



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Recurso nº : 120.654  
Acórdão nº : 301-31.522  
Sessão de : 21 de outubro de 2004  
Recorrente : EXPORTADORA DE CAFÉ GUAXUPÉ LTDA  
Recorrida : DRF/JUIZ DE FORA/MG

COTA DE CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE EXPORTAÇÃO DE CAFÉ, INSTITUÍDA PELO DECRETO-LEI Nº 2.295/86. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO STF. RESTITUIÇÃO.

PRECEDENTES JUDICIAIS

RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 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 nº 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 Nº 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 2º e 4º do Decreto-lei nº 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.

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

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

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

#### 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, 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

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

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).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira 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 José Lence Carlucci, Relator, Luiz Roberto Domingo e Carlos Henrique Klaser Filho. A Conselheira Atalina Rodrigues Alves votou pela conclusão. Designado para redigir o acórdão o Conselheiro Valmar Fonsêca de Menezes.

  
OTACÍLIO DANTAS CARTAXO  
Presidente

  
VALMAR FONSÊCA DE MENEZES  
Relator Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Roberta Maria Ribeiro Aragão e José Luiz Novo Rossari.

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

## RELATÓRIO

A empresa Exportadora de Café Guaxupé Ltda. Requereu, em 16/08/1999, ao Delegado da Receita Federal em Poços de Caldas, restituição dos pagamentos que fez a título de quota de contribuição ao Instituto Brasileiro do café - IBC - pelos seguintes motivos:

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

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

a) Todavia, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade da referida contribuição no recurso extraordinário 191.004-5, calcado no argumento de que o Poder Executivo não podia receber delegação de competência para fixar alíquotas ou bases de cálculos de tributos, mas apenas para alterá-las, motivo pelo qual o D.L. 2295/86 não foi recepcionado pela CF/88.

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

a) Cita o parecer COSIT 59/98, que ao tratar de prazo decadencial nessas hipóteses, definiu que *"para o contribuinte que foi parte na relação processual que resultou na declaração incidental de inconstitucionalidade, o início da decadência é contado a partir do trânsito em julgado da decisão judicial. Quanto aos demais, só se pode falar em prazo decadencial quando os efeitos da decisão forem válidos erga omnes , que conforme já foi dito, no item 12, ocorre apenas a publicação da resolução do Senado ou após a edição de Ato específico do Secretário da Receita Federal ( hipótese de decreto 2346/97, artigo 4º )"*

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

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

a) Solicita a restituição, com correção monetária, plena, tendo utilizado até fevereiro de 91 o IPC do IBGE; a partir de 91 UFIR; e a partir de 96 a taxa SELIC, num montante que calculou no valor de 126.921.060,56 reais relativa a recolhimentos de maio de 1987 a outubro de 1988.

Às fls. 723 do processo, a Seção de Tributação da DRF-Poços de Caldas propôs indeferimento do pleito, o que foi feito pelo SR. Delegado, calcado nos seguintes fundamentos:

a) Segundo a lei 4862/65, art. 18, "a restituição de qualquer receita da União, descontada ou recolhida a maior, será efetuada mediante anulação da respectiva receita, pela autoridade incumbida de promover a cobrança ordinária, a qual, em despacho expresso, reconhecerá o direito creditório contra a Fazenda..."

b) Por esse motivo, não existindo receita a anular, pois esta está extinta, não compete às Delegacias da Receita Federal, apreciar os pedidos de restituição de rendas extintas.

Inconformado, o contribuinte interpôs impugnação tempestiva às fls. 726 e seguintes, alegando em síntese que:

a) A quota de contribuição sobre a exportação de café foi reinstituída pela União pelo DL 2295/86.

b) O STJ, no RE 191044-5 julgou inconstitucional a instituição da quota do café por ato do presidente do IBC.

c) A administração da quota da contribuição do café sempre esteve a cargo da SRF, sendo sua a competência de apreciar os pedidos de restituição, cujo disciplinamento está nas INs SRF 21 e 73/97.

d) A Lei 4862/65 disciplina tão somente os recursos que irão satisfazer o pedido de restituição e, tendo caráter meramente orçamentário e financeiro, não traz regra de competência para apreciação do pleito.

e) O Parecer COSIT n.º 59/98 estabelece que o prazo decadencial nestes casos é contado a partir do trânsito em julgado da decisão judicial que declara a

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

inconstitucionalidade de lei, para o contribuinte que é parte na ação; para os demais, tal ocorre apenas após a publicação da resolução do Senador ou após edição de ato específico do Secretário da receita federal.

A decisão de 1ª instância, da DRJ-Juiz de Fora, está calcada nos seguintes argumentos, para indeferir o pleito:

a) A SRF não pode autorizar a restituição do tributo cobrado com base em lei declarada inconstitucional pelo STF, 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 efeito "*erga omnes*".

b) A interessada se baseia em declaração obtida na via indireta por terceiros, não havendo Resolução do Senado suspendendo a eficácia do DL 2295/86.

E assim julgou improcedente o pedido.

Foi apresentado o Recurso Voluntário ao 3º Conselho de Contribuintes em 22/12/1999, onde o contribuinte repetiu os argumentos apresentados à 1ª instância, e referiu-se a decadência, citando o Parecer COSIT 59/98.

A Relatora do processo, cujo voto foi vencido, levantou que a decisão do STF não se referia ao período anterior à CF/88, e se manifestou sobre a incompetência dos tribunais administrativos para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei. Concluiu que deveria ser aplicada a este caso, a decisão do STF, apenas para restituir "os valores pagos a este título, a partir da vigência da CF/88, pela recorrente" ( fls. 769 ).

Ocorre que escapou à Relatora, que o pedido de restituição deste processo, não contém parcelas pagas relativas a períodos posteriores à CF/88, e sim, a períodos anteriores, que a decisão do STF não examinou.

De qualquer forma, prevaleceu o voto vencedor ( fls. 770 ), que entendeu por bem anular a decisão de 1ª instância, por cerceamento do direito de defesa ( art. 59, do Decreto 70.235/72 ), para que a autoridade competente possa se manifestar sobre o mérito.

O Relator do voto vencedor, acolheu, pela conclusão, o voto vencido da Relatora, o que causa alguma confusão pois o voto acolhido pela conclusão, não seria vencido. E a conclusão, que seria aplicar a decisão do STF a

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

períodos posteriores à CF/88 não tem como ser efetivada, pois o pedido do contribuinte é para o período anterior. Oriento-me pelo conteúdo do voto vencedor que, ao anular a decisão de 1ª instância, devolveu o exame da matéria a Delegacia de Julgamento de origem.

Anulada a decisão de 1ª instância, veio o processo a Delegacia de Julgamento em São Paulo, que agora tem competência para julgamento de processos do Estado de Minas Gerais, para proferir novo julgamento.

A DRJ/ São Paulo indeferiu a solicitação da Contribuinte alegando:

**“Inconstitucionalidade:** Os órgãos administrativos de julgamento, podem estender os efeitos de declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF, nos casos de controle difuso, se houver inequívoca manifestação do Supremo Tribunal Federal. Quando a decisão da STF não trata especificamente do mesmo assunto, a extensão não pode ser adotada. ( Lei 9430/96, art. 77, do Decreto 2346/97 e Parecer PGFN 948/98 ).

**Decadência:** O direito não pode retroagir no tempo por períodos indefinidos e sem limite, pois feriria a próprio princípio da segurança das relações jurídicas, que é seu fundamento. A declaração de inconstitucionalidade produz efeito “ex tunc”, salvo se ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional, não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial ( Decreto 2346/97 ). O prazo decadencial conta-se a partir do pagamento indevido, por analogia do dispositivo no artigo 168, do CNT

( Parecer PGFN 1538/99 e ADN-SRF 96/99 ).”

A empresa recorreu a este Conselho de Contribuintes, em que reiterou os argumentos expendidos na impugnação

Ocorre que, ainda pendente de julgamento este processo na segunda instância, este relator tomou conhecimento do Recurso Extraordinário nº 408.830-4/ES, do Supremo Tribunal Federal, decidindo a matéria aqui tratada (Cota de Contribuição na Exportação de Café – Decreto –lei nº 2295/86), pela inconstitucionalidade da referida exação desde a sua instituição, à luz da CF/1967 em Tribunal Pleno, em Sessão de 15/04/04.

. É o relatório.

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro Valmar Fonsêca de Menezes, Relator Designado

Sobre a questão proposta nos autos, brilhantemente já se pronunciou a eminente Conselheira Maria Helena da Coota Cardozo, em voto proferido por ocasião do julgamento do Recurso no. 130.116 (Acórdão no. 302-36373), cujo inteiro teor transcrevo a seguir, com a devida vênia dos meus pares, e adoto como razões de decidir:

“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 novembro de 1987 a novembro de 1988 (fls. 17 a 22), denegado pela Delegacia da Receita Federal em Maringá/PR (Despacho Decisório de fls. 161 a 168).

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 3.792, de 12/03/2004, 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 suas peças de defesa (Manifestação de Inconformidade e Recurso Voluntário, incluindo argumentos do Acórdão nº 303-30.959, da 3ª Câmara do 3º CC), 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 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) cabe aos órgãos julgadores administrativos afastar os efeitos do Decreto-lei nº 2.295/86, com base no Decreto nº 2.346/97, efetuando-se a respectiva restituição, independentemente da inexistência de Resolução do Senado Federal ou ato do Secretário da Receita Federal nesse sentido;

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

C) o Parecer PGFN/CRE nº 948/98 assinalou a existência de regra especial aplicável aos órgãos julgadores administrativos, no sentido de se afastar a aplicação de lei declarada inconstitucional pelo STF;

D) quanto à decadência, 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 191.044-5/SP, que ocorreu em 31/10/97);

E) ainda com relação à decadência, o Parecer COSIT nº 58/98 já orientava no sentido da adoção de procedimentos uniformes na apreciação de pedidos de restituição/compensação, traçando diretrizes coincidentes com a jurisprudência do STJ;

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, atualizados ainda até o efetivo benefício da empresa.

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 em nenhuma das ações judiciais cujos julgados são citados no processo.**

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.

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

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 Poletti<sup>1</sup>:

“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.

Nesse passo, convém esclarecer desde logo que a declaração de inconstitucionalidade de dispositivo legal em face da Constituição pretérita, ainda que exarada em Recurso Extraordinário no qual o mérito tenha sido expressamente conhecido e provido, 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 (DJ de 31/10/97), teria julgado que a exação de que se cuida já nascera indevida, por vício de inconstitucionalidade na origem, mas que, entretanto, o 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.

---

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

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

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 conheceu 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 2.295/86 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 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.

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

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), ressaltando-se que, no caso do STF, trata-se de contrariedade à Constituição, enquanto que o STJ trata de contrariedade a lei federal:<sup>2</sup>

“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: 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

<sup>2</sup> 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.

Processo n° : 13652.000125/99-57  
Acórdão n° : 301-31.522

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. 71, 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.

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.

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

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, naquele caso concreto, 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, no caso tratado no RE, 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 sido conhecido e provido. Entretanto, não se pode dizer que o Acórdão do STF que aqui se analisa tenha feito coisa julgada, relativamente à inconstitucionalidade de que se cuida.

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.

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

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.**” (grifei)

Diante de todo o exposto, conclui-se que, ao contrário do que afirma a recorrente (ao adotar como fundamento o Acórdão nº 303-30.959, deste Conselho), 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 e citado pela interessada em seu recurso), 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 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).

(...)

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)

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

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 nº 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 declaração 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, acima citado, 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, justificadamente, os Senhores Ministros Celso de Mello e Nelson Jobim.”

Destarte, também cai por terra a afirmação da recorrente (contida no Acórdão nº 303-30.959, deste CC, que integra as razões de recurso), 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](http://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

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

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, 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.

As considerações até aqui expostas, 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 RE de que se cuida tivesse sido conhecido, declarando-se a inconstitucionalidade pretérita do Decreto-lei nº 2.295/86 – como ocorreu com o RE 408.830-4/ES, julgado em 2004 – 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.

**O argumento contido na letra “B” – afastamento dos efeitos do Decreto-lei nº 2.295/86, pela aplicação do Decreto nº 2.346/97 – requer 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;”

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

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;

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**

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

**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.**

**§ 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

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

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 a decadência (a ser abordada ainda no presente voto).

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* (extensivos 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 408.830-4/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](http://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).

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

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 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 em fase de constituição.

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

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

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 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, é 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 de prescrição/decadência (art. 1º, §§ 1º, 2º e 3º).

**Quanto ao argumento contido no item “C”, de que o Parecer PGFN/CRE nº 948/98 teria assinalado a existência de regra especial aplicável aos órgãos julgadores administrativos, no sentido de se afastar a aplicação de lei declarada inconstitucional pelo STF, cabe apenas reafirmar o que já foi exposto com relação ao item “B”, acima, 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

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

**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 no item “B”, 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” (item 1, primeiro parágrafo e 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.

**Quanto aos argumentos apresentados pela recorrente nos itens “D” e “E”, ambos abordam o instituto da decadência.**

**O item “D” é no sentido de 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 data de publicação da respectiva decisão que, no presente caso, seria o julgamento do Recurso Extraordinário nº 191.044, publicado no DJ de 31/10/97.**

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.

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

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 de constitucionalidade, ou, tratando-se de controle difuso, somente

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

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.

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

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

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

É como voto." (grifei)

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

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 Deleogado, 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;**

**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:

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

**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. Ressalte-se que referido inciso 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 novembro de 1988 (art. 156, inciso I, do CTN), o direito de pleitear a respectiva restituição, na melhor das hipóteses, decaiu em novembro de 1993. Obviamente, o presente pedido de restituição, protocolado que foi em 16/09/2002, 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 decaído, em novembro de 1998.**

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**

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

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 chegou a encontrar 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* para a decadência, 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, independentemente da razão ou da situação em que se deu o pagamento. Se o legislador infraconstitucional, a quem compete

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

**dispor sobre a matéria, não diferenciou os prazos decadenciais, em função de o pagamento ser indevido por erro na aplicação da norma impositiva 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 Santi<sup>3</sup>:

“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.

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

<sup>3</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000. P. 273/277).

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

**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, como afirma a interessada em sua Manifestação de Inconformidade (fls. 181, terceiro parágrafo), 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.**

Na tentativa de suprir a lacuna, a interessada busca associar a hipótese dos autos ao inciso III do art. 165 do CTN e, conseqüentemente, beneficiar-se do termo inicial do prazo assinalado no inciso II do art. 168. Nesse sentido assevera (fls. 186, último parágrafo):

“Para se chegar a tal conclusão bastou a adoção do método sistemático de interpretação, todavia, se é para empregar a analogia, não é necessário maior esforço exegético para enxergar fluidos de ‘revogação, anulação, reforma’ em toda decisão que declara a inconstitucionalidade da lei, visto que é inerente ao Poder Judiciário a eficácia de reformar, revogar e até mesmo anular os efeitos da norma viciada, permitindo a aplicação da previsão contida no inciso II do art. 168 do CTN...”

A fragilidade do argumento acima dispensa comentários sobre a impossibilidade de sua aceitação. Nesse passo, convém relembrar que o inciso III do art. 165 do CTN, conetado ao termo inicial previsto no inciso II do art. 168, trata de situações em que o próprio pagamento do tributo foi efetuado em um contexto litigioso, sendo essa a grande diferença em relação aos incisos I e II do artigo 165 (conetados ao inciso I do art. 168), que tratam de pagamentos espontâneos, como no presente caso.

A inaplicabilidade do inciso III do art. 165 do CTN (e inciso II do art. 168) ao caso em apreço também é reconhecida pela doutrina, aqui representada

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

por Hugo de Brito Machado<sup>4</sup>:

“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. **E 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 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. Ao contrário, por diversas vezes a recorrente alega em seu favor o fato de haver pacificamente se submetido ao Decreto-lei nº 2.295/86, enquanto que outros contribuintes contra ele se rebelaram.

Assim, não há como aceitar a transmutação de um “pagamento espontâneo de tributo” em “pagamento de tributo efetuado por força de condenação, administrativa ou judicial”, como quer a recorrente, com a finalidade de beneficiar-se do termo de início do prazo decadencial previsto no art. 168, inciso II, do CTN.

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

<sup>4</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004. P. 196/197.

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

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, 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 “E”, que o Parecer COSIT nº 58/98 já orientava no sentido da adoção de procedimentos uniformes na apreciação de pedidos de restituição/compensação, traçando diretrizes, no âmbito administrativo, coincidentes com a jurisprudência do STJ.

De plano, esclareça-se mais uma vez que o posicionamento do STJ, no que tange à decadência do direito à solicitação de restituição, no caso de pagamento indevido por inconstitucionalidade, é o mesmo posicionamento adotado em relação ao pagamento indevido pela simples ocorrência de erro, ou seja, a tese dos “cinco mais cinco”, de acordo com a jurisprudência já colacionada.

Quanto ao Parecer COSIT nº 58/98, cabe aqui a transcrição de suas conclusões acerca do 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

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

**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...  
(...)

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 I<sup>5</sup>;
2. da MP nº 1.110/1995, para os casos dos incisos II a VII<sup>6</sup>;
3. da Resolução do Senado nº 49/1995, para o caso do inciso VIII<sup>7</sup>;
4. da MP nº 1.490-15/1996, para o caso do inciso IX.<sup>8</sup> (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

<sup>5</sup> I - contribuição de que trata a Lei no 7.689/88;

<sup>6</sup> 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 - sobretarifa ao Fundo Nacional de Telecomunicações; VII - adicional de tarifa portuária;

<sup>7</sup> VIII - PIS - Programa de Integração Social;

<sup>8</sup> IX - Cofins.

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

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).

**Dessa premissa nasce a segunda conclusão do parecer**, no sentido de que, relativamente ao 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.

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).

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

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 era o caso, dentre outros, do Finsocial.

Entretanto, como exceção à regra de exigência dos citados requisitos, a restituição do Finsocial e de outras exações 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 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, ao trazer como razões de recurso o voto proferido no Acórdão nº 303-30.959, do 3º CC, 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 o 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)

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

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 no Acórdão nº 303-30.959, que a interessada pede seja considerado 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:**

- 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 somente 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 seria 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 de 30/08/95 (MP nº 1.110/95), como de fato consideram.

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

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

- a recorrente quer a todo o custo que se promova 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 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 caso dessa exação, 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.

**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, atualizados ainda até o efetivo benefício da empresa.**

Os itens anteriores demonstraram à exaustão que a autoridade administrativa não pode conceder a 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):

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

"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:

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

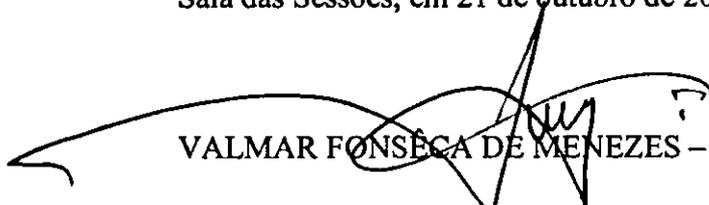
b) objeto de determinação, pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, de desistência de ação de execução fiscal."

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.

(...)"

Guardadas as devidas proporções, considero que, diante de tão bem fundamentadas argumentações, apenas me resta curvar-me ao entendimento esposado, motivo pelo qual, no mesmo sentido, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 21 de outubro de 2004

  
VALMAR FONSECA DE MENEZES – Relator Designado

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

## VOTO VENCIDO

Conselheiro José Lence Carlucci, Relator

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

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

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

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

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

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

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

- I. Inconstitucionalidade da legislação tributária ou do ato administrativo em que se tenha fundado a cobrança, declarada por decisão judicial definitiva e passada em julgado, ainda que posterior ao pagamento;
- II. Cobrança ou pagamento de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável e da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

- III. Erro da autoridade administrativa na identificação do contribuinte, no cálculo da alíquota ou da verba, ou na extração ou conferência da guia de pagamento;
- IV. Cobrança de crédito tributário prescrito;
- V. Reforma, anulação, revogação ou rescisão da decisão administrativa ou judicial condenatória;
- VI. Na hipótese prevista nos arts. 136 e 137, parágrafo único, observado o disposto no art. 209.

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

- I. Na hipótese prevista na alínea I do art. 201, da data em que passar em julgado a decisão nela referida;
- II. Nas hipóteses previstas nas alíneas II, III e IV do art. 201, da data da extinção do crédito;
- III. Na hipótese prevista na alínea V do art. 201, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa, ou passar em julgado a decisão judicial, que tenha reformado, anulado ou rescindido a decisão condenatória;
- IV. Na hipótese prevista na alínea VI do art. 201, da data da celebração do ato jurídico novo, referido no art. 136.”

Ao caso interessa-nos o inciso I de ambos os artigos.

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

“ 446. (A) Idem. (B) No art.201, suprimir o inciso I. (C) A primeira hipótese de restituição, prevista no Anteprojeto (art. 201, item I), parece assentar no pressuposto de que a decisão judicial, declaratória da inconstitucionalidade, prevalece não apenas “inter partes”, senão também “erga omnes”, sendo oponível à Fazenda por todos os possíveis interessados, ainda que estranhos à demanda. Sim, porque a restituição, postulada por quem tenha sido parte no feito, isto é, por quem haja ingressado em juízo está assegurada no item V, do artigo em referência, de sorte que o citado item I, assegura, positivamente, o direito de todos os contribuintes, por força de uma perigosa generalização dos efeitos da “coisa julgada”. O assunto, como se vê, aflora um delicado tema de Direito Constitucional, tão proficientemente versado por juristas da estirpe de Pontes de Miranda, Castro Nunes, Francisco Campos, Lucio Bittencourt e outros. Não nos abalançamos a discutir tão magna questão, reservada ao debate dos mais doutos, sendo nosso propósito, tão somente, tecer rápidas considerações derredor do assunto, tendo em vista certas conseqüências de ordem prática. Discorrendo sobre o assunto, eis como se manifesta o provector Lucio Bittencourt : “É justamente por força da “eficácia natural” da sentença declaratória da inconstitucionalidade, que esta passa a atuar em relação a “todos”, sem distinção, tenham ou não sido partes do processo,

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

atingindo em cheio o ato visado, que se torna pela força do decreto judiciário, irrito, insubsistente, inoperante, ineficaz para todos os efeitos. É como se não fosse lei, – diz Black – não confere direitos; não impõe deveres; não fornece proteção – it confers no rights; it imposes no duties; it affords no protection” ( O CONTROLE JURISDICIONAL DA CONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS – Edição Revista Forense – 1949 pág.142). Não nos convencem, *data venia*, as razões aduzidas pelo festejado jurista, tanto mais que é o próprio Autor que, linhas atrás, ao falar dos efeitos indiretos da sentença, reconhece não terem os tratadistas americanos, assim como os brasileiros, “conseguido apresentar fundamento técnico, razoavelmente aceitável, para justificar essa extensão”, sendo mister, prossegue o Autor, para explicar esse fenômeno de repercussão indireta da sentença – “partir de um conceito de coisa julgada diverso do dominante”. As ponderações do insigne Professor, aliadas ao fato de, entre nós, incumbir ao Senado Federal “suspender a execução, no todo ou em parte, da lei ou decreto considerados inconstitucionais por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal” (Constituição Federal, art. 64), bastam a convencer de que os efeitos da “coisa julgada”, em matéria de inconstitucionalidade, são os regulares, alcançados apenas os litigantes, reservada que está a outro Poder a incumbência de, suspendendo a execução da lei fulminada pela Suprema Corte, generalizar os efeitos da decisão declaratória da inconstitucionalidade. Este é, com efeito, o mais robusto argumento que se pode opor à perigosa tese da generalização dos efeitos da coisa julgada, pelo só fato da prolação da sentença, argumento que é tanto mais procedente quanto é certo que, se a simples decisão judicial bastasse a invalidar a lei, suspendendo-lhe a execução, redundante ou inútil seria a provisão do art. 64, da Constituição Federal, entendimento que se pode admitir, máxime em se tratando de preceito constitucional, visto como é princípio assente que “verba cum effectu sunt accipienda”. Concludente a este respeito, é o raciocínio do Dr. Othon Sidou, o qual, em bem elaborada monografia, recentemente dada à estampa, assim se externa : “Entendemos que se o Constituinte adotou (e já em duas Cartas políticas) a expressão “SUSPENDER A EXECUÇÃO”, quis deixar expresso que, só a partir de então, o ato que vinha sendo adotado deixaria de o ser. *A menos que incidíssemos no contra-senso de admitir que algum ato suspendesse o que já estivesse suspenso*”. (INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI E REPARAÇÃO DE DANO POR MANDADO DE SEGURANÇA – Editora “CÂMBIO” – 1953 - pág. 45 ) Acresce que o ato senatorial não é irreatável, definitivo, sabido que, em face de novo pronunciamento do Pretório Excelso, poderá o Senado levantar a suspensão da execução da lei malsinada, que, assim, voltará a figurar no elenco dos diplomas legais sadios, tal como admite o eminente Pontes de Miranda, em seus lúcidos “Comentários à Constituição de 1946” – Vol. II – pág. 58. Tal circunstância assaz relevante, é de molde a desaconselhar a adoção do dispositivo do art. 201, item I, o Anteprojeto, tendente a compelir a Fazenda a restituir tributos arrecadados com fundamento em lei acaso declarada inconstitucional, mas que, por força de novo pronunciamento, poderá convalescer. (D) Aprovada (111).”

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

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

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

- 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 da contribuinte, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do tributo, ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;
- III. Reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória;
- IV. Ulterior desaparecimento, modificação ou redução dos resultados efetivos do negócio ou ato jurídico que constitua o fato gerador da obrigação tributária principal, em consequência:
  - a) De nulidade declarada por decisão judicial definitiva;
  - b) Do inadimplemento de condição suspensiva;
  - c) Do implemento da condição resolutória.

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

- I. Nas hipóteses previstas nas alíneas I e II do art. 130, da data da extinção do crédito tributário;
- II Na hipótese prevista na alínea III do art. 130, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa, ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória;
- III Nas hipóteses previstas na alínea IV do artigo 130, da data em que transitar em julgado a sentença anulatória, ou em que se verificar o inadimplemento da condição suspensiva ou o implemento da condição resolutória.”

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

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

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

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

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

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

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

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

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

A “mens legislatori” dá lugar à “mens legis”.

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

Dessas considerações acima conclui-se que:

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

- a Comissão do Código Tributário Nacional reconhece que a referência expressa ao tributo inconstitucional, prevista no art. 201, inciso I, do Anteprojeto foi reputada desnecessária, porque, sendo aquele indevido, a hipótese é abrangida pela do inciso II do mesmo artigo, que corresponde ao art. 130, I, do Projeto e ao art. 165, I do Código Tributário Nacional;
- inseriu no Código Tributário Nacional o sistema do vigente Decreto nº 20.910/32, fixando o prazo de 5 anos, quando exercido em tempo hábil;
- o tempo hábil para o exercício desse direito começa a fluir da data em que se originou o direito, conforme prescreve o art. 1º do referido Decreto, ou seja, que todo e qualquer direito contra a Fazenda Nacional Pública, seja qual for a sua natureza, bem assim as dívidas passivas, prescrevem em 5 anos da data do ato ou fato, do qual se originaram.
- esse direito, “in casu” se originou da declaração de inconstitucionalidade.
- o Código Tributário Nacional vigente, passou então, a albergar a hipótese de restituição de tributos declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal.

## II – PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

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

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

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

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

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

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

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

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

## 1 - CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE

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

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

Os atos praticados com base na lei inconstitucional que não mais se afigurem suscetíveis de revisão ou de impugnação não são afetados pela declaração de inconstitucionalidade,  
(Gilmar Ferreira Mendes – Revista Trimestral de Direito Público nº 2/93, pág.267/276).

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

O problema não é novo e há muito se tem discutido. O eminente Min. Themistocles Brandão Cavalcanti, ex-Procurador – Geral e ex-Consultor – Geral da República, com a sua autoridade em Direito Público, nos ministra, desde 1964, a seguinte lição : “O que se tem admitido é permitir aos responsáveis pela política administrativa, a não aplicação de leis inconstitucionais, usando do processo usual de interpretação, que consiste na aplicação da lei hierarquicamente superior que exclui, desde logo, a aplicação da lei menor que com ela vem colidir.  
 (“Do Controle da Constitucionalidade”, ed. Forense, Rio, 1966, pág. 180)

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

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

E acrescenta: “Nada justifica a aplicação de uma lei inconstitucional. Mesmo em caso de dúvida fundada, esta deve ser afastada por um exame judicial da controvérsia, desde que os interessados se insurjam contra a recusa do Executivo.” Decidiu o STF que : “É lícito aos Poderes Legislativo e Executivo anularem os próprios atos, quando inconstitucionais” (recurso extraordinário nº 61.342. relator Min. Eloy da Rocha, in RDA 93/191).

Sendo lícita ao Executivo a anulação de atos inconstitucionais, mais lícita será a recusa de praticá-los quando previamente constatada a inconstitucionalidade.

(Orlando Miranda Aragão – Revista de Direito Público nº 26, págs. 70/72)

## 2- PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

A doutrina, sobretudo do direito administrativo e do direito tributário, acentua a distinção entre princípio e norma. O princípio é mais importante que a norma. Donde: violar princípio é algo muito mais grave que violar norma. O princípio é descrito por linguagem figurada ou metafórica: norte, vetor, alicerce do sistema constitucional, é dizer: disposição capital diante da qual a exegese das outras normas insertas no sistema há – de conformar-se.

(José Souto Maior Borges – Revista Trimestral de Direito Público nº 1/93 – pág. 143)

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

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

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

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

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

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

“Violar um princípio é muito mais grave do que transgredir uma norma. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais...”

(Luís Roberto Barroso – Revista Trimestral de Direito Público nº 1/93 pág. 171/172).

### 3 - PRINCÍPIO DA MORALIDADE ADMINISTRATIVA

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

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

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

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

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

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

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

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

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

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

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

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

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

A moralidade se apresenta no texto da Carta Magna, conforme visto, com força de princípio imperativo. Pressupõe, conseqüentemente, que o

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

administrador há de pautar, de modo obrigatório e permanente, a sua atuação pela ética da Administração Pública, que visa sempre o bem comum. (grifei).

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

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

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

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

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

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

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

“Se é certo que a Constituição assegura a todo cidadão o direito subjetivo ao governo honesto, não menos certo é que os governantes, cujos atos são

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

atacados, em nome da moralidade administrativa, onde e quando essa moralidade for posta em dúvida, que a sua atuação foi inspirada no bem comum e tem amparo legal, além de trazer benefícios, e não lesões à comunidade”

Constatada essa realidade constitucional, resta que se torne eficaz e efetivo o princípio da moralidade administrativa, se exercendo o controle dos atos que o violarem sem quaisquer peias ou amarras. (grifei).

( José Augusto Delgado – Revista Trimestral de Direito Público nº 1/93 págs. 209/222)

#### 4 – PRINCÍPIO DA MORALIDADE PÚBLICA

A tese envolve reconhecimento de que o ordenamento jurídico impõe a compatibilidade da conduta do agente público com determinados parâmetros éticos. A existência de um princípio jurídico da moralidade significa que algumas valorações morais do grupo são recepcionadas pelo Direito Público.

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

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

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

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

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

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

Essa pluralidade de significados potenciais da norma jurídica encontra limites no sistema jurídico. Entre nós, o sistema jurídico – constitucional incorporou o princípio jurídico da moralidade pública. Por decorrência, o aplicador do Direito está obrigado a considerar também o fator ético – a moralidade pública – ao definir a interpretação cabível para determinado dispositivo normativo. Entre diversas interpretações possíveis – ou mais precisamente, entre diversas condutas possíveis de

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

ser validadas frente à Constituição -- , o aplicador deverá optar por aquela conforme aos princípios jurídicos ( inclusive ao princípio da moralidade pública). Enfim, não se concebe, frente à CF/88, uma solução eticamente reprovável, cuja adoção se fundasse em argumentos de técnica jurídica. (grifei).

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

Não se confunde interesse público com *interesse do aparato estatal*. O Estado, como sujeito de direito, pode adquirir certas *conveniências*, de modo similar ao que se passa com qualquer sujeito de direito. Não significa, porém que tais circunstâncias se caracterizem como *interesses públicos*, para os fins da aplicação dos princípios ora examinados. Configura-se aqui a diferença apontada por Renato Alessi entre *interesse público primário e interesse secundário*, difundida entre nós por Celso Antonio Bandeira de Mello. Enfim, como afirmou Gordillo, “o interesse público não é o interesse da Administração Pública. Deve-se ter em vista que nenhum *interesse público* se configura como *conveniência egoística da Administração Pública*. O chamado *interesse secundário* (Alessi) ou *interesse da Administração Pública* não são públicos.

Aliás, nem ao menos são *interesses* na acepção jurídica do termo. São meras circunstâncias, alheias ao Direito. Ou seja, o Estado não possui *interesses* qualitativamente similares. O Estado não se encontra no mesmo plano dos particulares, mas não simplesmente por essa qualidade pessoal. É que a natureza dos interesses que titulariza é diversa dos interesses individuais, particulares, egoísticos. Quando atua na tutela desses interesses, não se pode cogitar de fenômeno similar ao que ocorre com os interesses particulares. Ao aludir-se a moralidade pública, nesse terceiro aspecto, cogita-se da perfeição ética do relacionamento entre o Estado e os cidadãos. A moralidade significa que o Estado é instrumento de realização do bem público e não de opressão social. A concentração de poderes e a superioridade do interesse público retratam, por assim dizer, a *servidão* do Estado em face da comunidade. (grifei).

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

O Estado de Direito Democrático tal como aquele consagrado pela CF/88, reconhece que a supremacia do interesse público não significa supressão de interesses privados. Um dos mais graves atentados à moralidade pública consiste

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

no sacrifício prepotente, desnecessário ou desarrazoado de interesse privado. O Estado não existe *contra* o particular, mas *para* o particular. Mas, além disso, a supremacia do interesse público não conduz à supressão da pluralidade de interesses jurídicos tuteláveis.(grifei).

A moralidade pública exclui não apenas os benefícios e vantagens indevidos para os particulares ocupantes da função pública. Exclui, também, a obtenção de vantagens reprováveis ou abusivas pelo Estado para si próprio. Não se torna válida a espoliação dos particulares como instrumento de enriquecimento público. O Estado não existe para buscar satisfações similares às que norteiam a vida dos particulares. A tentativa de obter a maior vantagem possível é válida e lícita, observados os limites do Direito, mas *apenas* para os sujeitos privados. Não é conduta admissível para o Estado, que somente está legitimado a atuar para realizar o bem comum e a satisfação geral. O Estado não pode ludibriar, espoliar ou prevalecer-se da fraqueza ou da ignorância alheia.

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

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

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

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

O Estado ao produzir a norma tributária ou ao aplicá-la não pode olvidar os princípios jurídicos nem atender apenas às palavras do texto legal, buscando respaldo em prodígios de raciocínio para justificar desvios éticos. Nesse ponto preciso é que se avoluma a relevância do princípio da moralidade pública. Não permite o Estado condutas viciadas por defeitos éticos. O Estado não está legitimado a produzir leis imorais nem a aplicar, de modo imoral, uma lei. (grifei).

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

(Marçal Justen Filho – Revista trimestral de Direito Público nº 11/95 págs. 45/58)

### **5-PRINCÍPIO DO ENRIQUECIMENTO SEM CAUSA**

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

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

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

### **III-INTERESSE PÚBLICO VERSUS INTERESSE FAZENDÁRIO**

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

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

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

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

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

No mesmo sentido, Alberto Xavier pontifica:

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

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

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

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

Não podemos invocar o interesse fazendário (ou seja qual for o nome que lhe queiramos atribuir) para justificar qualquer iniciativa, quer no plano fático, que não se contenha estritamente nos lindes do texto constitucional. É que não há interesse maior do que o representado pelo respeito às exigências sistemáticas da ordem constitucional.

(Roque Antônio Carrazza – Revista Trimestral de Direito Público nº 13/96, pág. 16)

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

Em abono a esta tese vem a própria PGFN em lúcido Parecer nº 877/03, aprovado e publicado no D.O.U. de 02/09/03, “in verbis”:

“Por conseguinte, se, por força da lei, a prescrição fulmina, elimina ou extingue o crédito tributário, vale dizer a “relação tributária”, cabe ao administrador, por dever de perseguir o interesse público primário, mesmo atirando com o interesse público secundário, meramente patrimonial do Estado, reconhecer a prescrição no caso concreto posto às suas vistas”. (grifei).

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

#### **IV- NASCIMENTO DO DIREITO À RESTITUIÇÃO /COMPENSAÇÃO DECORRENTE DE LEI INCONSTITUCIONAL**

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

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

*“Na declaração de inconstitucionalidade da lei a decadência ocorre depois de cinco anos da data do trânsito em julgado da decisão do STF proferida em ação direta ou da publicação da Resolução do Senado que suspendeu a lei com base em decisão proferida incidenter tantum pelo STF” (Restituição de Tributos, Forense, Rio de Janeiro, 1983, pág. 169).*

Neste sentido é o Acórdão nº 1999.03.99.074347, do TRF 3ª Região 6ª T. e o Acórdão nº AMS 95.03.056070-5, da 4ª T. do TRF 3ª Região, no seguinte teor, que, apesar de se referir ao FINSOCIAL é aplicável pelos seus fundamentos jurídicos:

*“Quando fundado o pedido em inconstitucionalidade de norma reconhecida incidentalmente pela Corte Suprema, o termo inicial do prazo para fins de determinação do lapso prescricional deverá ser a data de publicação de primeira decisão proferida, posto ser fato inovador da ordem jurídica, suprimindo norma tributária até então válida e cogente, pois com força de lei. No caso, o primeiro aresto do Colendo Supremo Tribunal Federal foi publicado no DJU de 02/04/93, devendo a partir desta data ter início o cômputo do lapso prescricional, pois não se pode considerar inerte o contribuinte que até então, em razão da presunção da constitucionalidade da lei, obedeceu a norma indevidamente exigida, já que a inércia é elemento indispensável para configuração do instituto da prescrição. (Acórdão nº 1999.03.074347-5-SP-TRF 3ª Região- 6ª T. –FINSOCIAL - Compensação tributária – Precedentes do STJ)”*

*“ I – Tributário. Finsocial. Majorações da alíquota. Compensação. Espécies tributárias. Cofins. PIS e CSL. II – Correção monetária. Critérios utilizados. IPC, INPC, UFIR e Selic. Limitação ao pedido. Aplicação do IPC, BTN e UFIR. III – Prescrição. Dies a quo. Reconhecimento jurídico do pedido (Decreto nº 1601, de 23 de agosto de 1995 e da Medida Provisória nº 1110, de 30 de agosto de 1995 e suas reedições). 1. – É irrecusável a inconstitucionalidade da cobrança do Finsocial tal como reconhecida pelo STF (RE 150.764-1 PE) e pela própria Administração Pública (Dec.*

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

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

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

O art. 146, III, “b”, da C.F. estabelece que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre “prescrição e decadência” tributárias e o CTN, com “status” de lei complementar dispõe a respeito nos arts. 165/168. Aplicável, portanto, ao caso, pelas razões acima expostas, apesar de o montante indevidamente pago com a declaração de inconstitucionalidade passar a configurar um crédito financeiro do contribuinte.

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

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

Porém, há ainda um fato a ser considerado, tendo em vista que as Medidas Provisórias mantinham sua eficácia, ou seja, capacidade de produzir efeitos jurídicos durante 30 (trinta) dias a partir de sua edição, perdendo-a se não fossem convertidas em Lei nesse período. Daí, a necessidade de suas constantes reedições, com o mesmo ou outro texto, nesse prazo, até a edição da Lei formal pelo Congresso, concretizada na Lei nº10522 de 19/07/02, cujo texto em relação ao FINSOCIAL repete. Não tendo havido solução de continuidade, o termo inicial coincide com a data da publicação da MP (31/08/95).

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

Já, tratando-se da restituição/compensação da Cota de Contribuição na Exportação do Café, instituída pelo Decreto- Lei nº 2295/86, a mesma não foi recepcionada pela CF/88, conforme decisão exarada pelo STF no RE nº 191.044/5 –SP.

A declaração de inconstitucionalidade faz-se à CF/67 ocorreu no RE nº 408. 830-4 /ES, do pleno do STF

Assim, conclui-se que:

- os efeitos desse reconhecimento retroagem, não mais até a data da entrada em vigor da nova Constituição e sim até a data da edição do Dec.- lei nº 2295/86, porque, o mesmo foi declarado inconstitucional, produzindo efeitos a partir da edição do Decreto –Lei nº 2295/86.
- o “dies a quo” para a contagem do prazo decadencial é o da decisão do STF que declarou a inconstitucionalidade do Decreto–lei nº 2295/86 frente à Constituição Federal de 1967.

**V- COMPETÊNCIA PARA INTERPRETAR A LEGISLAÇÃO NO ÂMBITO DOS MINISTÉRIOS**

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

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

“III – fixar a interpretação da Constituição, das leis, dos tratados e demais atos normativos a ser uniformemente seguida em suas áreas de atuação e

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

coordenação quando não houver orientação normativa do Advogado – Geral da União.”

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

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

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

#### **VI- ANÁLISE DOS PARECERES DA PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL QUE TRATAM DA MATÉRIA**

A validade jurídica dos Pareceres, seu alcance e vinculatividade aos órgãos e entidades da Administração Pública encontra amparo na Lei Complementar nº 73, de 10/02/93, que institui a Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União, da qual participa a Procuradoria – Geral da Fazenda Nacional como órgão de direção superior. Neste sentido dispõem os artigos 4º incisos X e XI, 11, inciso III e arts. 39 a 44 da referida Lei.

Os pareceres sob análise são os a seguir enumerados:

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

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

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

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

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

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

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

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

- 1- decisão do STF, ainda que única, em ADIN;
- 2- idem, se a execução for suspensa por Resolução do SENADO;
- 3- a decisão plenária, transitado em julgado, ainda que única e por maioria de votos, se nele foi expressamente conhecido e julgado o mérito da questão em tela.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Da análise dos aludidos Pareceres entendo que nas decisões dos recursos atinentes a matéria, pelos Conselhos de Contribuintes, estes não devem interpretar a legislação que disciplina tal matéria quando há parecer da PGFN dispondo, porém, é de sua obrigação nas decisões aplicar a legislação em vigor,

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

obedecendo aos ditames da Constituição, de seus princípios expressos e implícitos e em especial a Lei 9784/99, aplicável subsidiariamente, que, em seus arts.2º,§ único, inciso I prescreve:

“Art.2º.....

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

II -Atuação conforme a lei e o Direito.”

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

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

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

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

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

- 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”

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

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

1 âmbito de suas competências;

2 base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal.

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

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

Por elas vê-se que, no tocante aos procedimentos de determinação e exigências de créditos tributários sua competência fica adstrita ao comando das DRJs, órgãos afetos à sua estrutura administrativa (artigo 1º, inciso V e artigo 209, incisos XXVII e XXVIII, da Portaria MF 259/01), não alcançando a atuação dos órgãos judicantes de Segunda Instância, cuja competência e desvinculação ao SRF foi preservada em homenagem ao princípio de ampla defesa, do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, que estabelece o conhecido “tripé”(acusado, acusador e julgador), um dos pilares do Estado Democrático de Direito. Mormente no tocante à restituição de indébitos tributários, que, no rol das competências, a portaria ministerial silencia.

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

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

#### **VIII- DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI NO CONTROLE DIFUSO**

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

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

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

Assim, quando o art. 52 da C. F. prescreve que compete privativamente ao Senado Federal suspender a execução de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, isto não significa que a omissão dessa formalidade irá ter o efeito de negar a aplicação do princípio para dar legitimidade a contribuintes que se encontrem na mesma situação daquele que provocou a manifestação do Supremo pela inconstitucionalidade da lei, conforme preceitua o artigo 150, inciso II, da Constituição Federal.

A lei, uma vez declarada inconstitucional pelo órgão que detém a competência exclusiva para tanto, não pode ser inconstitucional para uns e constitucional para outros que se encontrem na mesma situação fática mormente porque as justificativas para a omissão do Senado não se lastreiam em considerações jurídicas, como por exemplo, o fato de em plenário do Supremo a decisão não ter sido tomada por unanimidade e que, portanto, outra decisão em outro caso concreto poderá ser divergente. Enquanto isso não ocorrer a decisão é válida “erga omnes” em homenagem ao princípio da isonomia. (artigo 150, II, da C.F.).

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

Senão vejamos.

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

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

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

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

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

### IX- A COBRANÇA DA QUOTA DE CONTRIBUIÇÃO NA EXPORTAÇÃO DE CAFÉ

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

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

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

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

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

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

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

§ 2º - A União pode instituir:

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

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

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

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

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

“Art. 97 – Somente a lei pode estabelecer:

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

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

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

A eiva de inconstitucionalidade do Decreto-lei nº 2295/85 face a Constituição pretérita foi reconhecida no texto do voto proferido no pleno do STF, constante do RE nº 191.044-5/SP e agora decidida no recurso extraordinário nº 408.830 –4/ES.

Dessa forma o Decreto-lei nº 2295/86 não seria passível de recepção pela Constituição vigente por ser incompatível com o Sistema Tributário Nacional – restando, portanto, revogado – conforme o art. 34 § 5º do ADCT, além de afrontar a C. F./67, decidida esta inconstitucionalidade RE nº 408.830 –4 /ES.

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

A inconstitucionalidade do Decreto-Lei nº 2.295/86, ora declarada pelo STF, que reinstituía a contribuição sobre operações de exportação de café, é originária, conforme iterativa jurisprudência do Colendo Supremo Tribunal Federal, o que refuta sua presunção de constitucionalidade desde a égide da Carta pretérita.

Por ser originária a inconstitucionalidade do Decreto – Lei nº 2.295/86, não há de se aventar em recepção ou não-recepção pela Constituição Federal 1988, haja vista que a norma já era inválida sob o manto da Constituição Federal de 1967/69. Assim, tal vício jamais poderia ter sido objeto de Ação Direta, a qual é incabível quanto à norma que sequer subsistiu até o advento do novel ordenamento

A declaração de inconstitucionalidade do Decreto-Lei nº 2.295/86 também não poderia ensejar uma Resolução do Senado Federal para suspender sua execução, porquanto a ementa do acórdão lavrado no RE nº 191.044-

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

5/SP concluiu pelo não conhecimento do Recurso, o que, na prática da Suprema Corte, descarta o envio de mensagem ao Senado. Ademais, tal ementa equivocadamente indicou a não-recepção do referido texto legal pela CF/88, o que também afasta a hipótese de expedição de mensagem ao Senado Federal, porquanto não se pode cogitar em suspensão de execução de norma anteriormente revogada.

### CONCLUSÃO

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

Considerando que:

No pedido de restituição perante a DRF/ Santos foi invocado o direito de atualização monetária dos valores pagos de conformidade com a Norma de Execução Conjunta SRF/COSAR nº 08, de 22/06/97, que não incorporou em seus índices, os efeitos dos Planos Verão e Collor, a serem aplicados, portanto, os índices do IPC e INPC e pela taxa SELIC e índices da Lei nº 8383/91, Lei nº 8177/91.

A DRF/Santos indeferiu o pedido em razão da decadência do direito à restituição, abstendo-se de examinar o mérito nele incluída a atualização monetária e análise dos documentos/prova acostados nos autos;

O contribuinte recorreu da decisão da DRF/Santos contestando os argumentos relativos às preliminares (prazo decadencial e extensão dos efeitos de decisão judicial) nela ventiladas, tendo sido indeferida a solicitação com base nos mesmos argumentos, e

Ambas as autoridades silenciaram quanto ao mérito do pedido inicial no que tange à correção monetária dos valores, cálculos, pagamentos efetuados, etc.

Voto pelo provimento do recurso voluntário devendo o processo retornar a DRJ/SP, afastadas que estão as preliminares constantes, pelos seus fundamentos, devendo a mesma autoridade analisar o mérito quanto aos demais aspectos do pedido, no que tange à correção monetária dos valores, cálculos, pagamentos efetuados e documentos acostados aos autos.

O montante a ser restituído/compensado que, por efeito do decidido no RE nº 191.44- 5/SP, deveria excluir os recolhimentos efetuados até a entrada em vigor do Sistema Tributário Nacional na atual Constituição (01/03/89) e

Processo nº : 13652.000125/99-57  
Acórdão nº : 301-31.522

aqueles não alcançados pela decadência a partir da data da referida decisão (31/10/97),  
passa a abranger os recolhimentos efetuados desde a edição do Decreto -lei nº 2295/86,  
declarado inconstitucional pelo STF no RE 408.830 - 4/ ES/.

É como voto.

Sala das Sessões, em 21 de outubro de 2004



JOSÉ LENCE CARLUCI - Conselheiro