



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO N° : 11543.000298/00-38
SESSÃO DE : 17 de setembro de 2004
ACÓRDÃO N° : 302-36.409
RECURSO N° : 130.231
RECORRENTE : ESTEVE IRMÃOS S/A
RECORRIDA : DRJ/FLORIANÓPOLIS/SC

COTA DE CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE
EXPORTAÇÃO DE CAFÉ, INSTITUÍDA PELO DECRETO-LEI
N° 2.295/86. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE
PELO STF

PRECEDENTES JUDICIAIS

RECURSO EXTRAORDINÁRIO N° 191.044-5/SP (DJ de 31/10/1997)

O RE 191.044-5/SP, interposto pela Fazenda Nacional, não foi conhecido pelo STF, ratificando-se assim a decisão exarada pelo TRF, no sentido de que o Decreto-lei n° 2.295/86 apenas não fora recepcionado pela Constituição Federal de 1988. Cogitar-se de que aquele julgado tenha declarado a inconstitucionalidade do citado diploma legal em face da Constituição de 1967 seria extrapolar os limites do recurso, afrontando-se assim os consagrados princípios do *tantum devolutum quantum appellatum* e da proibição da *reformatio in pejus*. De resto, o voto-vista do Ministro Ilmar Galvão somente apontou o vício originário com o escopo de justificar mudança de entendimento, já que, até aquele momento, o decreto-lei inquinado era por ele considerado constitucional, com a ressalva de que a alteração de alíquota pelo IBC, embora não admitida pela nova ordem constitucional, não poderia ser materializada, tendo em vista a extinção daquele órgão. Assim, a ementa e a conclusão do RE 191.044-5/SP estão corretas, delas não constando o vício originário simplesmente porque tal inconstitucionalidade, apesar de discutida, não fora – e nem poderia ter sido – declarada naquele julgado.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO N° 408.830-4/ES (DJ de 04/06/2004)

No RE 408.830-4/ES, o STF finalmente declarou, *incidenter tantum*, a inconstitucionalidade dos artigos 2° e 4° do Decreto-lei n° 2.295/86 frente à Constituição de 1967. Na oportunidade, foi enviada mensagem ao Senado Federal (art. 52, X, da Constituição Federal), bem como foi cientificado o Presidente da República, o que invalida a alegação de impossibilidade de edição de Resolução por aquela Casa Legislativa ou de ato do Executivo autorizando a restituição pleiteada. *pl*

RECURSO Nº : 130.231
ACÓRDÃO Nº : 302-36.409

**CONTROLE DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDADE.
EFEITOS.**

Tratando-se de declaração do STF em sede de Recurso Extraordinário, lida-se com o controle difuso de constitucionalidade, cujos efeitos operam-se *inter partes* (e não *erga omnes*) e *ex nunc* (e não *ex tunc*). Assim, na ausência de Resolução por parte do Senado Federal ou de ato do Presidente da República estendendo os efeitos do precedente a terceiro não integrante da relação processual, não há como sequer cogitar da restituição pleiteada.

**OBSERVAÇÃO DAS DECISÕES DO STF PELA
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL
DECRETO Nº 2.346/97**

As decisões do STF que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional, deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal, obedecidos os procedimentos estabelecidos no Decreto nº 2.346/97, a saber: no controle difuso, os efeitos *erga omnes* e *ex tunc* estão condicionados à suspensão da norma inquinada, por meio de Resolução do Senado Federal ou de autorização do Presidente da República, salvo se o ato praticado com base na lei inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial (art. 1º e §§); mediante autorização do Secretário da Receita Federal, os órgãos lançadores e preparadores da SRF podem deixar de lançar créditos tributários, bem como retificar, cancelar e deixar de inscrever em Dívida Ativa da União os créditos já lançados e ainda não pagos (art. 4º, incisos I a IV); os órgãos julgadores da Administração Fazendária devem, por si sós, afastar a aplicação de norma declarada inconstitucional pelo STF, na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso não definitivamente julgado contra a sua constituição, descartado assim o caso de restituição, que pressupõe a existência de crédito tributário definitivamente constituído e extinto pelo pagamento (art. 4º, par. único).

PARECER PGFN/CRE Nº 948/98

O parecer em epígrafe explicita que tanto as DRJ como os Conselhos de Contribuintes não só podem como devem afastar a aplicação de norma declarada inconstitucional pelo STF, com ou sem Resolução do Senado Federal ou ato do Secretário da Receita Federal, porém ressalva que tal afastamento deve se dar na precisa forma do art. 4º, par. único, do Decreto nº 2.346/97. E essa precisa forma, como assentado no item anterior, não inclui restituição de crédito tributário definitivamente constituído e extinto pelo pagamento. Com efeito, o parecer de que se cuida trata

RECURSO Nº : 130.231
ACÓRDÃO Nº : 302-36.409

especificamente do julgamento de impugnação de lançamento (exigência de crédito tributário), e não de manifestação de inconformidade (repetição de indébito).

DECADÊNCIA REGRA CONTIDA NO CTN

O direito de pleitear a restituição de tributo indevido, pago espontaneamente, perece com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data de extinção do crédito tributário, sendo irrelevante que o indébito tenha por fundamento inconstitucionalidade ou simples erro (art. 165, incisos I e II, e 168, inciso I, do CTN).

POSICIONAMENTO DO STJ

O STJ pontificava que o termo de início para a contagem da decadência seria, no caso do controle concentrado, a data de publicação da decisão do STF e, no controle difuso, a data de publicação de Resolução do Senado Federal. Assim, tendo em vista que a ADIn pode ser ajuizada a qualquer tempo, e considerando-se a discricionariedade do Senado Federal na edição de Resoluções, perpetrar-se-ia a imprescritibilidade no Direito Tributário, o que poria em risco a segurança jurídica. Diante dessa problemática, o STJ vem revendo o seu entendimento, passando a considerar como *dies a quo* para contagem da decadência, no caso de inconstitucionalidade de tributo sujeito a lançamento por homologação, a mesma data considerada para qualquer outro caso de pagamento indevido, ou seja, a tese dos “cinco mais cinco” a contar da data do pagamento (AGREsp nº 591.541, de 03/06/2004).

POSICIONAMENTO DO PARECER SRF/COSIT Nº 58/98

O parecer em comento, antes de definir o *dies a quo* da contagem do prazo decadencial, parte da premissa de que, no controle difuso, a configuração do indébito requer a publicação de Resolução do Senado Federal, de ato do Secretário da Receita Federal ou de algum substitutivo que, à guisa de exceção, confira efeitos *erga omnes* à decisão do STF (a exemplo da Medida Provisória nº 1.110/95, relativamente ao Finsocial). O termo inicial para contagem do prazo decadencial seria, então, a data de publicação do ato que teria estendido os efeitos do julgado a terceiro não participante da relação processual. No caso da cota café, tal ato não existe.

ANALOGIA DA COTA CAFÉ COM O FINSOCIAL.

Tanto a cota de contribuição sobre exportações de café como o Finsocial constituem exações que, após extinta a sua cobrança,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.231
ACÓRDÃO Nº : 302-36.409

foram declaradas inconstitucionais pelo STF no controle difuso, sem a emissão de Resolução do Senado Federal, embora em ambos os casos aquela Casa Legislativa tenha sido comunicada. No que tange ao Finsocial, a maciça jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes e CSRF é no sentido de que, ausente a manifestação do Senado Federal, o reconhecimento do direito à restituição do indébito tributário somente nasceu com a edição da Medida Provisória nº 1.110/95, considerando-se inclusive como *dies a quo* do prazo decadencial a data da publicação da citada MP (30/08/95), e não a data de publicação da decisão do STF (02/04/93). Quanto à cota café, não foi editado qualquer ato autorizando a sua restituição, encontrando-se a autoridade administrativa impedida de promovê-la, conclusão essa que se harmoniza com o próprio raciocínio aplicado ao Finsocial.

VEDAÇÃO REGIMENTAL

É vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação de lei, em virtude de inconstitucionalidade, salvo nos casos especificados, que não incluem a situação em tela (art. 22-A do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, com a redação dada pela Portaria MF nº 103/2002).

NEGADO PROVIMENTO POR MAIORIA.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Paulo Roberto Cucco Antunes e Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior que davam provimento.

Brasília-DF, em 17 de setembro de 2004



HENRIQUE PRADO MEGDA
Presidente



MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Relatora

19 OUT 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO e WALBER JOSÉ DA SILVA. Ausentes os Conselheiros LUIS ANTONIO FLORA e SIMONE CRISTINA BISSOTO.

RECURSO Nº : 130.231
ACÓRDÃO Nº : 302-36.409
RECORRENTE : ESTEVE IRMÃOS S/A
RECORRIDA : DRJ/FLORIANÓPOLIS/SC
RELATOR(A) : MARIA HELENA COTTA CARDOZO

RELATÓRIO

A empresa acima identificada recorre a este Conselho de Contribuintes, de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis/SC.

DO PEDIDO DE RESTITUIÇÃO

A interessada apresentou, em 04/02/2000, o pedido de restituição de fls. 01, no valor de R\$ 137.366.536,57, referente a Cota de Contribuição sobre Exportação de Café, recolhida com base no Decreto-lei nº 2.295/86. O pedido foi apresentado na forma da Instrução Normativa SRF nº 21/97.

O pedido de restituição veio acompanhado de texto contendo fundamentação legal (fls. 02 a 28) e demais documentos de fls. 29 a 237.

Preliminarmente, a interessada esclarece que, apesar de os recolhimentos terem sido efetuados por cinco dos seus estabelecimentos (Santos, Vitória, Varginha, Rio de Janeiro e Paranaguá), os pedidos não foram apresentados em separado, tendo em vista que os estabelecimentos de Paranaguá e do Rio de Janeiro foram encerrados (fls. 40 a 44) e os de Vitória, Santos e Varginha, após cisão parcial, foram absorvidos pela sucessora (fls. 45 a 71). Esclarece ainda que os créditos tributários não foram objeto da cisão, permanecendo sob titularidade da cindida, ora requerente (fls. 45 a 71).

A fundamentação legal do pedido aponta, basicamente, o Recurso Extraordinário nº 191.044-5/SP, os Pareceres PGFN/CRE nº 948/98 e COSIT nº 58/98, o Decreto nº 2.346/97, a Instrução Normativa nº 21/97, com a redação dada pela de nº 73/97 e a Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSSAR nº 08/97.

Em 12/05/2000 foi apresentado o pedido de fls. 241/242, acompanhado dos documentos de fls. 243 a 276, retificando o crédito inicialmente pleiteado para R\$ 152.736.482,41.

DA DECISÃO DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL

Em 09/12/2002, a Delegacia da Receita Federal em Vitória/ES considerou improcedente o pedido, por meio do Parecer Seort nº 3.029/2002 (fls. 283), assim ementado: *pl*

RECURSO Nº : 130.231
ACÓRDÃO Nº : 302-36.409

“RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES

O direito de pleitear a restituição do tributo pago indevidamente ou a maior que o devido extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário.

PEDIDO PROCEDENTE”

DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Cientificada da decisão da DRF em 02/01/2003 (fls. 284), a interessada apresentou, em 29/01/2003, tempestivamente, a Manifestação de Inconformidade de fls. 285 a 302, contendo os seguintes argumentos, em síntese:

- o Supremo Tribunal Federal, em sua composição plenária, por unanimidade de votos, no controle difuso, julgou inconstitucional a instituição da quota do café por ato do Presidente do IBC (RE nºs 191.044-5/SP, publicados no D.J. de 31/10/97 (fls. 303 a 324), tendo sido tal decisão confirmada por inúmeros outros julgados;

- assentado que a contribuição em tela padeceu de vício de inconstitucionalidade na origem, esta não poderia ter sido exigida, daí que a requerente tem direito a reaver tudo quanto foi pago;

- como até o momento a atuação do STF se deu pelo controle difuso de constitucionalidade e ainda não houve o reconhecimento formal da inconstitucionalidade por parte do Secretário da Receita Federal, a autoridade administrativa pode e deve estender os efeitos da decisão do Excelso Pretório e promover a restituição;

- considera-se como termo de início do prazo decadencial a data do ato que reconheceu indevida a exigência;

- nesse sentido é o Parecer Normativo COSIT nº 58/98, arraigado na melhor doutrina e na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, bem como o entendimento de José Antonio Minatel, Edmar Oliveira Andrade Filho e Alberto Xavier;

- a jurisprudência administrativa caminha para esse mesmo entendimento (cita os Acórdãos nºs 108-05.791, 202-10.883, 201-73.669, 201-73.660 e 107-05.962);

- esse também é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (cita o Recurso Especial nº 76.248-RS e os Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 43.995-5/RS; *pel*)

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.231
ACÓRDÃO Nº : 302-36.409

- assim, tendo em vista a ausência de manifestação expressa do Secretário da Receita Federal quanto à inconstitucionalidade de que se trata, não há que se falar em início de prazo que pudesse extinguir o direito da requerente;

- ainda que assim não se entenda, esclareça-se que a exação em tela era sujeita a lançamento por homologação, sendo que a extinção definitiva do crédito tributário somente pode ocorrer após a homologação expressa ou tácita (art. 150, § 4º, do CTN);

- operando-se a homologação tácita após cinco anos da ocorrência do fato gerador, a prescrição, nos termos do art. 168, inciso I, do CTN, somente teria início após cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, visto que somente então o crédito estaria definitivamente extinto, conforme reiterada jurisprudência do STJ;

- ainda que se afastasse a contagem do prazo prescricional a partir da publicação do acórdão no RE nº 191.044-5, o que não se admite, ainda assim o prazo prescricional correria por dez, e não por cinco anos;

- a competência para administrar a cota sobre exportação de café é da Secretaria da Receita Federal, conforme art. 16 da Lei nº 7.739/89, Portaria Interministerial nº 183/80 e Instruções Normativas SRF nºs 73/87 e 12/90 (cita Acórdão nº 303-27.453);

- corroborando todo o alegado até então, podem ser citados os Acórdãos nºs 303-29.433 e 302-34.812.

Ao final, a interessada pede o deferimento do pedido de restituição.

DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Em 18/07/2003, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis/SC exarou o Acórdão DRJ/FNS nº 2.826 (fls. 326 a 332), indeferindo a solicitação de restituição, conforme os seguintes argumentos, em resumo:

- o pagamento de tributo indevido confere ao contribuinte direito à restituição, a extinguir-se no prazo de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário, conforme o disposto nos artigos 165 e 168 do CTN;

- no caso em tela, os créditos tributários extinguiram-se, em princípio, nas datas dos pagamentos ou cobranças da exação (art. 156, inciso I, do CTN), portanto essas datas constituem os marcos iniciais dos prazos decadenciais (art. 168, inciso I, do CTN);

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.231
ACÓRDÃO Nº : 302-36.409

- o Decreto nº 2.346/97, cujas regras vinculam a Administração Pública Federal, determina que decisões proferidas pelo STF, declarando a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, só alcançam os atos que ainda sejam passíveis de revisão (art. 1º, § 1º);

- tal mandamento aplica-se inclusive aos casos em que a inconstitucionalidade seja proferida, *incidenter tantum*, pelo STF e haja suspensão de sua execução pelo Senado Federal (§ 2º do mesmo art. 1º);

- ainda que não se concorde com a linha doutrinária adotada pelo citado decreto, não há como afastar suas conclusões, no sentido de que a decisão do STF declaratória de inconstitucionalidade, para a administração pública federal, salvo expressa determinação em contrário, é dotada de efeito *ex tunc*, que só será pleno se o ato praticado, com base na norma declarada inconstitucional, ainda for suscetível de revisão administrativa ou judicial;

- portanto, o Decreto nº 2.346/97 só admite revisão, na esfera administrativa, daquilo que ainda seja passível de modificação, ou seja, quando não tenha ocorrido, por exemplo, a prescrição ou a decadência do direito, ou mesmo quando seja impossível, por qualquer razão, a reversão da situação;

- o CTN não prevê tratamento diferenciado em virtude desta ou daquela hipótese, daí que a decadência se opera, peremptoriamente, com o término do prazo retrocitado, independentemente da situação jurídica que envolveu a extinção, não importando se a lei que serviu de base à exigência foi posteriormente declarada inconstitucional, pois as relações que se concretizaram sob a sua égide só podem ser desfeitas se não houver expirado o prazo para revisão;

- interpretação diversa traria desastrosas conseqüências para a segurança jurídica, ressaltando-se que o princípio da segurança jurídica não se aplica apenas ao administrado, mas também à Administração Pública;

- a prosperar a tese defendida pela interessada, seria possível imaginar contribuintes reivindicando restituição décadas após o pagamento;

- Aliomar Baleeiro já consignava que a restituição de tributo rege-se pelo CTN, independentemente da razão pela qual o pagamento se tornou indevido, e que a inconstitucionalidade era das causas mais freqüentes de aplicação do inciso I, do art. 165;

- se existe norma legal sobre a matéria, não pode o intérprete negar-lhe vigência e assumir a função legislativa; *pel*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.231
ACÓRDÃO Nº : 302-36.409

- conforme pronunciamento do STF no Recurso Extraordinário nº 57.310-PB, de 1964, "declarada inválida uma lei tributária, a consequência é a restituição das contribuições arrecadadas, salvo naturalmente as atingidas por prescrição";

- assim, deve ser rechaçada qualquer pretensão de se considerar as datas de publicação de Acórdão do STF ou de Resolução do Senado Federal como marcos iniciais dos prazos decadencial ou prescricional;

- no presente caso, os supostos créditos se referem a fatos geradores ocorridos entre 04/04/87 e 29/08/89, portanto o direito de a contribuinte requerer a restituição dos recolhimentos mais recentes decaiu em 29/08/94;

- ainda que se adotasse o critério que considera o prazo de cinco anos do fato gerador, acrescidos de mais cinco anos da data em que se deu a homologação tácita do lançamento, os supostos créditos também teriam sido alcançados pela decadência, em 29/08/99, já que o pedido de restituição foi protocolado em 04/02/2000;

- destarte, fica demonstrada, preliminarmente, a necessidade de se indeferir o pleito, tornando-se desnecessária a análise do mérito do pedido;

- não obstante, o presente pedido de restituição não reúne as mínimas condições para ser seriamente analisado, pelos motivos a seguir elencados;

- a interessada não figurou como parte em nenhum processo judicial no qual tenha sido declarada a inconstitucionalidade de que se trata;

- não existe decisão do STF, em sede de controle concentrado de constitucionalidade, na qual tenha sido declarada a inconstitucionalidade dos atos normativos que instituíram a exação objeto do processo;

- não existe Resolução do Senado Federal suspendendo a execução dos atos legais e normativos que instituíram a quota de contribuição ao IBC, embora existam decisões eventuais do STF, proferidas em sede de controle difuso, nas quais foi declarada a inconstitucionalidade dos atos mencionados;

- a conjugação dos fatos descritos leva à conclusão de que os atos legais e normativos que instituíram a exação de que se trata são válidos em relação à interessada, daí não poder a contribuinte pleitear a restituição de qualquer valor recolhido a esse título, ainda que o direito não houvesse sido alcançado pela decadência. *pl*

RECURSO Nº : 130.231
ACÓRDÃO Nº : 302-36.409

DO RECURSO AO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Cientificada do Acórdão de primeira instância em 22/10/2003 (fls. 334), a interessada apresentou, em 13/10/2003, tempestivamente, o recurso de fls. 335 a 370, acompanhado dos documentos de fls. 371 a 376, contendo as seguintes razões, em síntese:

- trata o presente caso, do julgamento do Recurso Extraordinário nº 191.044-5, pelo Tribunal Pleno do STF, no qual restou incontroverso que, além da não recepção do Decreto-lei nº 2.295/86 pelo novo ordenamento, referida exação foi declarada inconstitucional ainda sob a égide da Constituição pretérita;

- entretanto, a ementa do julgado não reflete o real conteúdo do julgado, conforme se depreende da leitura do voto do Ministro Ilmar Galvão;

- naquela oportunidade, discutia-se caso concreto de exigência fiscal à luz da Constituição vigente, razão suficiente para que o vício originário não fosse tão relevante quanto a não recepção do Decreto-lei nº 2.295/86 pela Constituição Federal de 1988, razão pela qual a ementa do julgado furtou-se a consignar a inconstitucionalidade pretérita;

- e nem se diga que, por não estar consignado na ementa, não teria sido esse o entendimento pacificado pela Suprema Corte, já que em ocasiões posteriores, nas quais se fez remissão expressa ao RE nº 191.044-5, salientou-se a inconstitucionalidade originária da cota de contribuição ao IBC (cita o RE nº 214.206-9, referente ao IAA, e o RE nº 290.076, acerca do Salário-Educação);

- ainda assim, o julgador de primeira instância entendeu que a inconstitucionalidade invocada não teria efeito para a recorrente, dando a entender que a decisão proferida em julgamento plenário poderia ter sido comunicada pelo STF ao Senado Federal, para que este, entendendo cabível, editasse resolução suspendendo a eficácia do Decreto-lei nº 2.295/86;

- não se pode negar que a mensagem do STF, a que alude o art. 178 do seu Regimento Interno, nunca foi enviada ao Senado Federal, entretanto há que se perquirir sobre as razões que obstaram a referida mensagem;

- o RE nº 191.044-5 foi interposto pela União Federal contra acórdão do TRF da 3ª Região, que não conhecera de sua apelação, fundamentando-se na não recepção do Decreto nº 2.295/86, e negando ainda provimento à remessa oficial;

- a União Federal lastreou seu recurso no permissivo contido no art. 102, inciso III, alínea "a", da Constituição Federal e, nesse caso, a praxe da Suprema *pel*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.231
ACÓRDÃO Nº : 302-36.409

Corte é no sentido de que, se após a análise do mérito, constata-se que não se configurou a contrariedade aos dispositivos constitucionais apontados, não se conhece do recurso, já que resta não satisfeito o permissivo que lhe dava fundamento;

- assim, o STF vai à questão de fundo do recurso, enfrenta-a, e só então retorna ao juízo de admissibilidade, para não conhecê-lo por não atender ao permissivo no qual fora classificado;

- por outro lado, se verificada a contrariedade ao dispositivo constitucional indicado, restará ao STF dar provimento ao recurso;

- em ambos os casos a Corte Máxima enfrenta o mérito da *quaestio juris* e, embora o julgamento vise, no controle difuso, manter ou afastar a exigência *in concreto*, tem de ser enfrentada a prejudicial questão da constitucionalidade da lei invocada;

- disso pode resultar, como no presente caso, na declaração *incidenter tantum* de inconstitucionalidade que, apesar de incidental, dela se extrai entendimento jurisprudencial emanado do STF;

- o que se diria, então, se tal julgamento fosse, como foi, efetuado pelo Tribunal Pleno, de forma incontroversa?

- interposto contra aresto do TRF da 3ª Região que concluiu pela não recepção do Decreto-lei nº 2.295/86, o RE nº 191.044-5 levou o STF a manter a decisão recorrida, calcando-se igualmente na não recepção da referida norma, o que foi apreendido das conclusões dos votos dos Ministros presentes ao julgamento;

- ao apreciar a questão de fundo, o STF acabou por declarar incidentalmente a inconstitucionalidade originária do Decreto-lei nº 2.295/86, o que se conclui pela leitura do inteiro teor dos votos e por posteriores remissões pelos Ministros participantes do julgamento;

- nem poderia ser diferente, já que, se a presente exação não fosse inconstitucional sob a égide da Constituição pretérita, jamais se falaria em não-recepção, verificando-se apenas a orientação contida no art. 25, I, do ADCT, conforme preceituou o Ministro Ilmar Galvão;

- assim, dever-se-ia tão-somente revogar o dispositivo de delegação de competência ao Poder Executivo, mantendo-se a exação cuja hipótese de incidência havia sido delineada antes do novo ordenamento, ainda que por delegação de competência para fixação de alíquota; 

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.231
ACÓRDÃO Nº : 302-36.409

- a conclusão a que se chegou não poderia ter sido alcançada de outra forma, senão reconhecendo-se a inconstitucionalidade originária do Decreto-lei nº 2.295/86, do contrário seria inevitável o provimento do RE nº 191.044-5, interposto pela União Federal;

- além da omissão quanto à inconstitucionalidade originária, foi ainda equivocada a conclusão do acórdão, vez que assentou a não-recepção da norma pelo novo ordenamento;

- ora, se a inconstitucionalidade é originária, não há que se falar em recepção ou negação, já que estes pressupõem a existência de norma válida perante o ordenamento rompido, ainda que seja para se concluir pela não-recepção;

- pacificada a inconstitucionalidade do Decreto-lei nº 2.295/86 frente à Constituição pretérita, esta conclusão já afastaria a contribuição sob a égide da Constituição vigente, ainda pelo mesmo vício de inconstitucionalidade que, por ser originária, jamais poderia ser sanado por hipotética pertinência da norma com a nova ordem jurídica;

- com efeito, a inconstitucionalidade originária, ao mesmo tempo que é suficiente para obstar a cobrança da exação também à luz da Constituição de 1988, constitui matéria prejudicial à análise de sua recepção ou não pelo referido texto;

- embora reconhecida a inconstitucionalidade pretérita, é a não recepção que consta da ementa do acórdão em tela, o que acarreta desastrosas conseqüências no que tange ao envio de mensagem ao Senado Federal, para edição de Resolução;

- o patente equívoco ocorrido na formulação da ementa do acórdão contaminou eventual mensagem que pudesse ser enviada ao Senado Federal para a edição da Resolução prevista na Lei Maior, em seu art. 52, inciso X (cita doutrina de Maria Helena Diniz);

- ora, se a Resolução do Senado Federal visa suspender a execução de lei declarada inconstitucional em julgamento concreto efetuado pelo Tribunal Pleno, por que haveria de ser editada para suspender a execução de Decreto-lei não recepcionado pela nova Constituição?

- pior, se a norma inquinada já havia sido revogada, qual a razão plausível para se suspender a execução de norma já não mais executada?

- obviamente não se encontra qualquer utilidade em uma Resolução do Senado Federal que se presta a suspender a execução de norma que não mais pertence ao ordenamento jurídico vigente;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.231
ACÓRDÃO Nº : 302-36.409

- portanto, não se pode esperar mensagem do STF para edição de Resolução do Senado Federal no caso em tela, já que esta seria inútil;

- ou seja, considerando-se a praxe do STF, de não conhecer recurso que, baseado na alínea "a", do inciso III, do art. 102 da Constituição, ataca decisão que não contraria norma constitucional, o que está intimamente ligado à apontada não recepção do Decreto-lei nº 2.295/86 pelo novo ordenamento, não há que se falar em Resolução do Senado Federal;

- poder-se-ia dizer que, a despeito da omissão verificada na ementa do acórdão, deveria ter sido expedida mensagem ao Senado Federal a fim de estender seus efeitos a todos os contribuinte, contudo a referida declaração de inconstitucionalidade se refere à Constituição pretérita, e não à atual, do que sobressalta a impossibilidade de Resolução do Senado Federal;

- destarte, comprovada a impossibilidade de edição de Resolução do Senado Federal suspendendo a eficácia do Decreto declarado inconstitucional no julgamento do RE nº 191.044-5, tal decisão do STF, incontroversa e definitiva, deve ser estendida aos demais contribuintes;

- dir-se-ia que, ainda assim, não caberia tal extensão, pois só pela via do controle concentrado de constitucionalidade poder-se-ia obter decisão com eficácia *erga omnes* e efeito vinculante, porém o caso em foco é tão peculiar que também não admite essa alternativa;

- isso porque, se considerada somente a não recepção do Decreto-lei pela Constituição de 1988, o STF não admitiria a ADIn (cita doutrina de Ives Gandra Martins);

- assim, no presente caso, não podendo ser editada Resolução do Senado, nem proposta ADIn, conclui-se que, se a declaração de inconstitucionalidade emanada do STF não for aplicada por este órgão julgante, estar-se-ia admitindo que o direito à restituição deveria ser individualmente pleiteado por cada contribuinte perante o Judiciário;

- tal conclusão é inadmissível, pois contraria o fundamento de existência dos Conselhos de Contribuintes, que é o de resolver conflitos ainda na esfera administrativa, evitando-se o abarrotamento do Poder Judiciário;

- no sentido do atendimento do presente pleito, cita-se Parecer PGFN nº 439/96;

- o Decreto nº 2.346/97 também determina que as decisões do STF, que fixem de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional, *et*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.231
ACÓRDÃO Nº : 302-36.409

devem ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal, obedecidos os procedimentos nele estabelecidos;

- nem se sustente que referido decreto só se referiria ao controle concentrado de constitucionalidade, porque do STF emanam decisões com efeitos *erga omnes*, sendo desnecessária a edição de decreto determinando sua observância pela Administração Pública;

- esposando esse entendimento, cita-se o Parecer PGFN nº 948/98;

- admitida a obrigação de, no presente caso, a Administração Federal acatar a declaração de inconstitucionalidade, há que se atentar para o fato de que o cômputo da prescrição, tratada como decadência pela decisão recorrida, sofre profundas alterações, distanciando-se do entendimento da administração federal ora combatido (cita doutrina de San Tiago Dantas);

- considerando-se a presunção de constitucionalidade das leis, é incontornável a conclusão de que somente com a declaração de inconstitucionalidade tal presunção pode ser elidida, surgindo, então, a lesão ao direito que dá ensejo à contagem da prescrição;

- nesse sentido, somente a partir da declaração de inconstitucionalidade pelo STF pode ser contado o prazo prescricional para a restituição do pagamento indevido;

- desse entendimento comunga o STJ, que pacificou sua jurisprudência nos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 43.995-5/RS, relatado pelo Ministro César Asfor Rocha (cita também o REsp nº 76.248-RS);

- mesmo após a edição do Ato Declaratório SRF nº 96/99, o Segundo Conselho de Contribuintes vem entendendo conforme os tribunais superiores (cita os Acórdãos nºs 201-73.669);

- também a Câmara Superior de Recursos Fiscais, bem como a doutrina, entendem que o termo inicial para a contagem do prazo decadencial inicia-se da publicação do acórdão proferido pelo STF (cita o Acórdão CSRF nº 01-03.239 e a doutrina Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho e de Edmar Oliveira Andrade Filho);

- ainda conforme o Parecer COSIT nº 58/98, antes de a lei ser declarada inconstitucional, não há que se falar em pagamento indevido, pois até então, por presunção, era a lei constitucional e os pagamentos efetivamente devidos; *pel*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.231
ACÓRDÃO Nº : 302-36.409

- resta ainda a controvérsia acerca da extensão da declaração de inconstitucionalidade proferida no controle difuso;

- nesse tocante, o Primeiro Conselho de Contribuintes, quando do julgamento de auto de infração referente ao PIS/Faturamento, Acórdão nº 101-87.950, proferido em 23/02/95, antes portanto da Resolução nº 49, de 10/10/95, afastou a aplicação dos Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, com base exclusivamente em decisão *in concreto* do STF;

- assim, tendo sido a decisão do STF proferida em sessão plenária, por maioria de votos, com julgamento do mérito, deve ser observada pelos órgãos julgadores, sendo desnecessária a edição de Resolução;

- corroborando o alegado até então, citam-se os Acórdãos nºs 303-29.433, 302-35.344, 302-35.343, 303-30.569, 303-30.366 e, mais recentemente, o Recurso Voluntário nº 126.591;

- por conseguinte, no presente caso, a aplicação do entendimento do STF, por este Conselho de Contribuintes, não se mostra apenas possível, como também obrigatório;

- ou seja, é a partir da data da publicação do acórdão que declarou a inconstitucionalidade do Decreto-lei nº 2.295/86 que começa a fluir o prazo prescricional para o pleito de restituição dos valores indevidamente recolhidos a título da Cota de Contribuição ao IBC (cita doutrina de Marco Aurélio Greco e Helenilson Cunha Pontes);

- por fim, ainda que a DRJ em Florianópolis/SC não tenha se pronunciado acerca da correção monetária, reitera-se que esta foi aplicada conforme o IPC do IBGE;

- a regra de atualização monetária deve contemplar todo o período envolvido, conforme entendeu a Advocacia Geral da União no Parecer nº AGU/MF-01/96, DOU de 18/01/96;

Ao final, a recorrente requer, conforme a Lei nº 8.383/91 e a IN SRF nº 21/97, agora IN SRF nº 210/2002, seja dado provimento integral ao recurso, deferindo-se o pedido na forma originalmente pleiteada.

O processo foi distribuído a esta Conselheira, numerado até as fls. 378 (última), que trata da tramitação dos autos no âmbito deste Colegiado.

É o relatório. *pl*

RECURSO Nº : 130.231
ACÓRDÃO Nº : 302-36.409

VOTO

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

Trata o presente processo, de pedido de restituição da cota de contribuição incidente sobre exportações de café, instituída pelo Decreto-lei nº 2.295/86, recolhida de janeiro de 1987 a agosto de 1989 (fls. 245 a 276), denegado pela Delegacia da Receita Federal em Vitória/ES, por meio do Parecer SEORT nº 3.029/2002 (fls. 283).

Irresignada, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade, instaurando-se assim o contraditório. Levado o litígio ao exame da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis/SC, essa exarou o Acórdão DRJ/FNS nº 2.826, de 18/07/2003, declarando a decadência e considerando inconsistente o pedido, razão pela qual foi interposto recurso voluntário, aportando os autos a este Conselho de Contribuintes.

Justificando o pedido de restituição, a interessada apresenta em seu recurso alegações que podem ser agrupadas nos seguintes blocos:

A) o Supremo Tribunal Federal, por meio do Recurso Extraordinário nº 191.044-5/SP (DJ de 31/10/97), julgou que a exação de que se cuida já nascera indevida, por vício de inconstitucionalidade na origem, o que foi confirmado por acórdãos posteriores. Entretanto, o patente equívoco na formulação da ementa do citado precedente do STF, deixando-se de consignar a inconstitucionalidade originária e registrando-se apenas a não recepção do Decreto-lei nº 2.295/86 pela Constituição de 1988, comprometeu a possibilidade de envio de mensagem ao Senado Federal, para a edição de Resolução;

B) na impossibilidade de edição de Resolução do Senado Federal, pelos motivos acima, e de ajuizamento de ADIn, por tratar-se de inconstitucionalidade em face da Constituição pretérita, cabe aos órgãos julgadores administrativos aplicar a declaração de inconstitucionalidade incontroversa e definitiva emanada do STF, com base no Decreto-lei nº 2.295/86 e nos Pareceres PGFN/CRF nº 439/96 e PGFN/CRE nº 948/98;

C) quanto à decadência (que a interessada chama de prescrição), doutrina e jurisprudência, inclusive do STJ, pontificam que, no caso de indébitos originários de pagamentos considerados indevidos no contexto de solução jurídica conflituosa, o termo inicial para o exercício do direito à restituição é a publicação da

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.231
ACÓRDÃO Nº : 302-36.409

respectiva decisão (no caso, a data de publicação do resultado do julgamento do Recurso Extraordinário nº 191.044-5/SP, que ocorreu em 31/10/97);

D) o Parecer COSIT nº 58/98 adota o entendimento de que, antes de a lei ser declarada inconstitucional, não há que se falar em pagamento indevido, pois até então, por presunção, era a lei constitucional e os pagamentos efetivamente devidos;

E) o Primeiro Conselho de Contribuintes, quando do julgamento de Auto de Infração referente ao PIS/Faturamento, Acórdão nº 101-87.950, proferido em 23/02/95, antes portanto da Resolução nº 49, de 10/10/95, afastou a aplicação dos Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, com base exclusivamente em decisão *in concreto* do STF;

F) a interessada tem direito à restituição dos créditos pleiteados, apurados conforme planilha de cálculos anexa, acrescidos de correção monetária plena e incluídos os expurgos inflacionários ocorridos no período.

Embora esta Conselheira considere a decadência como matéria de mérito (art. 269 do Código de Processo Civil), tal tema vem sendo tratado pelos Conselhos de Contribuintes como preliminar e, por isso mesmo, abordado em primeiro plano. Não obstante, no caso em questão, o posicionamento sobre a decadência passa necessariamente pela abordagem do próprio direito material alegado, razão pela qual serão apresentadas considerações prévias ao exame da decadência que, sem dúvida alguma, encontram-se conectadas à operação de verificação sobre a perda do direito de pleitear a restituição em tela.

Antes de mais nada, releva notar que a interessada não figurou como parte no precedente judicial invocado (Recurso Extraordinário nº 191.044-5/SP).

Por outro lado, em se tratando de Recurso Extraordinário, a manifestação do STF se dá pela via de exceção, também conhecida como **controle difuso**, incidental ou em concreto, cujos efeitos só atingiriam automaticamente as partes em litígio. Relativamente a terceiros não integrantes da lide, a decisão proferida em sede de controle difuso de constitucionalidade só lhes poderia ser aplicada se dotada de efeitos *erga omnes*.

A problemática aqui abordada traz a lume as diferenças verificadas, no que tange às suas atribuições, entre o Juiz e o Julgador Administrativo. Tais diferenças parecem ser desconhecidas da recorrente, que a todo o momento está a exigir do Julgador Administrativo providências que lhe são defesas, embora passíveis de implementação por parte do Juiz.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.231
ACÓRDÃO Nº : 302-36.409

Assim, é perfeitamente cabível a um Ministro do Superior Tribunal de Justiça, ou mesmo a um Juiz Singular, estender efeitos de decisões do Supremo Tribunal Federal, ainda que proferidas em sede de controle difuso, a terceiro não participante do litígio, sem a necessidade de atendimento a determinados requisitos. Ora, se o próprio controle difuso de constitucionalidade pode ser exercido pelo Juiz Singular (o que significa deixar de aplicar, no caso concreto, lei que entenda inconstitucional), com muito mais razão este estará apto a automaticamente estender efeitos de inconstitucionalidade já declarada pela Suprema Corte. Nesse sentido, cabe trazer à colação trecho de Ronaldo Poletti¹:

“O juiz singular, ao sentenciar, aplica a um caso concreto o comando abstrato contido na norma. Para isso, ele precisa escolher a norma, bem como, interpretá-la. Quando ele deixa de aplicar uma lei, por entendê-la contrária à Constituição, estará, pelo seu juízo, aplicando esta última e declarando a primeira inconstitucional. Não aplica a lei, formalmente válida, pois, contrária à Lei Maior, ela não é lei. A fundamentação de sua decisão, e ela própria, consubstanciam uma declaração de inconstitucionalidade.”

A atividade do Julgador Administrativo, por sua vez, possui limitações, uma vez que inserida no Poder Executivo, ao qual não é permitido o afastamento puro e simples da norma, já que sua função precípua é exatamente cumprir e fazer cumprir a lei.

Destarte, a declaração de inconstitucionalidade exarada em Recurso Extraordinário não possui o condão de vincular o Julgador Administrativo, compelindo-o a estender os seus efeitos a terceiros estranhos à relação processual. Não obstante, tal extensão pode ser promovida em situações determinadas, conforme autorização contida no Decreto nº 2.346/97, a ser abordado ainda neste voto.

Assim, passa-se à análise do item “A”, que contém argumentação no sentido de que o Supremo Tribunal Federal, por meio do Recurso Extraordinário nº 191.044-5/SP, teria julgado que a exação de que se cuida já nascera indevida, por vício de inconstitucionalidade na origem, mas que, entretanto, o patente equívoco na formulação da respectiva ementa, deixando-se de consignar a inconstitucionalidade originária e registrando-se apenas a não recepção do Decreto-lei nº 2.295/86 pela Constituição de 1988, teria comprometido a possibilidade de envio de mensagem ao Senado Federal, para a edição de Resolução. *pl*

¹ POLETTI, Ronaldo. *Controle da Constitucionalidade das Leis*. Rio de Janeiro: Forense, 2000. P. 198 / 199.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.231
ACÓRDÃO Nº : 302-36.409

A decisão judicial de que se cuida é aquela proferida pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 191.044-5/SP (DJ de 31/10/97), interposto pela União Federal, contra decisão da 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, que não conhecera da apelação e negara provimento à remessa oficial, em acórdão assim ementado:

“PROCESSUAL CIVIL – TRIBUTÁRIO – APELAÇÃO – AUSÊNCIA DE RAZÕES – NÃO CONHECIMENTO – DECRETO-LEI 2295/86 – NÃO RECEPÇÃO PELA CARTA MAGNA VIGENTE.

I – Apelação interposta pela União Federal não conhecida pela ausência de razões.

II – O Decreto-lei 2295/86 foi extirpado do nosso ordenamento jurídico, pela sua não recepção pelo Sistema Tributário Constitucional.

III – O § 1º, do art. 153, da Constituição atual, que dispõe sobre as hipóteses em que o Poder Executivo pode alterar alíquotas dos impostos, não prevê a contribuição na exportação de café.

IV – Apelação não conhecida.

V – Remessa oficial a qual se nega provimento.”

Em face deste acórdão, a União Federal interpôs Recurso Extraordinário, fundado no art. 102, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal, alegando violação de dispositivos constitucionais (art. 149 da Carta Magna, e 25, inciso I, e 34, § 5º, do ADCT).

O dispositivo constitucional acima negrito estabelece, *verbis*:

“Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

.....

III – julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:

a) contrariar dispositivo desta Constituição;”

Ora, é sabido que as possibilidades de apresentação de Recurso Extraordinário estão limitadas aos permissivos constitucionais, materializados nas

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.231
ACÓRDÃO Nº : 302-36.409

alíneas do artigo transcrito. Assim, antes de se conhecer do recurso, é feito o seu exame de admissibilidade, para a verificação do enquadramento do caso concreto ao permissivo. Não se configurando o enquadramento, o recurso não pode ser conhecido.

No caso da alínea “a”, em especial, a análise da admissibilidade do recurso se confunde com a própria análise do mérito, já que, se conhecido, o recurso obrigatoriamente terá de ser provido. Isso porque o ato de perquirir se a decisão recorrida contrariou ou não dispositivos da Constituição – no caso, o art. 149 do texto principal, e 25, inciso I, e 34, § 5º, do ADCT – envolve a análise do próprio mérito, ou seja, a análise sobre a constitucionalidade do ato inquinado (Decreto-lei nº 2.295/86).

Explicando melhor: houve uma decisão *a quo* considerando um decreto-lei não recepcionado pela Constituição Federal de 1988, portanto favorável ao sujeito passivo. Contra esse ato, é interposto recurso pela União Federal, cujo pressuposto de conhecimento é a inconstitucionalidade da decisão *a quo*. Cabe ao STF, para admitir tal recurso, constatar que a decisão recorrida era efetivamente inconstitucional. Para isso, a *contrario sensu*, o STF teria de concluir pela recepção do decreto-lei pela Constituição Federal de 1988, o que envolve obviamente a análise do mérito do recurso. Se o STF concluísse pela recepção do decreto-lei, é claro que o recurso teria de ser conhecido e provido. No caso em tela, essa análise foi feita, concluindo o STF que o decreto-lei não fora efetivamente recepcionado pela Carta de 1988, portanto a decisão não contrariou os dispositivos constitucionais alegados pela União Federal, daí a impossibilidade de conhecimento do recurso, uma vez que não há subsunção da hipótese ao permissivo da alínea “a”, do inciso III, do art. 102, da Constituição Federal.

A problemática do permissivo referente ao Recurso Extraordinário, contido na alínea “a”, do inciso III, do art. 102, da Constituição Federal, repete-se na alínea “a”, do inciso III, do art. 105, da Carta Magna, desta feita em relação ao Recurso Especial, cuja competência para julgamento é do Superior Tribunal de Justiça. Sobre a questão, a manifestação de Barbosa Moreira é válida para ambos os casos (REsp e RE), ressalvando-se que, no caso do STF, trata-se de contrariedade à Constituição, enquanto que o STJ trata de contrariedade à lei federal:²

“Ora, limitando o discurso, *commoditatis causa*, à hipótese de *contrariedade a lei federal*, não há quem não perceba que, tomada a Constituição ao pé da letra, se teria conferido ao Superior Tribunal de Justiça atribuição intrinsecamente contraditória. Ele deveria julgar o recurso especial apenas nos casos em que a decisão recorrida houvesse contrariado lei federal; ou, em outras palavras: *pel*”

² MOREIRA, José Carlos Barbosa. Que significa “não conhecer” de um recurso?. Revista da Academia Brasileira de Letras Jurídicas. Rio de Janeiro, Ano X, nº 9, 1º semestre de 1996, p. 193.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.231
ACÓRDÃO Nº : 302-36.409

apenas nos casos em que o recorrente tivesse razão. Sucede que, para verificar se a lei federal foi mesmo contrariada, e portanto se assiste razão ao recorrente, o Superior Tribunal de Justiça *precisa julgar o recurso especial! Quid iuris se, julgando-o, chega o tribunal à conclusão de que não se violou a lei, de sorte que o recorrente não tem razão? Literalmente entendido o texto constitucional, haveria o Superior Tribunal de Justiça andado mal em julgar o recurso: a decisão recorrida não contrariou lei federal, logo a espécie não se enquadra na moldura do art. 105, III, letra a ... Mas como poderia o tribunal, a priori, sem julgar o recurso, adivinhar o sentido em que viria a pronunciar-se, na eventualidade de julgá-lo?*

Eis o pobre Superior Tribunal de Justiça metido, sem culpa sua, em dilema implacável: diante do recurso especial, ou o julga, a fim de ver se a lei federal foi violada, e arrisca-se a, concluindo pela negativa, exceder os limites traçados pela Carta da República; ou então se abstém de julgá-lo, e assume o risco de descumprir a atribuição constitucional, porque sempre era possível que a lei federal tivesse realmente sido violada...”

A questão também não passou despercebida ao Ministro Sepúlveda Pertence, que assim assentou em seu voto, proferido no julgamento do Recurso Extraordinário nº 298.694 (DJ de 23/04/2004):

“A dificuldade, quando se cuida de RE pela letra ‘a’, parece decorrer do dogma de que, então, conhecido, deva ele necessariamente ser provido.

Ouso entender chegada a hora de rever a máxima, construída por motivos pragmáticos, que tenho recordado.

Já denunciada pelo notável Castro Nunes (), a confusão entre a admissibilidade e o provimento do RE, ‘a’, tem sido objeto de crítica veemente e de inequívoca procedência de Barbosa Moreira ().”

Com efeito, a ementa do Recurso Extraordinário 191.044-5/SP, que tratou da contribuição que ora se examina, trazida à colação pela interessada às fls. 110, permite verificar que os Ministros do STF decidiram, por unanimidade de votos, não conhecer do Recurso Extraordinário, inexistindo, por conseguinte, o julgamento formal do mérito. *pl*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.231
ACÓRDÃO Nº : 302-36.409

Claro está que, pelos motivos expostos, ligados ao permissivo constitucional, a análise sobre a admissibilidade se confunde com a análise do mérito. Assim, embora no recurso em questão o mérito tenha sido fartamente discutido, ele não foi expressamente julgado em todos os seus aspectos, como por exemplo, quanto aos limites temporais da inconstitucionalidade. O que se quer mostrar é que, embora este tema tenha sido tratado, não se sabe qual seria o resultado, uma vez que o recurso não foi conhecido.

O Sr. Ministro Relator Carlos Velloso considerou que o Decreto-lei nº 2.295/86 apenas não fora recepcionado pela Constituição Federal de 1988, sendo forte na vigência da Emenda Constitucional de 1969. Nesse caso, tratar-se-ia de revogação do ato legal pela nova ordem constitucional, e somente seriam indevidas as contribuições pagas após abril de 1989, por força do art. 25, I, do ADCT à CF/88.

Já os Srs. Ministros Ilmar Galvão e Marco Aurélio entenderam que o Decreto-lei nº 2.295/86 já nasceu inconstitucional, pois que contrariava o art. 21, § 2º, da Emenda Constitucional nº 01/69. Seria um caso, pois, de inconstitucionalidade pretérita, e considerar-se-iam indevidas as contribuições pagas desde a sua instituição.

Quanto a esse último posicionamento, que a interessada insiste em afirmar que foi objeto de decisão no RE nº 191.044-5/SP, releva notar que ele não poderia sequer ter sido votado, ainda que o recurso tivesse sido conhecido. Isso porque a hipótese configuraria *reformatio in pejus*, o que não é admitido no Direito Pátrio. Explicando melhor: o recurso da União Federal teve como objetivo a reforma da decisão do TRF que, considerando o Decreto-lei nº 2.295/86 não recepcionado pela Constituição Federal de 1988, conseqüentemente tornou indevidas as contribuições pagas a partir daí (com a ressalva do ADCT, art. 25, inciso I). Assim, o STF jamais poderia, nesse mesmo Recurso Extraordinário, decidir pela inconstitucionalidade pretérita, já que tal decisão tornaria indevidas também as contribuições anteriores à Carta Magna de 1988. Destarte, a União Federal teria, ela própria, recorrido em seu malefício, uma vez que, interpondo recurso para recuperar as contribuições posteriores à Constituição Federal de 1988, após o julgamento do STF estaria sem essas contribuições, e também sem as contribuições anteriores, o que constituiria verdadeiro absurdo processual.

Claro está que o Ministro Ilmar Galvão só externou a tese da inconstitucionalidade pretérita para justificar sua mudança de posicionamento, pois, como consta de seu voto, até então o decreto-lei em comento era por ele considerado constitucional, apenas com a ressalva da alteração de alíquota pelo Poder Executivo, impossível de ser exercida, uma vez que o IBC já havia sido extinto.

O não conhecimento do recurso por unanimidade de votos permite concluir que todos os Ministros concordaram com o fato de que a decisão recorrida não contrariou dispositivo constitucional, uma vez que, do contrário, o recurso teria

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.231
ACÓRDÃO Nº : 302-36.409

sido conhecido e provido. Entretanto, não se pode dizer que o Acórdão do STF que aqui se analisa tenha feito coisa julgada material.

Com efeito, não conhecido o recurso, ficou ratificada a decisão proferida pelo tribunal *a quo*, que entendeu que o Decreto-lei nº 2.295/86 apenas não fora recepcionado pela Constituição Federal de 1988. Assim, não se pode falar em decisão definitiva do STF, mas sim em decisão definitiva do TRF.

Resta esclarecer que a problemática do permissivo contido na alínea “a”, do inciso III, do art. 102, da Constituição Federal, acima retratada, foi recentemente resolvida, por meio do Recurso Extraordinário nº 298.694, publicado em 23/04/2004, assim ementado:

“II. Recurso extraordinário: letra ‘a’: alteração da tradicional orientação jurisprudencial do STF, segundo a qual só se conhece do RE, ‘a’, se for para dar-lhe provimento: **distinção necessária entre o juízo de admissibilidade do RE, ‘a’** - para o qual é suficiente que o recorrente alegue adequadamente a contrariedade pelo acórdão recorrido de dispositivos da Constituição nele prequestionados - e o **juízo de mérito**, que envolve a verificação da compatibilidade ou não entre a decisão recorrida e a Constituição, ainda que sob prisma diverso daquele em que se hajam baseado o Tribunal *a quo* e o recurso extraordinário.”

Diante de todo o exposto, conclui-se que, ao contrário do que afirma a recorrente, não houve qualquer erro quando da elaboração da ementa do Recurso Extraordinário nº 191.044-5/SP, e que dela não constou a inconstitucionalidade pretérita simplesmente porque tal tema não era sequer objeto de votação, nem tanto por não ter sido conhecido o recurso, mas principalmente pelo fato de que, naquele caso, o que se discutia era a não recepção do decreto-lei pela Constituição de 1988, nos estritos limites do Acórdão recorrido do TRF, conforme os princípios do *tantum devolutum quantum appellatum* e da proibição da *reformatio in pejus*.

Corroborando esse entendimento, convém trazer à colação trechos do voto proferido no Recurso Extraordinário nº 408.830-4/ES (publicado no DJ de 04/06/2004), em que o Relator, Ministro Carlos Velloso, deixa claro que, até aquele momento, o STF só havia decidido sobre a não recepção do Decreto-lei nº 2.295/86 pela Constituição de 1988:

“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 gel

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.231
ACÓRDÃO Nº : 302-36.409

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)

Para que não restem dúvidas, o parecer do Ministério Público, cujas conclusões constam do relatório do mesmo RE nº 408.830-4/ES, assim registra:

A matéria ora em debate, no que tange à inconstitucionalidade originária do DL nº 2.295/86, não foi, entretanto, decidida pelo Plenário dessa Corte Suprema no RE 191.044/97, vez que o caso em análise naquele recurso dizia respeito à constitucionalidade da contribuição sobre a exportação do café no regime da CF/1988. No entanto, o Exmo. Sr. Ministro Ilmar Galvão, em seu voto vista, abordou a questão que ora se discute.” (grifei)

Assim, a inconstitucionalidade pretérita nunca poderia ter constado da ementa do RE 191.044-5/SP, pela simples razão de que o vício originário não fora declarado naquele julgado, que se restringia à não recepção do Decreto-lei nº 2.295/86 pela Constituição de 1988. Por esse mesmo motivo não foi encaminhada qualquer mensagem do STF ao Senado Federal, já que esse trâmite é reservado aos casos de inconstitucionalidade, o que efetivamente não ocorrera no RE 191.044-5/SP, conforme reconhece o próprio Ministro Carlos Velloso no RE 408.830-4/ES.

Com efeito, a inconstitucionalidade pretérita do Decreto-lei nº 2.295/86 só veio a ser declarada, ainda no controle difuso, muito tempo depois, quando do julgamento do mesmo Recurso Extraordinário nº 408.830-4/ES, cuja decisão, publicada no DJ de 04/06/2004, a seguir se transcreve:

“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, *fel*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.231
ACÓRDÃO Nº : 302-36.409

justificadamente, os Senhores Ministros Celso de Mello e Nelson Jobim.”

Destarte, também cai por terra a afirmação da recorrente, no sentido de que, no caso em tela, não se poderia esperar uma mensagem do Supremo Tribunal Federal para a edição de Resolução do Senado Federal. Isso porque, em 09/07/2004, por força do RE nº 408.830-4/ES – o primeiro a declarar a inconstitucionalidade pretérita do Decreto-lei nº 2.295/86, cuja decisão foi acima transcrita – o Sr. Presidente do Supremo Tribunal Federal encaminhou o Ofício nº 108/P-MC ao Sr. Presidente do Senado Federal (informação disponível em www.stf.gov.br), com o seguinte teor:

“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.”

Diante do exposto, conclui-se que, relativamente aos precedentes do Terceiro Conselho de Contribuintes, trazidos à colação pela recorrente, exarados em 2000, 2002 e 2003, esses deram provimento a pedidos de restituição, estendendo a terceiros efeitos que nem o próprio STF havia concedido às partes litigantes no RE 191.044-5/SP, julgado em 1997. Explicando melhor, ditos precedentes administrativos não só declararam a inconstitucionalidade originária do Decreto-lei nº 2.295/86 alguns anos antes de o próprio STF fazê-lo (o que ocorreu somente em 2004), como também usurparam a competência do Senado Federal, arvorando-se em atribuir efeitos *erga omnes* acerca de inconstitucionalidade que só foi comunicada àquela Casa Legislativa em 09/07/2004. Tais impropriedades jurídicas dispensam explicações sobre a impossibilidade de adoção dos citados precedentes administrativos.

Demonstrado que o RE nº 191.044-5/SP apenas tratou da não recepção do Decreto-lei nº 2.295/86, convém trazer à colação a questão da inconstitucionalidade superveniente, que remete a um aspecto extremamente polêmico, objeto de inúmeras manifestações por parte da doutrina e jurisprudência.

Trata-se da forma de tratamento do ordenamento jurídico pré-existente, em face do advento de uma nova Constituição. A problemática foi muito

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.231
ACÓRDÃO Nº : 302-36.409

bem delimitada por Marcio Augusto de Vasconcelos Diniz³, como abaixo se transcreve:

“... sob o parâmetro do novo sistema constitucional, ou as normas anteriores são recepcionadas, porque com ele se harmonizam, ou são rejeitadas por serem incompatíveis. A incompatibilidade, aqui, dá origem, em princípio, à cessação de sua vigência.

Até esse ponto, jurisprudência e doutrina convivem harmonicamente. A dissonância passa a ocorrer quanto ao modo pelo qual é visualizada a colisão acima posta em destaque: pelo prisma do Direito Intertemporal - a incompatibilidade se resolve pela revogação - ou através do juízo de inconstitucionalidade.”

A conclusão do autor, à altura da seriedade do problema, não poderia ser diferente:

“Mesmo que se admita a tese da revogação (não de uma revogação pura e simples, mas de revogação como consequência da inconstitucionalidade), a necessidade de segurança jurídica torna oportuna e necessária a intervenção do Supremo Tribunal Federal, no controle concentrado, para decidir, em caráter ‘erga omnes’, se a norma está ou não revogada, eis que, no caso, a decisão pressupõe prévia interpretação de normas constitucionais.

É bem verdade que, em virtude do controle difuso, aos juízes também poderia ser deferido o conhecimento da questão. Suas decisões, todavia, só produziriam efeitos ‘inter partes’ e dependeriam, se e quando a Corte Maior as apreciasse em caráter definitivo, de um agir heterônomo (do Senado Federal, nos termos do art. 52, inc. X, da Constituição Federal) para vir a ter eficácia geral.” (grifei)

Este posicionamento também é adotado por Ronaldo Poletti⁴, como a seguir se transcreve:

“O problema não se resume apenas na questão do *quorum* necessário à declaração de inconstitucionalidade e despicando para a revogabilidade, nem no descabimento da ação direta, se o dispositivo a examinar-se for entendido revogado; nem mesmo na 

³ DINIZ, Marcio Augusto de Vasconcelos. *Controle de Constitucionalidade e Teoria da Recepção*. Malheiros, p. 55/56 e 66

⁴ POLETTI, Ronaldo. *Op. cit.* p. 176/177.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.231
ACÓRDÃO Nº : 302-36.409

necessidade de o Senado suspender sua execução, a prevalecer a tese da revogação. A questão reside, primeiro, nos critérios para o exame da conformidade da norma com a Lei Maior; e, segundo, nos efeitos do juízo de inconstitucionalidade. Quanto ao primeiro aspecto, não há dúvida de que a lei anterior à Constituição merece igual presunção de constitucionalidade, senão maior, do que as outras. Deve, por isso, ser examinada, no tocante à sua conformidade hierárquica, com o maior rigor, e, somente em caso de radical incompatibilidade, justificar-se-á ser ela afastada de aplicação num caso concreto, se considerada inconstitucional ou revogada. Tal rigorismo se justifica em função da certeza do direito e da segurança jurídica, uma vez que até a data da promulgação do novo texto constitucional nenhuma dúvida se antepunha à lei, que, afinal vinha regendo relações jurídicas, sem qualquer oposição.

No tocante aos efeitos, nasce um dilema. Se admitida a tese da inconstitucionalidade, a lei assim declarada não poderá ser declarada nula *ex tunc*, senão a partir da promulgação do novo texto constitucional. Dessa forma, ou se abre uma exceção à doutrina de que a lei inconstitucional é nula desde sempre, não produzindo quaisquer efeitos, ou se admite a tese da revogação, cuja conclusão, todavia, há de ser cercada de iguais cautelas e cuidados daqueles recomendados para a conclusão de inconstitucionalidade.

O paradoxo, no entanto, existe em termos deontológicos, pois a lei anterior, desconforme com a nova Lei Maior, estaria a merecer, também, a suspensão de sua execução pelo Senado, após a decisão definitiva do Supremo Tribunal, como forma de garantia e segurança nas relações sociais, qualificadas pelo Direito.”(grifei)

Assim, ainda que se analise a questão das contribuições recolhidas posteriormente à Constituição de 1988 em sede de aplicação do Direito Intertemporal, admitindo-se a teoria da revogação, não estaria descartado, como entende a recorrente, o exame do ato pelo Supremo Tribunal Federal em sede de Adin, com vistas à aplicação de efeitos *erga omnes*, nem a sua suspensão pelo Senado Federal, em atenção ao princípio da segurança jurídica. Adicione-se a questão da aferição sobre a ocorrência de prescrição/decadência.

As considerações acima, por diversas vezes sustentadas por esta Conselheira, visam tão-somente esclarecer quanto à natureza do julgado representado pelo RE nº 191.044-5/SP. Não obstante, reitera-se aqui o posicionamento adotado em outros votos, no sentido de que, ainda que o precedente judicial de que se cuida

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.231
ACÓRDÃO Nº : 302-36.409

tivesse sido conhecido, declarando-se também a inconstitucionalidade pretérita do Decreto-lei nº 2.295/86 – como ocorreu com o RE 408.830-4/ES – a aplicação da respectiva decisão a terceiros não integrantes da lide, ainda mais com a finalidade de promover-se restituição de quantias pagas, não poderia ser automática, conforme será explicitado nos itens seguintes.

No item “B”, a recorrente sustenta que, na impossibilidade de edição de Resolução do Senado Federal, pelos motivos por ela alegados, e de ajuizamento de ADIn, por tratar-se de inconstitucionalidade em face da Constituição pretérita, caberia aos órgãos julgadores administrativos aplicar a declaração de inconstitucionalidade incontroversa e definitiva emanada do STF, com base no Decreto-lei nº 2.295/86 e nos Pareceres PGFN/CRF nº 439/96 e PGFN/CRE nº 948/98.

De plano, esclareça-se que, como demonstrado no item anterior, tão logo foi declarada a inconstitucionalidade originária do Decreto-lei nº 2.295/86, o STF encaminhou mensagem ao Senado Federal, com o escopo de edição de Resolução. A “impossibilidade” alegada pela recorrente se deve ao singelo fato de que tal inconstitucionalidade ainda não fora declarada até o julgamento do RE 408.830-4/ES, publicado em 16/04/2004.

Os argumentos esposados neste item ensejam profunda reflexão sobre o comportamento do Poder Executivo frente aos pronunciamentos do Excelso Pretório. Nesse passo, antes de mais nada, cabe relembrar o comando contido no art. 52, inciso X, da Constituição Federal:

“Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal:
(...)

X - suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal;”

Não obstante, a Lei nº 9.430/96, em seu artigo 77, estabeleceu:

“Art. 77. Fica o Poder Executivo autorizado a disciplinar hipóteses em que a administração tributária federal, relativamente aos créditos tributários baseados em dispositivo declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, possa:

I - abster-se de constituí-los; *pl*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.231
ACÓRDÃO Nº : 302-36.409

II - retificar o seu valor ou declará-los extintos, de ofício, quando houverem sido constituídos anteriormente, ainda que inscritos em dívida ativa;

III - formular desistência de ações de execução fiscal já ajuizadas, bem como deixar de interpor recursos de decisões judiciais.”

Como se vê, o dispositivo legal transcrito só prevê hipóteses em que o crédito tributário ainda não foi constituído (inciso I) ou, se o foi, ele ainda não se encontra extinto (incisos II e III).

Claro está que o objetivo do artigo não é a desobediência ao mandamento constitucional (art. 52, X), mas sim a promoção da economia processual, evitando-se os gastos com lançamentos, cobranças, ações e recursos, no caso de exigências baseadas em atos legais que o próprio STF vem considerando inconstitucionais.

Não se trata, portanto, da concessão de licença ao Poder Executivo para afastar a aplicação da lei, de forma ampla e irrestrita, mas sim de autorização para que sejam evitados procedimentos, de iniciativa da administração tributária, que levariam ao desperdício dos já escassos recursos humanos e materiais.

Exercendo a competência atribuída pelo art. 77, acima, o Poder Executivo editou o Decreto nº 2.346, de 10/10/97, argüido pela interessada em sua defesa, que estabeleceu os procedimentos a serem observados pela Administração Pública Federal em razão de decisões judiciais, assim determinando:

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

§ 1º Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia *ex tunc*, produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional, **salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial.**

§ 2º O disposto no parágrafo anterior aplica-se, igualmente, à lei ou ao ato normativo que tenha sua inconstitucionalidade proferida, incidentalmente, pelo Supremo Tribunal Federal, após a suspensão de sua execução pelo Senado Federal. *per*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.231
ACÓRDÃO Nº : 302-36.409

§ 3º O Presidente da República, mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida em caso concreto.

(...)

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

I - não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados;

II - não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União;

III - sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;

IV - sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal.

Parágrafo único. Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.” (grifei)

Quanto ao art. 1º, acima transcrito, este determina efetivamente que as decisões do STF que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional, devem ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal, porém deixa claro que, para tal, devem ser obedecidos os procedimentos estabelecidos naquele diploma legal, vedada assim qualquer tentativa de ampliação das hipóteses nele contidas.

No que tange aos parágrafos 1º e 2º, do art. 1º, do decreto em tela, não há dúvida de que esses dispositivos autorizam a aplicação dos efeitos *erga omnes* e *ex tunc* tanto para decisões judiciais em sede de controle concentrado, como também nos casos de controle difuso em que haja Resolução do Senado Federal suspendendo o ato inquinado. Não obstante, a parte final do § 1º esclarece que tais efeitos submetem-se à verificação sobre a ocorrência de fatos impeditivos da revisão administrativa ou judicial, como é o caso da prescrição e da decadência (a ser abordada ainda no presente voto).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.231
ACÓRDÃO Nº : 302-36.409

Sem dúvida, a edição do Decreto nº 2.346/97 abriu à Administração Pública Federal um leque de possibilidades frente às decisões emanadas do Supremo Tribunal Federal.

Relativamente às decisões definitivas proferidas em sede de controle difuso de constitucionalidade, que é o que interessa no presente processo, o citado decreto, acima transcrito, como não poderia deixar de ser, permaneceu fiel ao comando do art. 77, da Lei nº 9.430/96, como será demonstrado na seqüência.

O art. 1º, parágrafo 2º, do citado decreto, como já foi dito, permite que tais decisões tenham efeitos *erga omnes* (extensivo a terceiros não integrantes da lide) e *ex tunc* (retroativos), após a suspensão da lei ou ato normativo pelo Senado Federal. Tal hipótese não pode ser aplicada ao caso em questão, visto que não há notícia nos autos de que o Senado Federal já tenha suspenso a execução, no todo ou em parte, do Decreto-lei nº 2.295/86. Ainda que houvesse sido emitida dita Resolução, há que se atentar para a parte final do §1º, do art. 1º, do Decreto nº 2.346/97, que ressalva sobre as hipóteses de impossibilidade de revisão administrativa ou judicial (prescrição e decadência).

Ressalte-se que o decreto de que se trata, ao mencionar a Resolução do Senado Federal como requisito para a aplicação dos efeitos *erga omnes* e *ex tunc*, não faz qualquer concessão aos casos em que eventualmente o Senado Federal possa se recusar a emitir Resolução, razão pela qual não cabe ao intérprete perquirir se se trata de norma já revogada, ou de qualquer outro motivo.

Também não consta dos autos prova de que o Presidente da República tenha autorizado a extensão dos efeitos jurídicos da decisão judicial proferida no presente caso, como faculta o art. 1º, § 3º, do Decreto nº 2.346/97, embora o Chefe Maior do Executivo tenha sido cientificado da decisão no Recurso Extraordinário nº 408.83-47/ES, em 23/04/2004, por meio da Mensagem nº 626, via telex, e também pela Mensagem nº 21 (informações em www.stf.gov.br).

Relativamente ao art. 4º e seus incisos, ainda que houvesse ato do Secretário da Receita Federal ou do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aplicando qualquer dos procedimentos previstos à cota de contribuição incidente sobre as exportações de café, tal ato só alcançaria os créditos tributários não constituídos (inciso I, primeira parte), ou constituídos e não pagos (inciso I, parte final, e incisos II a IV), hipóteses diversas do caso sob exame, que trata de restituição (crédito definitivamente constituído e extinto pelo pagamento).

Claro está que as providências constantes dos incisos I a IV, do art. 4º, do Decreto nº 2.346/97, não são dirigidas aos Órgãos Julgadores Administrativos, mas sim aos Órgãos Lançadores e Órgãos Preparadores do processo administrativo fiscal, já que se trata de não constituição, retificação e cancelamento de créditos *pl*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.231
ACÓRDÃO Nº : 302-36.409

tributários; não efetivação de inscrição e revisão de valores inscritos em Dívida Ativa da União; e desistência de ações de execução fiscal (a cargo da Procuradoria da Fazenda Nacional).

Quanto aos Órgãos Julgadores Administrativos, o parágrafo único do art. 4º, do decreto em exame traz regra específica, segundo a qual este Conselho de Contribuintes poderia efetivamente afastar a aplicação de ato legal considerado inconstitucional. Entretanto, aquele dispositivo especifica em que situação isso pode ocorrer, ou seja, somente na hipótese de recurso contra a constituição de crédito tributário, ainda não definitivamente julgado.

Ora, analisando-se o significado da expressão "recurso contra a constituição de crédito tributário", a única conclusão possível é a de que se trata de crédito tributário ainda não definitivamente constituído, objeto de impugnação e, posteriormente, de recurso. Aliás, essa interpretação guarda total sintonia com o objetivo de economia processual, evitando-se os custos de prosseguimento de um processo em que se discute a constituição de crédito tributário que o próprio STF não mais considera exigível. O dispositivo aqui tratado não prevê, de forma alguma, o afastamento amplo e irrestrito do ato legal inquinado, pois que tal atitude ofenderia frontalmente o art. 52, inciso X, da Constituição Federal, bem como o art. 77 da Lei nº 9.430/96.

No caso em questão, em se tratando de pedido de restituição, o crédito tributário foi definitivamente constituído na esfera administrativa, tendo sido inclusive extinto pelo pagamento (art. 156, inciso I, do CTN), razão pela qual não pode este Conselho de Contribuintes afastar a aplicação do Decreto-lei nº 2.295/86. Tal procedimento seria exorbitar da competência que lhe foi atribuída pelo par. único, do art. 4º, do Decreto nº 2.346/97 que, como demonstrado, só admite o afastamento da lei inquinada nos casos de crédito tributário ainda não definitivamente constituído.

Em síntese, o Decreto nº 2.346/97 claramente separa as possibilidades de atuação do Poder Executivo em face de decisões do STF em três frentes, a saber:

- aplicação, por todos os Órgãos da Administração Pública Federal, direta ou autárquica, das decisões do STF, com efeitos *erga omnes* e *ex tunc*, nos casos de controle concentrado, ou no controle difuso, atendidos os requisitos representados pela Resolução do Senado Federal ou ato do Presidente da República (art. 1º, §§ 1º, 2º e 3º);

- aplicação, pelos Órgãos Lançadores e Preparadores da Secretaria da Receita Federal e pela Procuradoria da Fazenda Nacional (mediante ato específico do SRF ou do PGFN) das decisões do STF no controle difuso, apenas com a finalidade de evitar a constituição de crédito tributário, ou a cobrança de crédito tributário já constituído mas ainda não recolhido, o que obviamente descarta a

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.231
ACÓRDÃO Nº : 302-36.409

efetivação de restituição, que pressupõe crédito já definitivamente constituído e extinto pelo pagamento (art. 4º, incisos I a IV);

- aplicação, pelos Órgãos Julgadores da Administração Fazendária, das decisões do STF no controle difuso, apenas com a finalidade de evitar a constituição de crédito tributário que está sendo discutido em sede de impugnação ou recurso voluntário, o que obviamente não inclui pedidos de restituição, por se tratar, nesses casos, de crédito tributário definitivamente constituído e extinto pelo pagamento (art. 4º, parágrafo único).

Assim, fica esclarecido que o efeito *ex tunc* (retroativo), conectado à possibilidade de repetição de indébito, está restrito aos casos elencados no art. 1º do Decreto nº 2.346/97. Quanto ao art. 4º, parágrafo único, do citado diploma legal, onde se inserem especificamente os Órgãos Julgadores da Administração Fazendária, não há que se falar em efeito *ex tunc*, já que se cuida especificamente de créditos em fase de constituição. O que não impede que ditos órgãos, como qualquer outro órgão integrante da Administração Pública Federal, venham a aplicar o efeito *ex tunc* nos casos de ADIn, de Resolução do Senado Federal ou de ato do Presidente da República, sempre com a ressalva sobre a ocorrência da prescrição/decadência (art. 1º, §§ 1º, 2º e 3º).

Quanto ao Parecer PGFN/CRF nº 439/96, suas conclusões, relativamente aos Órgãos Julgadores Fazendários, foram superadas pelo Parecer PGFN/CRE nº 948/98, a ser analisado na seqüência.

No que tange ao Parecer PGFN/CRE nº 948/98, cabe apenas reafirmar o que já foi exposto no presente item, já que dito parecer nada faz além de interpretar o Decreto nº 2.346/97.

Esclareça-se, por oportuno, que as conclusões do Parecer PGFN/CRE nº 948/98, em face do advento do Decreto nº 2.346/97, de forma alguma se chocam com aquelas exaradas no presente voto, conforme se observa da leitura do seguinte trecho de dito parecer:

“As DRJs não só ‘podem’ como ‘devem’, no julgamento de impugnação, afastar a aplicação da lei tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (tanto na ‘declaração por via direta’, por força do art.1º, § 1º, como na ‘por via indireta’, com ou sem suspensão de execução da norma pelo Senado Federal, conforme os arts.1º, §§ 2º e 3º, e 4º, parágrafo único), procedimento este que, *data venia* à opinião do Sr. Procurador-Chefe da PFN/MS, não está condicionado a prévia manifestação ou autorização do Sr. Secretário da Receita Federal, na precisa forma do já citado art. 4º, parágrafo único, do

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.231
ACÓRDÃO Nº : 302-36.409

Decreto nº 2.346/97 – todo este item vale, nos mesmos termos, para os Conselhos de Contribuintes,” (grifei)

Como se vê, o parecer em tela deixa claro que o afastamento da aplicação da lei declarada inconstitucional, pelas DRJ e Conselhos de Contribuintes, não pode ser efetivado de forma ampla e irrestrita, mas sim **na precisa forma do art. 4º, parágrafo único, do Decreto nº 2.346/97.**

Assim, recordando o que já foi dito acima, seguindo a **precisa forma do parágrafo único, do art. 4º, do art. 2.346/97**, as DRJ e os Conselhos de Contribuintes só podem afastar a aplicação de lei declarada inconstitucional, no controle difuso, na ausência de Resolução do Senado Federal e de ato do Presidente da República, quando o crédito tributário ainda se encontrar em fase de constituição, o que obviamente exclui os pedidos de restituição. Tanto é assim que o parecer da PGFN de que se cuida menciona sempre a expressão “julgamento de impugnação” (fls. 95, primeiro parágrafo, e fls. 96, item 4, letra “b”), característica dos processos de constituição e exigência de crédito tributário, e não “Manifestação de Inconformidade”, como é próprio dos processos de restituição.

Pelos motivos expostos, considerando que, no presente caso, se trata de restituição de crédito tributário definitivamente constituído e extinto pelo pagamento, conclui-se mais uma vez ser incabível o afastamento da aplicação do Decreto-lei nº 2.295/86 por este Conselho de Contribuintes.

O item “C” trata da decadência (que a interessada chama de prescrição). Argumenta a recorrente que doutrina e jurisprudência, inclusive do STJ, pontificam que, no caso de indébitos originários de pagamentos considerados indevidos no contexto de solução jurídica conflituosa, o termo inicial para o exercício do direito à restituição é a publicação da respectiva decisão (no caso, a data de publicação do resultado do julgamento do Recurso Extraordinário nº 191.044).

De plano, cabe destacar que tal entendimento não encontra amparo no Código Tributário Nacional que, relativamente à restituição de tributos, menciona apenas os casos de pagamento indevido efetuado espontaneamente ou por força de decisão condenatória (art. 165). Na situação em apreço, não consta dos autos que a interessada tenha litigado, administrativa ou judicialmente, acerca da exação que ora se examina. Assim, conclui-se que os recolhimentos por ela efetuados foram espontâneos. Nesse caso, o CTN não promoveu qualquer distinção sobre o motivo de o pagamento espontâneo ser considerado indevido – se por simples erro ou em função de posterior declaração de inconstitucionalidade – razão pela qual não cabe ao intérprete elaborar ficções. Esse ponto será ainda desenvolvido no presente voto. *gel*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 130.231
ACÓRDÃO N° : 302-36.409

Quanto ao posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, releva notar a alternância de interpretações esposadas por essa Corte acerca do tema, ao longo do tempo, de sorte que, ao invés de se falar em “posição definitiva” do STJ, seria mais próprio se falar em “posição atual” daquele Tribunal Superior.

Assim, o entendimento do STJ era no sentido de que, no caso do controle concentrado, o *dies a quo* da contagem do prazo decadencial seria o da publicação da declaração de inconstitucionalidade pelo STF. Quanto ao controle difuso, o termo inicial seria a data da publicação da Resolução do Senado Federal retirando o ato inquinado do ordenamento jurídico.

Dito posicionamento leva à seguinte reflexão: uma vez que a ADIn – Ação Direta de Inconstitucionalidade pode ser ajuizada a qualquer tempo, e tendo em vista a discricionariedade do Senado Federal para editar Resoluções, o STJ teria inaugurado hipótese de imprescritibilidade no Direito Tributário, o que não está previsto nem mesmo na Constituição Federal, salvo no âmbito do Direito Penal, relativamente à pretensão punitiva do Estado quanto à prática de racismo e à ação de grupos armados, civis ou militares, contra a ordem constitucional e o Estado Democrático (art. 5º, incisos XLII e XLIV).

Por esse motivo, o entendimento do STJ vem sendo revisto, no sentido de prestigiar o *dies a quo* determinado no CTN, conectado não à declaração de inconstitucionalidade do STF ou à Resolução do Senado Federal, mas sim à data de extinção do crédito tributário objeto do pedido de restituição.

Ilustrando a mudança de posicionamento dos Senhores Ministros do STJ, convém trazer à colação trecho da ementa do acórdão proferido no Recurso Especial 543.502/MG (DJ de 16/02/2004, p. 220), em que o Relator, Ministro Luiz Fux, ainda que se curvando à posição dominante à época, deixou registrado o seu ponto de vista:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. FINSOCIAL. MAJORAÇÃO DAS ALÍQUOTAS. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO DECLARADO INCONSTITUCIONAL. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL.

1. O sistema de controle de constitucionalidade das leis adotado no Brasil implica assentar que apenas as decisões proferidas pelo STF no controle concentrado têm efeitos *erga omnes*. Consectariamente, a declaração de inconstitucionalidade no controle difuso tem eficácia inter partes. Forçoso, assim, concluir que o reconhecimento da inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo pelo STF só pode ser considerado como termo inicial para a prescrição da ação de repetição do indébito quando efetuado no controle concentrado *gel*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.231
ACÓRDÃO Nº : 302-36.409

de constitucionalidade, ou, tratando-se de controle difuso, somente na hipótese de edição de resolução do Senado Federal, conferindo efeitos *erga omnes* àquela declaração (CF, art. 52, X).

2. Ressalva do ponto de vista do Relator, no sentido de que a declaração de inconstitucionalidade somente tem o condão de iniciar o prazo prescricional quando, pelas regras gerais do CTN, a prescrição ainda não se tenha consumado. Considerando a tese sustentada de que a ação direta de inconstitucionalidade é imprescritível, e em face da discricionariedade do Senado Federal em editar a resolução prevista no art. 52, X, da Carta Magna, as ações de repetição do indébito tributário ficariam sujeitas à reabertura do prazo prescricional por tempo indefinido, violando o primado da segurança jurídica, e *a fortiori*, todos os direitos seriam imprescritíveis, como bem assentado em sede doutrinária: (...)” (grifei)

Mais recentemente, o entendimento do Ministro Luiz Fux, que figurava nos julgados apenas como uma ressalva, transformou-se em posicionamento vencedor, conforme se depreende dos trechos a seguir transcritos, retirados do Agravo Regimental no Recurso Especial 591.541, julgado em 03/06/2004. Nesse acórdão o Relator, Ministro José Delgado, passa a adotar o posicionamento do Ministro Luiz Fux, autor do voto-vista, que a seguir se transcreve:

“O ilustre Relator negou provimento ao agravo regimental, sob o fundamento de que a Primeira Seção desta Corte firmou entendimento de que o prazo prescricional inicia-se a partir da data em que foi declarada inconstitucional a lei na qual se fundou a exação.

Pedi vista dos autos para melhor exame da questão.

No que pertine à prescrição da ação de repetição/compensação dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a Primeira Seção do STJ, no julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial 435.835/SC, pacificou o entendimento de que deve ser aplicada a tese dos 5 (cinco) anos para a constituição do crédito e mais 5 (cinco) anos para a sua cobrança, restando irrelevante, para o estabelecimento do termo *a quo* do prazo prescricional, eventual declaração de inconstitucionalidade pelo Pretório Excelso. *pel*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.231
ACÓRDÃO Nº : 302-36.409

Conseqüentemente, o prazo prescricional para a repetição ou compensação dos tributos sujeitos a lançamento por homologação começa a fluir decorridos 5 (cinco) anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio computado do termo final do prazo atribuído ao Fisco para verificar o *quantum* devido a título de tributo.

Confira-se a ementa do referido julgado:

'CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. LEI Nº 7.787/89. COMPENSAÇÃO. PRESCRIÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL DO PRAZO. PRECEDENTES.

1. Está uniforme na 1ª Seção do STJ que, no caso de lançamento tributário por homologação e havendo silêncio do Fisco, o prazo decadencial só se inicia após decorridos 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio, a partir da homologação tácita do lançamento. Estando o tributo em tela sujeito a lançamento por homologação, aplicam-se a decadência e a prescrição nos moldes acima delineados.

2. Não há que se falar em prazo prescricional a contar da declaração de inconstitucionalidade pelo STF ou da Resolução do Senado. A pretensão foi formulada no prazo concebido pela jurisprudência desta Casa Julgadora como admissível, visto que a ação não está alcançada pela prescrição, nem o direito pela decadência. Aplica-se, assim, o prazo prescricional nos moldes em que pacificado pelo STJ, *id est*, a corrente dos cinco mais cinco.'

Na hipótese dos autos, os autores ajuizaram a ação em 15/10/99, pretendendo o ressarcimento de valores indevidamente recolhidos a título de contribuição ao PIS, cujos fatos geradores ocorreram no período de setembro/1989 a março/1996, o que, nos termos dos arts. 168, I, e 150, § 4º, do CTN, revela inequívoca a ocorrência da prescrição relativamente aos períodos anteriores a 15/10/1989, porquanto tributo sujeito a lançamento por homologação, cuja prescrição opera-se 5 (cinco) anos após expirado o prazo para aquela atividade.

Diante do exposto, dou parcial provimento ao presente agravo regimental, para prover parcialmente o recurso especial da Fazenda Nacional, reconhecendo a prescrição da pretensão de repetição e/ou

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.231
ACÓRDÃO Nº : 302-36.409

compensação dos valores indevidamente recolhidos, cujos fatos geradores ocorreram em período anterior a 15/10/89.

É como voto.” (grifei)

Após a leitura do voto-vista, o Relator, Ministro José Delgado, retificou o seu voto e adotou o posicionamento esposado pelo Ministro Luiz Fux, conforme Certidão de Julgamento:

“Certifico que a egrégia 1ª Turma, ao apreciar o processo em epígrafe, na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Prosseguindo no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Luiz Fux e a retificação de voto do Sr. Ministro Relator, a Turma, por unanimidade, deu parcial provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.” (Agravo Regimental em Recurso Especial 591.541, Relator Ministro José Delegado, DJ de 16/08/2004, p. 145)

Assim, a tese trazida aos autos pela recorrente não mais encontra eco no STJ, que passou a prestigiar o *dies a quo* estabelecido no CTN (art. 168, inciso I), como forma de respeito à segurança jurídica. Nesse passo, a aferição sobre a tempestividade do pedido de restituição foi, nesse último Acórdão, conectada não à data da declaração de inconstitucionalidade pelo STF, mas sim à data do recolhimento do tributo.

Ressalvada a posição do Superior Tribunal de Justiça, que não mais se coaduna com a tese da requerente, passa-se à análise da restituição de tributos, à luz do Código Tributário Nacional, que assim estabelece:

“Art. 165. 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 artigo 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;

II – erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento; *ql*

RECURSO Nº : 130.231
ACÓRDÃO Nº : 302-36.409

III – reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

(...)

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, contados:

I – nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, na data da extinção do crédito tributário;

II – na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.” (grifei)

No caso em apreço, como já assentado neste voto, trata-se obviamente de hipótese inserida no inciso I do art. 165, acima transcrito, uma vez que o pagamento foi espontâneo, realizado de acordo com decreto-lei que, embora posteriormente tenha sido declarado inconstitucional, à época dos recolhimentos encontrava-se em plena vigência.

A inserção do caso em apreço – pagamento espontâneo de tributo – no inciso I do art. 165 do CTN (e inciso I do art. 168) fica também patente em face da doutrina, aqui representada por Hugo de Brito Machado⁵:

“Na hipótese prevista no inciso I, do art. 168, tem-se que o prazo prescricional começa da extinção do crédito tributário em se tratando de (a) cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior ou maior que o devido, ou (b) erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou no preparo do documento relativo ao pagamento. **Entende-se que se trata de pagamento não precedido de procedimento contencioso, seja administrativo ou judicial...**

.....
Na hipótese prevista no inciso II, do art. 168, do Código Tributário Nacional, o prazo prescricional começa, também, da extinção do crédito tributário. **É diversa das anteriores pelo fato de que o pagamento não se deu espontaneamente, mas em face de decisão condenatória.** O contribuinte fez o pagamento diante de uma *pl*

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004. P. 196/197.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.231
ACÓRDÃO Nº : 302-36.409

decisão, administrativa ou judicial, que a tanto o condenou. Neste caso o prazo não tem início na data do pagamento, mas na data em que se torna definitiva a decisão que reformou, anulou, revogou ou rescindiu aquela decisão condenatória.” (grifei)

Com efeito, não consta dos autos que a interessada tenha efetuado os pagamentos em tela por força de condenação administrativa ou judicial, ou mesmo que tenha questionado, à época dos recolhimentos, a exação que ora se analisa.

Ressalte-se mais uma vez que o inciso I do art. 165 do CTN menciona apenas o pagamento indevido, sem adentrar ao mérito do motivo do indébito, concluindo-se então que estão incluídos também os casos de pagamento indevido em função de posterior declaração de inconstitucionalidade da lei que obrigava ao pagamento.

Assim, na situação em tela, uma vez que os créditos tributários mais recentes foram extintos pelo pagamento em agosto de 1989 (art. 156, inciso I, do CTN), o direito de pleitear a respectiva restituição, na melhor das hipóteses, decaiu em agosto de 1994. Obviamente, o presente pedido de restituição, protocolado que foi em 04/02/2000, encontra-se inexoravelmente atingido pela decadência.

Ainda que se aplicasse aqui a tese dos cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais cinco anos da data em que se deu a homologação tácita do lançamento (“cinco mais cinco”) – como entende o STJ inclusive relativamente aos pagamentos indevidos em função de inconstitucionalidade – o direito também já teria perecido, desde agosto de 1999.

Cabe esclarecer que a tese dos “cinco mais cinco” para os lançamentos por homologação foi trazida à colação apenas por amor ao debate, porém não está sendo adotada por esta Conselheira, tampouco encontra amparo nos Conselhos de Contribuintes, como demonstra a ementa a seguir transcrita, representativa da maciça jurisprudência deste Colegiado, mesmo nos casos de exigência de crédito tributário, em que os dez anos só viriam a favorecer a Fazenda Nacional:

“IRPJ - TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - DECADÊNCIA - OCORRÊNCIA - O imposto de renda pessoa jurídica se submete ao lançamento por homologação, eis que é de iniciativa do contribuinte a atividade de determinar a obrigação tributária, a matéria tributável, o cálculo do imposto e pagamento do quantum devido, independente de notificação, sob condição resolutória de ulterior homologação. Como o lançamento foi efetuado em 21/12/98, procede a decadência argüida em relação ao período de junho de 1992, pois o prazo para a

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.231
ACÓRDÃO Nº : 302-36.409

Fazenda Pública constituir o crédito tributário, a teor do disposto no art. 150, par. 4º, do CTN, expira após cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador.” (Acórdão 107-06.490, de 06/12/2001, Relator Conselheiro Natanael Martins)

Recapitulando, a tese defendida pela recorrente é no sentido de que o termo inicial para contagem da decadência seria a data de publicação do precedente do STF, porque somente a partir desse momento os pagamentos poderiam ser considerados indevidos.

Tal tese não deixa de constituir argumentação dotada de coerência, tanto assim que encontrou abrigo no próprio STJ. Nesse passo, esta Conselheira, por ocasião do julgamento dos recursos nºs 123.979 (Acórdão nº 302-35.343) e 124.274 (Acórdão nº 302-35.344), acompanhou o voto do Conselheiro Relator, no sentido de afastar a decadência e determinar o retorno dos autos à DRJ, para julgamento do mérito.

Não obstante, analisando-se mais detidamente a matéria, chega-se à conclusão de que tal tese, embora coerente, é totalmente desprovida de fundamento legal, de sorte que abraçá-la equivaleria à criação de nova hipótese de *dies a quo*, totalmente à revelia do CTN.

Examinando-se a questão da decadência com base no Código Tributário Nacional, as conclusões inarredáveis são aquelas esposadas no Parecer PGFN/CAT/Nº 1.538/99, cujos principais trechos serão a seguir transcritos.

“22. A nosso ver, é equivocada a afirmativa de que *‘Inexiste, portanto, dispositivo legal estabelecendo a prescrição para a ação do contribuinte, para haver tributo cobrado com base em lei que considere inconstitucional’*, pois isto representa, indubitavelmente, negar vigência ao CTN, que cuidou expressamente da matéria no art. 168 c/c art. 165. Com efeito, a leitura conjugada desses dispositivos conduz à conclusão única de que o direito ao contribuinte de pleitear a restituição de tributo extingue-se após cinco anos da ocorrência de uma das hipóteses referidas nos incisos I a III do art. 165.

23. A Constituição, em seu art. 146, III, ‘b’, estabelece que cabe à lei complementar estabelecer normais gerais sobre ‘prescrição e decadência’ tributárias; portanto, a norma legal a ser observada nesta matéria é o CTN - cuja recepção pela Carta de 1988, com *status* de lei complementar, é pacífica na doutrina e na jurisprudência -, que fixou, indistintamente, o prazo de cinco anos para a decadência do direito de pedir restituição de tributo indevido, *el*

RECURSO Nº : 130.231
ACÓRDÃO Nº : 302-36.409

independentemente da razão ou da situação em que se deu o pagamento. Se o legislador infraconstitucional, a quem compete dispor sobre a matéria, não diferenciou os prazos decadenciais, em função de o pagamento ser indevido por erro na aplicação da norma imponível ou por inconstitucionalidade desta, ao intérprete é negado fazer tal diferença, por simples exercício de hermenêutica.” (grifei)

A falta de fundamentação legal da tese defendida pela recorrente, no que tange ao termo inicial para contagem do prazo decadencial, também foi registrada pela doutrina, aqui representada por Eurico Marcos Diniz de Santi⁶:

“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.
(...)

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. *pl*

⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000. P. 271/277).

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.231
ACÓRDÃO Nº : 302-36.409

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." (grifei)

Assim, o fundamento do Parecer PGFN/CAT nº 1.538/99, ao rechaçar a tese de ser a data de publicação da decisão judicial o termo inicial para contagem da decadência, não é apenas a ofensa ao princípio da segurança jurídica, mas também a ausência de fundamentação legal que dê suporte a tal argumento. **Tanto é assim que o próprio STJ, como foi acima demonstrado, abandonou tal entendimento, para adotar, relativamente ao pagamento indevido em função de inconstitucionalidade, o mesmo *dies a quo* que adota para as situações de simples erro no pagamento.**

Ressalte-se que as conclusões do Parecer PGFN/CAT nº 1.538/99, bem como as considerações apresentadas pelo Professor Eurico de Santi, acima transcritas, encontram-se em total sintonia com o Decreto nº 2.346/97, objeto de análise quando do exame das argumentações contidas no item "B", cabendo aqui recordar-se o texto de seu art. 1º, § 1º:

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

§ 1º Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia *ex tunc*, produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial."

Conclui-se, portanto, que o efeito *ex tunc* de decisões do STF declarando a inconstitucionalidade de lei, ainda que em sede de ADIn, não é absoluto, *pl*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.231
ACÓRDÃO Nº : 302-36.409

encontrando limites nas hipóteses de prescrição e decadência, que efetivamente impedem a revisão administrativa ou judicial.

Conseqüentemente, mesmo que o art. 4º, parágrafo único, do Decreto nº 2.346/97, autorizasse os Órgãos Julgadores da Administração Fazendária a promover também a restituição de quantias pagas, o que se admite apenas para argumentar, no presente caso isso não seria possível, tendo em vista a ocorrência da decadência.

Ainda com relação à decadência, a recorrente argumenta, conforme o item “D”, que o Parecer COSIT nº 58/98 adota o entendimento de que, antes de a lei ser declarada inconstitucional, não há que se falar em pagamento indevido, pois até então, por presunção, era a lei constitucional e os pagamentos efetivamente devidos. Assim, tal entendimento coincidiria com o adotado pela recorrente, no sentido de que o termo inicial para a contagem da decadência, no presente caso, seria a data da publicação do precedente do STF.

Cabe, então, a verificação sobre a coincidência de entendimentos, transcrevendo-se as conclusões de dito parecer, relativamente ao termo inicial para contagem da decadência, não sem antes fornecer-se o posicionamento do ato em face do próprio direito à restituição:

“13. Com relação à segunda questão, a resposta é que nem sempre os delegados/inspetores da Receita Federal podem autorizar a restituição de tributo cobrado com base em lei declarada inconstitucional pelo STF. Isto porque, no caso de contribuintes que não foram parte nos processos que ensejaram a declaração de inconstitucionalidade – no caso de controle difuso, evidentemente –, para se configurar o indébito, é mister que o tributo ou contribuição tenha sido pago com base em lei ou ato normativo declarado inconstitucional com efeitos *erga omnes*, o que, conforme já demonstrado, só ocorre após a publicação da Resolução do Senado ou na hipótese prevista no art. 4º do Decreto nº 2.346/1997.

14. Esta é a regra geral a ser observada, havendo, contudo, uma exceção a ela, determinada pela Medida Provisória nº 1.699-40/1998, art. 18, § 2º, que dispõe:
(...)

19. Logo, os delegados e inspetores da Receita Federal também estão autorizados a proceder à restituição/compensação nos casos expressamente previstos na MP nº 1.699-40/1998, art. 18
(...)

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.231
ACÓRDÃO Nº : 302-36.409

32. Em face do exposto, conclui-se, em resumo, que:
(...)

c) quando da análise dos pedidos de restituição/compensação de tributos cobrados com base em lei declarada inconstitucional pelo STF, deve ser observado o prazo decadencial de 5 (cinco) anos previsto no art. 168 do CTN, seja no caso de controle concentrado (o termo inicial é a data do trânsito em julgado da decisão do STF), seja no de controle difuso (o termo inicial para o contribuinte que foi parte na relação processual é a data do trânsito em julgado da decisão judicial e, para terceiros não-participantes da lide, é a data da publicação da Resolução do Senado ou a data da publicação do ato do Secretário da Receita Federal, a que se refere o Decreto nº 2.346/1997, art. 4º), bem assim nos casos permitidos pela MP nº 1.699-40/1998, onde o termo inicial é a data da publicação:

1. da Resolução do Senado nº 11/1995, para o caso do inciso I⁷;
2. da MP nº 1.110/1995, para os casos dos incisos II a VII⁸;
3. da Resolução do Senado nº 49/1995, para o caso do inciso VIII⁹;
4. da MP nº 1.490-15/1996, para o caso do inciso IX.¹⁰ (grifei)

Como se pode concluir, o Parecer COSIT nº 58/98, acima transcrito, de forma alguma endossa as alegações da recorrente. Em primeiro lugar, dito parecer reconhece que a simples declaração de inconstitucionalidade, no controle difuso, não tem o condão de ensejar restituições a terceiros não participantes da lide, sendo necessária a presença de elemento que confira efeitos *erga omnes* ao julgado do STF (Resolução do Senado Federal, ato do Secretário da Receita Federal ou substitutivo tido como exceção). Dessa premissa nasce a segunda conclusão do parecer, no sentido de que, relativamente a terceiro que não participou da lide no controle difuso, como é o caso da recorrente, o termo inicial para a contagem da decadência seria a data da publicação de Resolução do Senado Federal ou de ato do Secretário da Receita Federal.

⁷ I - contribuição de que trata a Lei no 7.689/88;

⁸ II - empréstimo compulsório instituído pelo Decreto-lei no 2.288/86, sobre a aquisição de veículos automotores e de combustível; III - Finsocial; IV - IPMF; V - taxa de licenciamento de importação; VI - sobretaxa ao Fundo Nacional de Telecomunicações; VII - adicional de tarifa portuária;

⁹ VIII - PIS - Programa de Integração Social;

¹⁰ IX - Cofins.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.231
ACÓRDÃO Nº : 302-36.409

O parecer em tela cogita ainda de uma exceção à exigência de Resolução do Senado ou ato do Secretário da Receita Federal, para a concessão de restituição administrativa, exceção essa representada pelo art. 18 da Medida Provisória nº 1.699-40/1998 que, como já se viu, elenca várias matérias, cada qual com o seu termo inicial para contagem da decadência, porém dentre elas não consta a cota de contribuição sobre exportações de café.

Conclui-se, portanto, que o Parecer COSIT nº 58/98 também não socorre a recorrente, uma vez que, no caso em apreço, não houve manifestação do Senado Federal, tampouco do Secretário da Receita Federal. Além disso, como já foi dito, a cota de contribuição incidente sobre exportações de café, instituída pelo Decreto-lei nº 2.295/86, não consta entre as matérias elencadas no art. 18 da Medida Provisória 1.699/40-1998, consideradas pelo parecer como passíveis de restituição administrativa.

De tudo o que foi exposto até o momento, verifica-se que, seja pelas determinações do Decreto nº 2.346/1997, seja pela adoção do entendimento esposado nos Pareceres PGFN/CRE nº 948/98 e SRF/COSIT nº 58/98, em momento algum existe autorização para que o Julgador Administrativo suspenda a aplicação de lei ou ato normativo, com a finalidade de promover restituição de quantias pagas (conectada ao efeito *ex tunc*), no controle difuso de constitucionalidade, relativamente a terceiros não integrantes da lide. Como se viu, tal autorização encontra-se condicionada ao atendimento de determinados requisitos, a saber:

- Resolução do Senado Federal; ou
- ato do Presidente da República, estendendo os efeitos da decisão judicial; ou
- ato do Secretário da Receita Federal (essa interpretação, como já assinalado no presente voto, extrapola os limites do Decreto nº 2.346/97, uma vez que o seu art. 4º não trata de restituição).

Assim, a conclusão lógica é de que, nas situações em que nenhum destes requisitos foi atendido, não há como conceder-se a restituição administrativa, por falta de previsão legal. Tal é o caso, dentre outros, do Finsocial.

Entretanto, como exceção à regra de exigência dos citados requisitos, a restituição do Finsocial e de outras exações declaradas inconstitucionais foi autorizada, de acordo com a interpretação do Parecer COSIT 58/98, pela Medida Provisória nº 1.699-40/1998.

No caso da cota de contribuição sobre exportações de café, não houve ADIn nem existe Resolução do Senado Federal. Ainda assim, poderia ter sido

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.231
ACÓRDÃO Nº : 302-36.409

editado ato do Presidente da República (estendendo os efeitos do precedente judicial), ou do Secretário da Receita Federal (como entende o Parecer COSIT nº 58/98), mas nada disso ocorreu. Tampouco a contribuição de que se trata constou dos incisos elencados no art. 18 da Medida Provisória nº 1.699-40/1998 (original Medida Provisória nº 1.110/95), ou de qualquer outra MP ou ato legal nesse sentido, daí a conclusão de que a autoridade administrativa encontra-se impedida de autorizar a restituição pleiteada, mesmo pelo prisma extensivo do Parecer COSIT nº 58/98.

A despeito de todos esses argumentos, fugindo totalmente à lógica, a recorrente entende que a falta dos mencionados requisitos é exatamente o motivo que obrigaria a autoridade administrativa a efetuar a restituição.

Ora, não existe qualquer dispositivo legal ou ato interpretativo que entenda que a **ausência** dos requisitos em tela enseje a pretendida restituição. Ao contrário, é a **presença** dos requisitos que autoriza a repetição administrativa do indébito. Tanto é assim que, no caso do Finsocial, por exemplo, em que também foi encaminhada mensagem ao Senado Federal para emissão de Resolução (não emitida), foi necessária uma Medida Provisória para que se autorizasse a restituição. Nesse sentido é a jurisprudência majoritária dos Conselhos de Contribuintes e Parecer COSIT nº 58/98, ambas as fontes citadas pela recorrente:

“FINSOCIAL - PEDIDO DE RECONHECIMENTO DE DIREITO CREDITÓRIO SOBRE RECOLHIMENTOS DA CONTRIBUIÇÃO - O direito de pleitear o reconhecimento de crédito com o conseqüente pedido de restituição/compensação, perante a autoridade administrativa, de tributo pago em virtude de lei que se tenha por inconstitucional, somente nasce com a declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal em ação direta, ou com a suspensão, pelo Senado Federal, da lei declarada inconstitucional, na via indireta. Inexistindo resolução do Senado Federal, há de se contar da data da Medida Provisória nº 1.110, de 31/08/95. Recurso ao qual se dá provimento.” (Acórdão nº 202-13.949) (grifei)

A necessidade da presença de um dos requisitos elencados também é reconhecida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme o Acórdão CSRF/01-03.239, citado pela própria interessada em seu recurso:

“DECADÊNCIA – PEDIDO DE RESTITUIÇÃO – TERMO INICIAL – Em caso de conflito quanto à inconstitucionalidade da exação tributária, o termo inicial para contagem do prazo decadencial do direito de pleitear a restituição de tributo pago indevidamente inicia-se:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.231
ACÓRDÃO Nº : 302-36.409

a) da publicação do acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal em ADIN;

b) da Resolução do Senado que confere efeito *erga omnes* à decisão proferida *inter partes* em processo que reconhece inconstitucionalidade de tributo;

c) da publicação de ato administrativo que reconhece caráter indevido de exação tributária.

Recurso conhecido e improvido." (grifei)

Aliás, no caso do Finsocial, em que o STF desde logo, em decisão publicada em 02/04/93, declarou a inconstitucionalidade dos dispositivos que haviam majorado as alíquotas, enviando mensagem ao Senado Federal, esta simples declaração, no controle difuso, não foi suficiente para promover-se a restituição dos valores indevidamente recolhidos, tanto assim que a decadência, conforme interpretação do Parecer COSIT nº 58/98 e jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, citados como parâmetros pela recorrente, consideram como termo de início para a contagem do prazo decadencial a data da Medida Provisória nº 1.110/95, publicada em 30/08/95.

Ora, o entendimento defendido pela interessada é de que o *dies a quo* do prazo decadencial marca o momento em que o pagamento passa a ser considerado indevido. Não obstante, constata-se que o próprio Parecer COSIT nº 58/98 e jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes rechaçam a interpretação de que, no controle difuso, a simples declaração de inconstitucionalidade é apta a autorizar a promoção da restituição de quantias pagas. Do contrário, no caso do Finsocial, considerariam como *dies a quo* do prazo decadencial a data de 02/04/93 (publicação da decisão do STF), e não 30/08/95 (MP nº 1.110/95), como de fato consideram.

Verifica-se, portanto, flagrante contradição na argumentação da interessada, a saber:

- a recorrente quer a todo o custo que se promova a restituição administrativa da cota do café apenas com a declaração de inconstitucionalidade no controle difuso, sem ato concessivo de efeitos *erga omnes*, e ainda considerando como *dies a quo* da contagem do prazo decadencial a data do julgado do STF;

- paradoxalmente, traz como suporte à sua tese atos administrativos interpretativos e jurisprudência que só confirmam o entendimento de que, no controle difuso, o precedente do STF, por si só, não enseja restituição a terceiro não

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.231
ACÓRDÃO Nº : 302-36.409

participante da lide, sendo necessária a presença de elemento que confira efeitos *erga omnes* ao julgado.

Não é necessário maior esforço para concluir que o arcabouço argumentativo da recorrente não serve de suporte à sua tese.

Enfim, os casos do Finsocial e da cota de contribuição sobre exportações de café só ilustram o perigo da criação de hipóteses sem amparo legal, divorciadas do CTN, tendentes a buscar soluções discricionárias e casuísticas que, em última análise, logram dilatar indevidamente o prazo para pleitear a restituição de quantias pagas.

Destarte, mais uma vez se constata que a jurisprudência do Terceiro Conselho de Contribuintes, acerca da cota do café, trazida à colação pela recorrente, não pode ser acatada, por ser desprovida de fundamentação legal, uma vez que, no presente caso, não se verificou o atendimento a nenhum dos requisitos que, mesmo sob o prisma extensivo do Parecer COSIT nº 58/98, autorizariam a restituição administrativa.

Tal conclusão leva ao exame do argumento contido no item "E", segundo o qual o Primeiro Conselho de Contribuintes, quando do julgamento de Auto de Infração referente ao PIS/Faturamento (Acórdão nº 101-87.950), proferido em 23/02/95, antes da Resolução nº 49, de 10/10/95, afastou a aplicação dos Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, com base exclusivamente em decisão *in concreto* do STF.

O argumento só vem a corroborar o entendimento esposado no presente voto, de que a licença para que os Órgãos Julgadores Administrativos deixem de aplicar lei ou ato normativo, no caso de inconstitucionalidade declarada no controle difuso, na ausência de Resolução do Senado Federal ou ato substitutivo, restringe-se aos casos de crédito tributário ainda não definitivamente constituído (art. 4º, parágrafo único, do Decreto nº 2.346/97). Com efeito, a própria recorrente esclarece que o Acórdão nº 101-87.950 trata de **impugnação de Auto de Infração**, e não de pedido de restituição.

Aliás, o trecho do Acórdão acima citado, trazido à colação pela recorrente, traduz exatamente a economia processual mencionada no presente voto, quando tratou da interpretação do art. 4º do Decreto nº 2.346/97 (item "B"), no sentido de que as providências ali elencadas tinham por escopo tão-somente evitar a alocação dos recursos humanos e materiais já escassos, em autuações, ações de cobrança, etc, relativamente a tributos cuja inconstitucionalidade estivesse sendo declarada pelo STF. Confira-se o trecho do Acórdão nº 101-87.950, citado no recurso (fls. 363):

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.231
ACÓRDÃO Nº : 302-36.409

“Ora, se a questão já está resolvida pela nossa mais alta Corte, não vejo como prolongar a pendência na esfera administrativa, evitando, com isto, demora no recebimento de parte do crédito tributário considerado legítimo, além de gastos normais de movimentação da questão na justiça, honorários, sucumbências, etc.”

Finalmente, no item “F”, a interessada alega ter direito à restituição dos créditos pleiteados, apurados conforme planilha de cálculos anexa, acrescidos de correção monetária plena e incluídos os expurgos inflacionários ocorridos no período.

Não obstante, os itens anteriores demonstraram à exaustão que a interessada não faz jus à restituição pleiteada. Ainda que assim não fosse, o suposto direito encontra-se inexoravelmente fulminado pela decadência. Daí não haver sentido na discussão sobre os acréscimos a serem aplicados aos valores recolhidos. Entretanto, apenas por amor ao debate, cabe esclarecer que as restituições administrativas seguem as normas estabelecidas nas Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal, que refletem a legislação pertinente, inclusive relativamente a eventual aplicação de índices de correção.

Por fim, cabe acrescentar que o entendimento esposado neste voto, especialmente no que tange ao Decreto nº 2.346/97, guarda sintonia com o art. 5º da Portaria MF nº 103/2002, que inseriu o art. 22-A no Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (Portaria MF nº 55/98 - Anexo II):

“Art. 22-A. No julgamento de recurso voluntário, de ofício ou especial, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação, em virtude de inconstitucionalidade, de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo em vigor.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em ação direta, após a publicação da decisão, ou pela via incidental, após a publicação da Resolução do Senado Federal que suspender a execução do ato;

II - objeto de decisão proferida em caso concreto cuja extensão dos efeitos jurídicos tenha sido autorizada pelo Presidente da República;

III - que embasem a exigência de crédito tributário: 

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.231
ACÓRDÃO Nº : 302-36.409

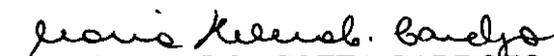
a) cuja constituição tenha sido dispensada por ato do Secretário da Receita Federal; ou

b) objeto de determinação, pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, de desistência de ação de execução fiscal."

Destarte, no caso em questão, como ficou sobejamente demonstrado, não constam dos autos elementos que logrem atender a qualquer das hipóteses acima, portanto não há como afastar a aplicação do Decreto-lei nº 2.295/86, mormente com a finalidade de promover a restituição de crédito tributário definitivamente constituído e extinto pelo pagamento, cujo direito já foi alcançado pela decadência.

Diante do exposto, seguindo a linha dos votos já proferidos nos Recursos nºs 120.655, 123.827, 127.650, 129.095 e 130.116, NEGO PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO.

Sala das Sessões, em 17 de setembro de 2004


MARIA HELENA COTTA CARDOZO - Relatora