucionalidade, o termo inicial do prazo para o pleito de restituição seria a data de sua publicação, alterou seu posicionamento. Com efeito, em 24/03/2004, em julgado da Primeira Seção com Relatoria designada para o Ministro José Delgado, foi decidido, por maioria de votos, “não adotar o posicionamento de se contar o prazo prescricional a partir do trânsito em julgado da ADIn, no controle de constitucionalidade concentrado ou da Resolução do Senado, no controle difuso, para novamente adotar o que coloquialmente se conhece pela teoria dos “cinco mais cinco.” (Primeira Seção. EREsp 435.835-SC. Informativo STJ nº 203)

Conforme a teoria dos “cinco mais cinco”, aplicada a tributos cujo lançamento seja por homologação, o termo inicial do prazo não seria o “pagamento antecipado” e sim o momento da homologação expressa ou tácita do pagamento, já que somente neste momento ocorreria a extinção do crédito. Como normalmente ela ocorre com a homologação tácita, que se dá cinco anos após o fato gerador (CTN, 150, par. 4º), contar-se-ia estes cinco anos e mais cinco a partir da data da extinção.

Ocorre que essa corrente não foi absorvida pela jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes. Até mesmo a doutrina mais abalizada na matéria a rechaça-a, como pode ser constatado pelo seguinte excerto da obra de Eurico Marcos Diniz de Santi²:

“Não podemos aceitar esta tese, primeiro porque *pagamento antecipado* não significa pagamento provisório à espera de seus efeitos, mas pagamento efetivo, realizado *antes* e independentemente de ato de lançamento.

Segundo, porque se interpretou o “sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento de forma equivocada, Mesmo desconsiderando a crítica de ALCIDES JORGE COSTA³, para quem “não faz sentido (...), ao cuidar do lançamento por homologação, pôr condição onde inexistente *negócio jurídico*”, pois “condição é modalidade de negócio jurídico e, portanto, inaplicável ao ato jurídico material” do pagamento, não se pode aceitar condição resolutiva como se fosse necessariamente uma condição suspensiva que retarda o efeito do pagamento para a data da homologação.⁴

² Decadência e Prescrição em Direito Tributário. Max Limonad: São Paulo, 2.000. pp. 268/270.

³ “Da extinção das obrigações tributárias. p. 95. Também é esta a argumentação de SACHA CALMON NAVARRO COELHO, Curso de direito tributário brasileiro, p. 699.”

⁴ “LUCIANO AMARO aponta a impropriedade técnica de o CTN dirigir a *homologação* como condição resolutiva: “Ora, os sinais aí estão trocados. Ou se deveria, prever como condição resolutória, a negativa de homologação (de tal sorte que, implementada essa negativa, a extinção restaria resolvida) ou teria de definir-se, como condição *suspensiva* a homologação (no sentido de

And

Processo nº : 10950.000691/2002-36
Acórdão nº : 303-32.515

A condição resolutive não impede a plena eficácia do pagamento e, portanto, não descaracteriza a extinção do crédito no átimo do pagamento. Assim sendo, enquanto a homologação não se realiza, vigora com plena eficácia o pagamento, ⁵a partir do qual podem exercer-se os direitos advindos desse ato, mas dentro dos prazos prescricionais.

Se o fundamento jurídico da tese dos dez anos é que a extinção do crédito tributário pressupõe a homologação, o direito de pleitear o débito do Fisco só surgiria ao final do prazo de homologação tácita, de modo que, se o contribuinte ficaria impedido de pleitear a restituição antes do prazo de cinco anos para homologação, tendo que aguardar a extinção do crédito pela homologação.”

Aliás, com o advento da Lei Complementar nº 118/2005, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça decidiu considerar o prazo de 10 anos apenas para as ações de repetição/compensação ajuizadas até 09/06/2005, o que permite concluir que, a partir de então, por força do disposto naquela norma, o prazo passaria a ser de cinco anos, contados da data do pagamento antecipado a que se refere o parágrafo 1º do artigo 150 do CTN (Primeira Seção. EREsp 327.043-DF. Relator Ministro João Otávio de Noronha).

Portanto, atualmente, até mesmo a jurisprudência do STJ considera irrelevante, para o estabelecimento do termo inicial da prescrição a eventual declaração de inconstitucionalidade do tributo pelo E. STF, sendo que o prazo de 10 anos vigorou somente para pedidos ajuizados até 09/06/2005.

Na Doutrina, corroborando a posição dos cinco anos a partir da extinção do crédito, pode ser citado o Professor Eurico Marcos Diniz de Santi:⁶

que a extinção ficaria suspensa até o implemento da homologação). *Direito tributário brasileiro*, p. 344.”

⁵ “Nesse sentido, Min. DEMÓCRITO REINALDO, ao relatar os embargos de divergência em Resp nº 48.113-7/PR, averbou: “O lançamento, no caso, constitui mero ato declaratório de situação preexistente, preconstituída. E a homologação ficta (ou expressa) como instrumento declaratório, tem efeito retro-operatne, ou, em outras palavras: tem efeitos *ex tunc*, alcança o ato do pagamento, declarando a sua eficácia, no momento em que a realizou”. Também julgou assim SÉRGIO NOJIRI: “Verifica-se, pois, que a extinção do crédito tributário se opera no momento do efetivo recolhimento do tributo, ainda que este tenha sido exigido ilegalmente. Neste sentido, o direito de pleitear a restituição está sujeito ao prazo de cinco anos (art. 168, CTN), a contar da data da extinção do crédito tributário, que é o da data do pagamento indevido. Contudo, por estar esse pagamento sob condição resolutória, seus efeitos se darão somente a partir do lançamento tributário (que no caso em apreço é ficto), nos termos do art. 150, § 4º (...). A meu ver, e este é o ponto crucial da questão, os efeitos deste lançamento ficto operam-se *ex tunc*. A homologação apenas reconhece o pagamento havido, declarando, com efeitos retroativos, a extinção do crédito tributário. Portanto, o prazo de restituição é de 5 anos, a contar do efetivo pagamento espontâneo do tributo indevido ou a maior”, (Sentença, Autos nº 96.0902460-2, Sorocaba, 2ª Vara da Justiça Federal, p. 9).

⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000. P. 273/277).

Processo nº : 10950.000691/2002-36
Acórdão nº : 303-32.515

“Por isso, o controle da legalidade não é absoluto, exige o respeito do presente em que a lei foi vigente. Daí surgem os prazos judiciais garantindo a coisa julgada, e a decadência e a prescrição cristalizando o ato jurídico perfeito e o direito adquirido.

(...)

Acórdão em ADIN que declare a inconstitucionalidade de lei *ex tunc*⁷ retira a lei do sistema jurídico no presente, impedindo que produza efeitos no futuro, mas não pode atingir os efeitos produzidos no passado, garantidos pela coisa julgada, pelo direito adquirido e pelo ato jurídico perfeito e consolidados pela decadência e pela prescrição.⁸

Como a ADIN é imprescritível, todas as ações que tiverem por objeto direitos subjetivos decorrentes de lei cuja constitucionalidade ainda não foi apreciada, ficariam sujeitas à reabertura do prazo de prescrição, por tempo indefinido. Assim, disseminaria-se a imprescritibilidade no direito, tornando os direitos subjetivos instáveis até que a constitucionalidade da lei seja objeto de controle pelo STF. Ocorre que, se a decadência e a prescrição perdessem o seu efeito operante diante do controle direto de constitucionalidade, então todos os direitos subjetivos tornar-se-iam imprescritíveis.

A decadência e a prescrição rompem o processo de positivação do direito, determinando a imutabilidade dos direitos subjetivos protegidos pelos seus efeitos, estabilizando as relações jurídicas, independentemente de ulterior controle de constitucionalidade da lei.

O acórdão em ADIN que declarar a inconstitucionalidade da lei tributária serve de fundamento para configurar juridicamente o conceito de pagamento indevido, proporcionando a repetição do débito do Fisco somente se pleiteada tempestivamente em face dos prazos de decadência e prescrição: a decisão em controle direto não tem o efeito de reabrir os prazos de decadência e prescrição.

⁷ A Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999, dispondo sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal, trouxe novas perspectivas para essa questão ao proclamar em seu Art. 27 que “Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

⁸ Entendemos que o direito adquirido decorre do ato jurídico perfeito. Ambos, entretanto, sujeitam-se à alteração enquanto houver a possibilidade de controle da legalidade, restando consolidados somente após o fluxo dos prazos de decadência e de prescrição. Em suma, a decadência e a prescrição consolidam o direito adquirido e o ato jurídico perfeito.

Processo nº : 10950.000691/2002-36
Acórdão nº : 303-32.515

Descabe, portanto, justificar que, com o trânsito em julgado do acórdão do STF, a reabertura do prazo de prescrição se dá em razão do princípio da *actio nata*. Trata-se de repetição de princípio: significa sobrepor como premissa a conclusão que se pretende. O acórdão em ADIN não faz surgir novo direito de ação, serve tão só como novo fundamento jurídico para exercitar o direito de ação ainda não desconstituído pela ação do tempo no direito.

Respeitados os limites do controle da constitucionalidade e da imprescritibilidade da ADIN, os prazos de prescrição do direito do contribuinte ao débito do Fisco permanecem regulados pelas três regras que construímos a partir dos dispositivos do CTN.”

Como conclui a Conselheira Maria Cristina Roza da Costa em sua monografia final no Curso de Especialização em Direito Tributário Material e Processual, ESAF-UFPE, “A retirada da norma do mundo jurídico no presente em razão da declaração de inconstitucionalidade obsta a produção de seus efeitos para o futuro. Inadmissível que atinja os efeitos produzidos no passado, que tenham sido consolidados pela decadência e pela prescrição.”

No dizer de Maria Helena Cotta Cardozo, em seu brilhante voto proferido quanto ainda Conselheira da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, que negou provimento ao recurso voluntário 129.095, relativo à restituição da cota café, “o efeito *ex tunc* de decisões do STF declarando a inconstitucionalidade de lei, ainda que em sede de ADIn, não é absoluto, encontrando limites nas hipóteses de prescrição e decadência, que efetivamente impedem a revisão administrativa ou judicial.”

Concluindo, minha posição é a mesma adotada pelo Ministro Luiz Fux, do STJ, exarada no julgamento do Recurso Especial nº 544.638-DF, no sentido de que o CTN refere-se à ação de repetição qualquer que seja o motivo do indébito. No nosso sistema jurídico, em que se admite o controle difuso, inúmeras são as ações em que o contribuinte pleiteia a repetição invocando *incidenter tantum* a inconstitucionalidade e, portanto, não é necessário aguardar uma ADIn para a restituição do tributo indevido. Aliás, vários processos relativos à cota café com que o Terceiro Conselho de Contribuintes tem se deparado dizem respeito tão somente à execução administrativa de direito à restituição reconhecido pelo Poder Judiciário. A declaração de inconstitucionalidade posterior em controle concentrado não tem o condão de reabrir prazos já superados.

Da mesma forma, também não possui este condão a Resolução do Senado Federal que, embora dotada de eficácia *erga omnes*, não tem sequer a questão dos seus efeitos (*ex tunc* ou *ex nunc*) pacificada no ordenamento jurídico e na doutrina. Portanto, a ela se aplica com mais vigor ainda a conclusão de que não podem ser reabertos prazos já superados.

Processo nº : 10950.000691/2002-36
Acórdão nº : 303-32.515

Quanto à Lei 10.522/02, embora se refira à restituição de tributos, não dispôs sobre a questão dos prazos para tal e, mesmo que o tivesse feito, seria neste aspecto inócua, haja vista tratar-se de matéria reservada à lei complementar.

E não se alegue que estaria havendo incoerência entre esta minha posição e aquela adotada quanto ao prazo para a restituição de parcela da Contribuição para o Finsocial. Lá, em obediência a uma norma de direito administrativo, disposta no artigo 2º, inciso XIII, da Lei nº 9.784, de 29/01/1999⁹, fiz uma exceção ao meu posicionamento de que o contribuinte somente faz jus à repetição/compensação dentro do prazo de cinco anos contados a partir da extinção do crédito tributário.

Com efeito, aquela lei, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal e que se aplica subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, dispõe que nos processos administrativos é vedada a aplicação retroativa de nova interpretação. Ou seja, não havia como a administração aplicar ao contribuinte que havia formalizado seu pleito de restituição antes ou sob a égide do disposto no Parecer Normativo nº 58/98, entendimento diverso, adotado posteriormente, constante do AD SRF 96/99.

Vale lembrar que o PN 58/98 exarou o entendimento de que, em caso de tributos para os quais houvesse alguma ato com eficácia *erga omnes* (ADIn, Resolução do Senado Federal e até mesmo a própria Lei nº 10.522/2002) o prazo para solicitar a sua restituição se iniciaria na data em que passasse a ter eficácia o referido ato. Tal posicionamento foi alterado com a edição do Ato Declaratório 96/1999 que, sensatamente, retornou à posição dos cinco anos contados da extinção do crédito.

Pois bem, a posição por mim adotada naqueles casos levava em conta que a Administração, embora tendo o direito de alterar sua interpretação, não poderia aplicar o novo posicionamento retroativamente. Ora, o que estava ocorrendo era uma grande injustiça, vedada pela Lei nº 9.784/99: contribuintes que haviam protocolado seus pedidos na mesma data, anterior à vigência do AD 97/99, poderiam obter resultados totalmente opostos, a depender da data em que a decisão da Administração fosse proferida.

No caso da cota café, mesmo que a empresa tivesse protocolado sua solicitação de restituição quando ainda vigia o PN 58/98, não haveria como adotar o mesmo raciocínio. Isto porque à Administração só caberia declarar a decadência, haja vista que, à época, não existia qualquer ato que desse eficácia *erga omnes* à declaração de inconstitucionalidade efetuada de forma incidental pelo STF. Tanto assim que a cota café não figurou no citado Parecer, como ocorreu com os demais casos de inconstitucionalidade declarada no controle difuso (TRD, Finsocial, ILL etc).

⁹ “Art. 2º. (...) Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: (...) XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se destina, vedada a aplicação retroativa de nova interpretação.”(grifei)

Processo nº : 10950.000691/2002-36
Acórdão nº : 303-32.515

Aliás, não existia nem mesmo a decisão no RE nº 408.830-4/ES, somente publicada em 04/06/2004, declarando a inconstitucionalidade da quota café em face da Carta Magna de 1967, também incidentalmente.

De fato, o caso da cota café ilustra como nenhum outro a questão da imprescritibilidade a que me referi anteriormente. Se não, vejamos.

Em inúmeros casos em julgamento pelo Conselho as empresas defendem que, desde a publicação da primeira decisão do STF, em 31/10/1997, já havia sido adquirido o direito à restituição, até mesmo das parcelas pagas antes do advento da Constituição de 1988, e que a partir daí é que se deveria contar o prazo de cinco anos para a restituição.

Ora, em primeiro lugar, restou claro que somente com a decisão no RE nº 408.830-4/ES, publicada em 04/06/2004, foi declarada a inconstitucionalidade pretérita. Então, em se considerando aquele termo inicial defendido pelas empresas, o que dizer da data em que foi publicada esta nova decisão? E a da publicação da Lei 11.051, em 31/12/2004? E a da Resolução do Senado Federal, em julho de 2005? E se for proferida uma decisão em ADIn envolvendo o mesmo tema, posteriormente?

Agora, nova corrente defende que o *dies a quo* seria a da publicação da Resolução do Senado Federal, em 2005. Ou seja, em 2005 começaria o prazo para restituir tributo que foi arrecadado em 1987, há dezoito anos atrás! Conforme essa tese, **em 2010 também se poderia protocolar pedido de restituição de crédito tributário extinto 23 anos antes!**

O Ministro Luiz Fux, no voto a que já me referi, envolvendo prazo para restituição, afirma que "A seguir este raciocínio, vinte anos depois de incorporado o tributo ao erário, e satisfeitas necessidades coletivas com esses fundos, o Estado ver-se-ia instado a devolver as quantias sem que a contraprestação também ocorresse, gerando situação de enriquecimento por parte do cidadão em detrimento do Estado. Não é demais lembrar que a segurança jurídica opera-se *pro et contra* o cidadão e a Administração Pública."

Finalmente, merece destaque recente decisão do Superior Tribunal de Justiça, em julgado no Resp nº 747.091-ES, cuja recorrente foi a empresa Unicafé Companhia de Comércio Exterior. Antes, porém, deve ser esclarecido que a empresa havia conseguido sucesso parcial no julgado relativo ao seu pleito de restituição (aquele mesmo que foi motivo do Recurso Extraordinário 408.830, por parte da Fazenda Nacional, negado no julgado a que já me referi, onde o STF declarou a inconstitucionalidade pretérita da exação em tela), já que o Tribunal Regional Federal entendera que parte do pedido estava fulminado pela prescrição.

Pois bem, inconformada, a empresa recorreu ao STJ, que, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso especial, em decisão que considerou ser irrelevante, para fins de cômputo do prazo prescricional, a causa do indébito. O Informativo nº 267 do STJ esclareceu que:

Processo nº : 10950.000691/2002-36
Acórdão nº : 303-32.515

“Não há como se entender que haja renúncia tácita de prescrição já consumada em favor da Fazenda Pública, pois, conforme o princípio da indisponibilidade dos bens públicos, isso só pode dar-se mediante lei. No caso, o art. 18 da Lei n. 10.522/2002 apenas dispensou a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição na dívida ativa da União e o ajuizamento de execução fiscal em casos de quota de contribuição para a exportação de café, nada dispondo sobre renúncia à prescrição. Ao contrário, em seu § 3º, aquele artigo deixa claro que não abre mão de valores já percebidos, quanto mais de valores recebidos e insusceptíveis de exigência pela via judicial pelo fato de se haver consumado a prescrição. Com esse entendimento, destacado entre outros, a Turma negou provimento ao especial. Precedente citado do STF: RE 80.153-SP, DJ 13/10/1976.” (REsp 747.091-ES, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 8/11/2005).

Tal decisão, específica para pleito de restituição da cota café, prolatada após o advento da Lei nº 11.051/2004 e quando o Senado Federal já editara a Resolução a que antes me referi, vem a corroborar o entendimento de que não pode a Fazenda Pública ficar sujeita a alterações no prazo prescricional a cada momento em que surge um novo evento reconhecendo a inconstitucionalidade da exação.

Em face de todo o exposto, voto por declarar a extinção do prazo para a restituição pleiteada pela contribuinte.

DO RETORNO DOS AUTOS À AUTORIDADE DE JULGAMENTO DE PRIMEIRO GRAU

A decisão de primeiro grau foi reformada no que concerne à preliminar de decadência. Portanto, tendo em vista o princípio do duplo grau de jurisdição, entendo que os autos devem retornar à primeira instância julgadora para que esta se pronuncie em relação à matéria não abordada, ou seja, o direito à restituição/compensação.

Esta foi a posição adotada e consolidada, tanto no Terceiro Conselho de Contribuintes quanto na Câmara Superior de Recursos Fiscais, no caso da restituição do Finsocial de sorte que não há qualquer motivo para que neste caso, semelhante àquele, se adote posicionamento diverso.

Aliás, tal entendimento deve-se principalmente ao fato de que os processos não se encontram em condições de imediato julgamento. Com efeito, normalmente falta inclusive a verificação do efetivo recolhimento, bem como o cálculo dos valores excedentes, em caso de compensação e, principalmente, a checagem da possível existência de ação judicial transitada em julgado sobre o mesmo assunto.

Processo n° : 10950.000691/2002-36
Acórdão n° : 303-32.515

É sabido que as empresas há muito tempo vêm acionando o Poder Judiciário objetivando a restituição da cota em tela por considerá-la inconstitucional. Portanto, revela-se de suma importância conferir se os pedidos já não haviam sido indeferidos por aquele Poder, soberano em suas decisões, caso em que, conforme jurisprudência há muito consagrada nos Conselhos de Contribuintes, o pleito não poderia sequer ser conhecido na instância administrativa.

Vale ainda lembrar que o Parecer PGFN/CRJ/N° 3401/2002, já trazido à colação, foi publicado no Diário Oficial da União de 2 de janeiro deste ano, anexo ao despacho do Ministro da Fazenda, aprovando-o, *verbis*:¹⁰

“1) os pagamentos efetuados relativos a créditos tributários, e os depósitos convertidos em renda da União, em razão de decisões judiciais favoráveis à Fazenda transitadas em julgado, não são suscetíveis de restituição ou de compensação em decorrência de a norma vir a ser declarada inconstitucional em eventual julgamento, no controle difuso, em outras ações distintas de interesse de outros contribuintes; 2) a dispensa de constituição do crédito tributário ou a autorização para a sua desconstituição, se já constituído, previstas no art. 18 da Medida Provisória n 2.176-79/2002, convertida na lei n° 10.522, de 19 de julho de 2002, somente alcançam a situação de créditos tributários que ainda não estivessem extintos pelo pagamento.”

E não se diga que tal Parecer seria específico para casos de restituição do Finsocial. Com efeito, todo o raciocínio nele contido visava tão somente a conclusão sobre o que deveria ser feito em se tratando de pleitos de restituição no caso de existência favoráveis à Fazenda Nacional transitadas em julgado.

Maria Helena Cotta Cardozo, agora nos autos do julgamento do recurso n° 127.304, relativo à restituição de parcela da Contribuição para o Finsocial, posiciona-se bem sobre a necessidade de retornar os autos à DRJ competente para que julgue as demais questões, ainda não apreciadas.

“Antes de mais nada, releva notar que a decisão de primeira instância apenas declarou a decadência do direito pleiteado, sem adentrar na matéria referente ao direito material da contribuinte, o que conduz à reflexão sobre os limites de atuação do julgador de segunda instância.

¹⁰ A Lei Complementar n° 73/93 estabeleceu que: “Art. 13 - A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional desempenha as atividades de consultoria e assessoramento jurídicos no âmbito do Ministério da Fazenda e seus órgãos autônomos e entes tutelados. Parágrafo único. No desempenho das atividades de consultoria e assessoramento jurídicos, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional rege-se pela presente Lei Complementar. (...) Art. 42. Os pareceres das Consultorias Jurídicas, aprovados pelo Ministro de Estado, pelo Secretário-Geral e pelos titulares das demais Secretarias da Presidência da República ou pelo Chefe do Estado-Maior das Forças Armadas, obrigam, também, os respectivos órgãos autônomos e entidades vinculadas.”

Processo nº : 10950.000691/2002-36
Acórdão nº : 303-32.515

Até o momento, esta Conselheira vinha entendendo que tal espécie de lide envolvia apenas questão de direito, em condições de imediato julgamento, já que os respectivos processos, em sua maciça maioria, estão instruídos com os comprovantes do recolhimento, devidamente confirmados pela Secretaria da Receita Federal.

Destarte, caso fosse afastada a decadência, poder-se-ia adentrar ao direito material pleiteado, caracterizando-se a causa como “madura”. Nesse passo, esta Conselheira assim se manifestava, em seus votos:

“Embora normalmente a matéria relativa a prescrição/decadência seja examinada em sede de preliminar, na verdade tal tema constitui mérito, conforme se depreende da análise de art. 269 do CPC – Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal:

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

(...)

IV – quando o juiz pronunciar a decadência ou a prescrição.”
(grifei)

Não obstante, a doutrina reconhece que se trata de sentença de mérito atípica, posto que, embora se considere julgado o mérito, a lide contida no processo, assim entendida como o direito material que se discute nos autos, muitas vezes sequer é mencionada.¹¹ Mesmo assim, se a segunda instância afasta a hipótese de decadência/prescrição, o mérito pode ser desde já conhecido pelo tribunal, ainda que não julgado em primeira instância, justamente por força do citado artigo.

Por outro lado, o art. 515 do CPC, com a nova redação conferida pela Lei nº 10.352/2001, assim estabelece:

“Art. 515. A apelação devolverá ao tribunal o conhecimento da matéria impugnada.

(...)

§ 3º. Nos casos de extinção do processo sem julgamento do mérito (artigo 267), o tribunal pode julgar desde logo a lide, se a causa

¹¹ Wambier, Luiz Rodrigues e outros. *Curso Avançado de Processo Civil*. 3ª ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 604.

Processo nº : 10950.000691/2002-36
Acórdão nº : 303-32.515

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

Assim, no caso em apreço, ainda que se considerasse decadência/prescrição como preliminares, o que se admite apenas para argumentar, o dispositivo legal acima transcrito permite a este Colegiado julgar desde logo a lide, uma vez que se trata de questão exclusivamente de direito, em condições de imediato julgamento.”

Não obstante, a prática vem mostrando que os processos referentes à restituição de Finsocial, na verdade, não se encontram em condições de imediato julgamento, no caso de eventual afastamento da decadência. Isso porque, além da confirmação dos recolhimentos, teriam de ser examinados outros aspectos, nem sempre comprováveis por meio dos autos, tais como a atividade da empresa, a existência de ação judicial sobre o mesmo objeto, e a verificação do próprio *quantum* a ser eventualmente restituído.

É bem verdade que, nesse caso, o voto vencedor que porventura afastasse a decadência e reconhecesse o direito creditório em nome do contribuinte, poderia conter determinação no sentido de que a autoridade incumbida de executar a respectiva decisão promovesse as verificações necessárias. Entretanto, tal procedimento não seria correto, pelas razões a seguir expostas.

Em primeiro lugar, as decisões dos Conselhos de Contribuintes não podem estar condicionadas a eventos futuros, posto que, transitadas em julgado, devem ter cumprimento imediato.

Ademais, caso a autoridade encarregada de executar a decisão detecte algum fato impeditivo ao direito creditório, ou mesmo, após as verificações, conclua pela redução do valor pleiteado, o contribuinte não disporá de remédio processual que possibilite contestação, tendo em vista o esgotamento dos trâmites do processo administrativo, inclusive com a existência de decisão definitiva proferida pela autoridade julgadora de segunda instância.”

Tal posição, adotada pelo Terceiro Conselho de Contribuintes e pela Câmara Superior no caso da restituição do Finsocial, revela-se ainda mais necessária no caso da cota café, em os valores a serem restituídos são muitos superiores.

E não há que se dizer que estaria sendo ferido o disposto no artigo 515 do CPC. O próprio STJ já assentou tal entendimento, conforme pode ser verificado pela ementa que a seguir transcrevo:

RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. SENTENÇA. PRAZO DECADENCIAL. EXTINÇÃO DO PROCESSO COM JULGAMENTO DE MÉRITO.

Processo nº : 10950.000691/2002-36
Acórdão nº : 303-32.515

AFASTAMENTO DA PRELIMINAR EM SEGUNDO GRAU.
EXAME DAS DEMAIS QUESTÕES DE MÉRITO PELO
TRIBUNAL *A QUO*. FACULDADE.

Consoante entendimento assente, o Tribunal, em apelação possui a **faculdade** de apreciar o mérito da demanda, após ter afastado a preliminar de decadência imposta pela sentença. Não está jungido ao dever de imediatamente solucionar o *meritum causae*, podendo, caso lhe pareça mais prudente, determinar o retorno dos autos à origem. (Resp 409.811, Ministro Felix Fischer, julgado em 13/04/2004, Quinta Turma) (grifos do original)

Em face de todo o exposto, voto por declarar a extinção do prazo para pleitear a restituição em tela. Vencida, defendo o retorno dos autos à autoridade de primeira instância competente para julgar as demais questões de mérito.

Sala das Sessões, em 09 de novembro de 2005.


ANELISE DAUDT PRIETO - Relatora

Processo n° : 10950.000691/2002-36
Acórdão n° : 303-32.515

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Tarásio Campelo Borges (relator designado)

O recurso voluntário é tempestivo e desnecessária a garantia de instância: versa a matéria litigiosa sobre a restituição de quotas de contribuição sobre exportações de café recolhidas ao IBC.

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

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

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

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

Se assim era no Estado liberal, então regido pela teoria formal da Constituição, com foco na estrutura do Estado – “separação de poderes e distribuição de competências, enquanto forma jurídica de neutralidade aparente [...]”¹² –, maior pujança ganhou a limitação da autoridade governativa na medida da evolução das ciências sociais porque, conforme leciona Paulo Bonavides, “[...] Constituição é lei, sim, mas é sobretudo direito, tal como reconhece a teoria material da Constituição”¹³, que rege o Estado social, em oposição ao Estado liberal, agora com foco na substância da Lei Magna: os direitos fundamentais e as garantias processuais da liberdade.

Especificamente quanto à força dos princípios, Paulo Bonavides, numa análise da grande transformação por eles suportada¹⁴, outrora “fontes de mero teor supletório” dos Códigos e atualmente convertidos em “fundamento de toda a ordem jurídica, na qualidade de princípios constitucionais”, conclui:

¹² BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 537.

¹³ Paulo Bonavides. *Curso de direito constitucional*, 1999, p. 535.

¹⁴ Paulo Bonavides. *Curso de direito constitucional*, 1999, p. 228 a 266.

Processo nº : 10950.000691/2002-36
Acórdão nº : 303-32.515

Fazem eles [os princípios] a congruência, o equilíbrio e a essencialidade de um sistema jurídico legítimo. Postos no ápice da pirâmide normativa, elevam-se, portanto, ao grau de norma das normas, de fonte das fontes. São qualitativamente a viga-mestra do sistema, o esteio da legitimidade constitucional, o penhor da constitucionalidade das regras de uma Constituição.¹⁵

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

Princípio da certeza do direito

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

Como valor imprescindível do ordenamento, sua presença é assegurada nos vários subsistemas, nas diversas instituições e no âmago de cada unidade normativa, por mais insignificante que seja. A certeza do direito é algo que se situa na própria raiz do *dever-ser*, é ínsita ao deontico, sendo incompatível imaginá-lo sem determinação específica. Na sentença de um magistrado, que põe fim a uma controvérsia, seria absurdo figurarmos um juízo de probabilidade, em que o ato jurisdicional declarasse, como exemplifica Lourival Vilanova¹⁶, que *A possivelmente deve reparar o dano causado por ato ilícito seu*. Não é sentenciar, diz o mestre, ou estatuir, com pretensão de validade, o *certum* no conflito de condutas. E ainda que consideremos as obrigações alternativas em que o devedor pode optar pela prestação *A, B ou C*, sobre uma delas há de recair, enfaticamente, sua escolha, como imperativo inexorável da certeza jurídica. Substanciando a necessidade premente da segurança do indivíduo, o sistema empírico do direito elege a certeza como postulado indispensável para a convivência social organizada.

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

Mas, além do caráter sintático dessa acepção, há outra, muito difundida, que toma “certeza” com o sentido de “previsibilidade”, de tal modo que os destinatários dos comandos jurídicos não de poder organizar suas condutas na conformidade dos teores normativos existentes. Pensamos que esse significado de certeza quadra melhor no âmbito do princípio da segurança jurídica, que examinaremos em seguida.¹⁷ [itálicos do original]

¹⁵ Paulo Bonavides. *Curso de direito constitucional*, 1999, p. 265.

¹⁶ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 183.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 145 e 146.

Processo nº : 10950.000691/2002-36
Acórdão nº : 303-32.515

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

Princípio da segurança jurídica

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

Desnecessário encarecer que a segurança das relações jurídicas é indissociável do valor *justiça*, [sic] e sua realização concreta se traduz numa conquista paulatinamente perseguida pelos povos cultos.¹⁸ [itálicos do original]

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

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

De fato, como o Direito visa à obtenção da *res justa*, de que nos falavam os antigos romanos, todas as normas jurídicas, especialmente as que dão efetividade às garantias constitucionais, devem procurar *tornar segura* a vida das pessoas e das instituições.¹⁹

¹⁸ Paulo de Barros Carvalho. *Curso de direito tributário*, 1999, p. 146.

¹⁹ Cf. José Souto Maior Borges. *Princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo*. In RDT 63, p. 206 e 207.

Processo nº : 10950.000691/2002-36
Acórdão nº : 303-32.515

Muito bem, o Direito, com sua positividade, confere segurança às pessoas, isto é, “cria condições de *certeza e igualdade* que habilitam o cidadão a sentir-se senhor de seus próprios atos e dos atos dos outros”.²⁰

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

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

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

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

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

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

Nesse sentido, José Souto Maior Borges não exagerou ao afirmar, no *VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário*, realizado em São Paulo, em setembro de 1994, que a

²⁰ Tércio Sampaio Ferraz Jr. *Segurança jurídica e normas gerais tributárias*. In RDT 17, p. 18 a 51 (grifos do autor).

JAB

Processo nº : 10950.000691/2002-36
Acórdão nº : 303-32.515

isonomia não está no Texto Constitucional: a isonomia é o próprio Texto Constitucional.

.....

O princípio constitucional da segurança jurídica exige, ainda, que os contribuintes tenham condições de antecipar objetivamente seus *direitos e deveres tributários*, que, por isto mesmo, só podem surgir de lei, igual para todos, irretroativa e votada pela pessoa política competente. Assim, a segurança jurídica acaba por desembocar no *princípio da confiança na lei fiscal*, que, como leciona Alberto Xavier, “traduz-se, praticamente, na possibilidade dada ao contribuinte de conhecer e computar os seus encargos tributários com base exclusivamente na lei”.²¹

Não podemos deixar de mencionar, ainda, o *princípio da boa-fé*, que impera também no Direito Tributário. De fato, ele irradia efeitos tanto sobre o Fisco quanto sobre o contribuinte, exigindo que ambos respeitem as conveniências e interesses do outro e não incorram em contradição com sua própria conduta, na qual confia a outra parte (proibição de *venire contra factum proprio*).^{22 23} [itálicos do original]

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

O desprezo pela isonomia resta patente quando comparado o ônus tributário individualmente assumido por todos aqueles que cumpriram a obrigação principal em data anterior à publicação da Lei 11.051, de 29 de dezembro de 2004, com qualquer dos destinatários do benefício outorgado pelo artigo 18, *caput* e inciso X, da Lei 10.522, de 19 de julho de 2002, introduzido pela primeira norma jurídica citada neste parágrafo.

Semelhante desdém mereceu o princípio da boa-fé pelo procedimento contraditório da Fazenda Nacional: para fatos geradores iguais,

²¹ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978, p. 46.

²² A respeito, Jesús González Perez preleciona: “O princípio da boa-fé aparece como um dos princípios gerais que servem de fundamento ao ordenamento jurídico, informam o labor interpretativo e constituem decisivo instrumento de integração” (*El principio General de la Buena Fé en el Derecho Administrativo*, Madri, Real Academia de Ciencias Morales y Políticas, 1983, p. 15 – traduzimos). E, mais adiante, acrescenta: “Independentemente de seu reconhecimento legislativo, o princípio da boa-fé, enquanto princípio geral de Direito, cumpre uma função informadora do ordenamento jurídico e, como tal, as distintas normas devem ser interpretadas em harmonia com ele. (...). Ele indicará, em cada momento, a interpretação que se deve eleger” (idem, *ibidem*, p. 48).

²³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 13. ed. rev. atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 296, 298, 299, 301 e 302.

Processo nº : 10950.000691/2002-36
Acórdão nº : 303-32.515

ocorridos em períodos coincidentes, de alguns contribuintes foi exigido o cumprimento da obrigação tributária e de outros foi dispensada a constituição dos créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal e até cancelados os lançamentos efetuados.

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

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

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

Antes, contudo, trago outras lições da doutrina para lembrar que o interprete deve presumir inexistirem na lei palavras supérfluas e que “devem todas ser entendidas como escritas adrede para influir no sentido da frase respectiva”²⁴, sem perder da lembrança que “o texto da lei forma o substrato de que deve partir e em que deve repousar o intérprete”, embora evitando o apego à literalidade, “que pode conduzir à injustiça, à fraude e até ao ridículo”²⁵, o elemento teleológico será adotado na busca da “[...] genuína razão da lei, de cujo descobrimento depende inteiramente a compreensão do verdadeiro espírito dela”²⁶.

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

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

Nesse ponto, entendo solucionada a controvérsia, porquanto se as quotas de contribuição sobre exportações de café somente foram reconhecidas pela administração tributária como exigência indevida em 30 de dezembro de 2004, data

²⁴ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 110.

²⁵ BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da constituição*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 127.

²⁶ PORTUGAL. Estatutos da Universidade de Coimbra, de 1772, liv. 2, tít. 6, cap. 6, § 23, *apud* Carlos Maximiliano. *Hermenêutica e aplicação do direito*, 1999, p. 151.

Processo nº : 10950.000691/2002-36
Acórdão nº : 303-32.515

da publicação da Lei 11.051, de 29 de dezembro de 2004, não há se falar em *dies a quo* para aferição da decadência do direito à restituição em data anterior à publicação dessa norma jurídica.

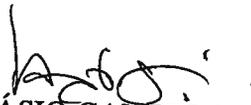
Não vislumbro outra interpretação sistemática e teleológica dos artigos 165 e 168 do CTN aplicada ao caso concreto à luz dos princípios constitucionais da isonomia, da boa-fé e da segurança jurídica.

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

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

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

Sala das Sessões, em 9 de novembro de 2005.


TARÁSIO CAMPELO BORGES - Relator designado