



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 13846.000065/99-41
SESSÃO DE : 15 de setembro de 2004
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589
RECURSO Nº : 125.068
RECORRENTE : COMERCIAL INDUSTRIAL BRANCO PERES DE
CAFÉ LTDA.
RECORRIDA : DRJ/RIBEIRÃO PRETO/SP

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO – COTA DE CONTRIBUIÇÃO SOBRE EXPORTAÇÃO DE CAFÉ – DECRETO-LEI 2.295/86 – INCONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – PRESCRIÇÃO DO DIREITO DE RESTITUIÇÃO – INADMISSIBILIDADE - *DIES A QUO* – DEVIDO PROCESSO LEGAL E DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO – POSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO DA QUESTÃO DE FUNDO – DIREITO À RESTITUIÇÃO DO QUE INDEVIDAMENTE RECOLHIDO A TÍTULO DA INCONSTITUCIONAL CONTRIBUIÇÃO SOBRE OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO DE CAFÉ – PORTARIA MINISTERIAL Nº 103/2002 – HIPÓTESE DE NÃO APLICAÇÃO – EXPURGOS INFLACIONÁRIOS – TAXA SELIC.

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

- A declaração de inconstitucionalidade do Decreto-Lei nº 2.295/86 também não poderia ensejar uma Resolução do Senado Federal para suspender sua execução, porquanto a ementa do acórdão lavrado nos RREE nºs 198.554-2/SP e 191.044-5/SP concluíram pelo não conhecimento dos Recursos, o que, na prática da Suprema Corte, descarta o envio de mensagem ao Senado. Ademais, tais ementas equivocadamente indicaram a não-recepção do referido texto legal pela CF/88, o que também afasta a hipótese de expedição de mensagem ao Senado Federal, porquanto não se pode cogitar em suspensão de execução de norma anteriormente revogada.
- Em face da inadmissibilidade de ADIN e da impossibilidade de edição de Resolução do Senado Federal, a declaração de inconstitucionalidade do Decreto-Lei nº 2.295/86, alcançada em julgamento vivido no Tribunal Pleno da Suprema Corte, atingindo foros de definitividade, deve ser estendida aos demais contribuintes que não integraram o pólo ativo da demanda que resultou num pronunciamento inter partes, mister este a ser exercido por este Colegiado com base no princípio da isonomia, na dicção do parágrafo 4º do Decreto nº 2.346/97 - cujos efeitos foram muito bem explicitados pelo Parecer PGFN nº 436/96, e também no fundamento maior da existência dos Conselhos de Contribuintes, qual seja, o de resolver conflitos ainda na esfera administrativa, evitando-se o abarrotamento do Poder Judiciário.
- Desse modo, não se trata de hipótese de aplicação da Portaria Ministerial nº 103, uma vez que a inconstitucionalidade do Decreto-Lei nº 2.295/86 é inequívoca, a qual deve ser reconhecida por este Colegiado com base em dispositivo da Lei 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que, ao regular o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, proclamou que “nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de atuação conforme a lei e o Direito”, sendo certo, ainda, que negar a restituição de crédito tributário cuja exigência tem-se sabidamente por inconstitucional configura-se ofensa aos Princípios da Justiça, da Isonomia e da Moralidade dos Atos da Administração Pública.
- Também com base nos Princípios da Justiça e da Moralidade dos Atos da Administração Pública deve ser atualizado o crédito tributário pretendido pela Recorrente com base nos índices que melhor reflitam a corrosão da moeda causada pelo processo inflacionário, no que se incluem os chamados “expurgos inflacionários”, pacificados nos seguintes índices: 42,72% (jan/89), 10,14% (fev/89), 84,32% (mar/90), 44,80% (abr/90), 7,87% (maio/90), e 21,87% (fev/91).

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

- No mais, igualmente aos "expurgos" pacificados no seio da jurisprudência, quais sejam, 42,72% (jan/89), 10,14% (fev/89), 84,32% (mar/90), 44,80% (abr/90), 7,87% (maio/90), e 21,87% (fev/91), é devida a aplicação das Taxa SELIC, a partir de 1º de janeiro de 1996, por força do artigo 39, parágrafo 4º, da Lei 9.250/95.


RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de incompetência do Colegiado para afastar a aplicação de lei em face da declaração de sua inconstitucionalidade, vencida a Conselheira Anelise Daudt Prieto. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso apenas para excluir do montante a ser restituído os expurgos inflacionários seguintes: 26,04% (junho/97), 37,44% (julho/94) e 5,32% (agosto/94), na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Zenaldo Loibman e Sergio de Castro Neves que, com relação a expurgos, aplicavam a Norma de Execução conjunta SRF/Cosit/Cosar Nº 08/97 e a Conselheira Anelise Daudt Prieto que negava provimento integral. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Nilton Luiz Bartoli.

Brasília-DF, em 15 de setembro de 2004


JOÃO HOLANDA COSTA
Presidente


NILTON LUIZ BARTOLI
Relator Designado

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

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589
RECORRENTE : COMERCIAL INDUSTRIAL BRANCO PERES DE
CAFÉ LTDA.
RECORRIDA : DRJ/RIBEIRÃO PRETO/SP
RELATOR(A) : ANELISE DAUDT PRIETO
RELATOR DESIG. : NILTON LUIZ BARTOLI

RELATÓRIO

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

DO PEDIDO DE RESTITUIÇÃO

A interessada apresentou, em 29/06/99, na forma da Instrução Normativa SRF nº 21/97, o pedido de restituição de fls. 01 (acompanhado de texto contendo fundamentação legal e demais documentos de fls. 02 a 371), no valor de R\$ 12.426.192,85, referente à Cota de Contribuição sobre Exportação de Café, recolhida com base no Decreto-lei nº 2.295/86.

O pedido abrange valores referentes ao período de outubro de 1988 a maio de 1990 (fls. 03, primeiro parágrafo), embora a Tabela de Atualização de fls. 220 a 225 – Volume I, bem como as guias de recolhimento de fls. 227- Volume I a 371-Volume II, exibam valores recolhidos de janeiro de 1989 a março de 1990.

DA DECISÃO DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL

Em 17/10/2000, a Delegacia da Receita Federal em Presidente Prudente/SP indeferiu o pedido, por meio da Decisão DRF/PPE/SASIT nº 638 (fls. 447 a 450 – Volume II), assim ementada:

“O direito de pleitear restituição de tributo ou contribuição recolhido a maior ou indevidamente extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da extinção do crédito tributário respectivo, nos termos do artigo 168 do CTN, Parecer PGFN/CAT nº 1.538/99 e ADR SRF nº 96/99. Não comprovada a liquidez e certeza do crédito pretendido.
Pedido indeferido.”

DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

Cientificada da decisão da DRF em 27/10/2000 (fls. 453 – Volume II), a interessada apresentou, em 24/11/2000, tempestivamente, a Manifestação de Inconformidade de fls. 454 a 469 – Volume II, contendo os seguintes argumentos, em síntese:

- o Supremo Tribunal Federal, em sua composição plenária, por unanimidade de votos, no controle difuso, julgou inconstitucional a instituição da quota do café por ato do Presidente do IBC (RE nºs 191.044-5/SP, publicados no D.J. de 31/10/97 (fls. 470 a 491 – Volume II), tendo sido tal decisão confirmada por inúmeros outros julgados;

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

- tratando-se de tributo tido como inconstitucional pelo STF no controle difuso, o prazo de cinco anos começaria a contar a partir da publicação da Resolução do Senado ou a partir da edição de ato específico do Secretário da Receita Federal;

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


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

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

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

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

- operando-se a homologação tácita após cinco anos da ocorrência do fato gerador, a prescrição, nos termos do art. 168, inciso I, do CTN, somente teria

map 

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

início após cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, visto que somente então o crédito estaria definitivamente extinto;

- estando a matéria definitivamente solucionada pela Suprema Corte, pode a autoridade administrativa dar cumprimento à decisão do Poder Judiciário, conforme exposto no Parecer PGFN/CRE nº 948/98, especialmente item 4, alíneas "a" e "c";

- corroborando todo o alegado até então, cumpre salientar que, em caso análogo, o Terceiro Conselho de Contribuintes, em sessão de 17/10/2000, por unanimidade de votos, julgou procedente o Recurso nº 120.653;

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

DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Em 03/05/2002, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP indeferiu a solicitação de restituição, exarando o Acórdão DRJ/RPO nº 1.262 (fls. 661 a 669 – Volume III), assim ementado:

“QUOTAS DE CONTRIBUIÇÃO AO INSTITUTO BRASILEIRO DO CAFÉ – IBC. INCONSTITUCIONALIDADE. EFEITOS.

Tendo sido a declaração de inconstitucionalidade obtida via controle difuso, e inexistindo ato geral suspendendo a eficácia da lei e tampouco ato específico do Secretário da Receita Federal com tal finalidade, seus efeitos restringem-se aos participantes da ação judicial, não produzindo efeitos ‘erga omnes’.

RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA.

O direito de o contribuinte pleitear restituição de tributo (que teria sido) pago indevidamente extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos contados da extinção do crédito tributário.

Solicitação Indeferida”

Após as fls. 669, por evidente lapso, consignou-se o número 610, verificando-se, daí em diante, erro na numeração até a última folha do processo.

DO RECURSO AO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Cientificada do acórdão de primeira instância em 10/06/2002 (fls. 615 – Volume III), a interessada apresentou, em 05/07/2002, tempestivamente, o recurso de fls. 617 a 642 – Volume III, contendo as seguintes razões, em síntese:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

- trata o presente caso do julgamento do Recurso Extraordinário nº 191.044-5, pelo Tribunal Pleno do STF, no qual restou incontroversa a inconstitucionalidade originária da Cota de Contribuição ao IBC, instituída pelo Decreto-lei nº 2.295/86;

- assim, não se trata da verificação da validade da lei a ser efetuada pelos órgãos judicantes administrativos, mas tão-somente da observação da inconstitucionalidade reconhecida pela Máxima Corte;

- resta incontroverso o fato de que o STF, além da simples não recepção do Decreto-lei nº 2.295/86 pelo novel ordenamento, declarou a inconstitucionalidade originária da referida exação;

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

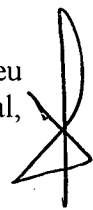
- naquela oportunidade, discutia-se caso concreto de exigência fiscal à luz da Constituição vigente, razão suficiente para que o vício originário não fosse tão relevante quanto a não recepção do Decreto-lei nº 2.295/86 pela Constituição Federal de 1988, razão pela qual a ementa do julgado furtou-se a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

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

- ainda assim, poder-se-ia levantar o fato de que tal vício fora declarado no controle difuso, no intuito de se tentar concluir pela não extensão de seus efeitos aos demais contribuintes ante a inexistência de ato específico do Sr. Secretário da Receita Federal ou de Resolução do Senado Federal, nos termos do art. 52, X, da Lei Maior;

- quanto ao ato do Sr. Secretário da Receita Federal, a extensão dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade por esta via submete-se à vontade daquela autoridade, de modo que não se pode admitir que o direito do contribuinte tenha de ser exercido perante o Poder Judiciário;

- no que tange à mensagem do STF, a que alude o art. 178 do seu Regimento Interno, não se pode negar que esta nunca foi enviada ao Senado Federal, entretanto há que se perquirir sobre as razões que obstaram a referida mensagem;

And 

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

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

- a União Federal lastreou seu recurso no permissivo contido no art. 102, inciso III, alínea "a", da Constituição Federal e, nesse caso, a praxe da Suprema Corte é no sentido de que, se após a análise do mérito, constata-se que não se configurou a contrariedade aos dispositivos constitucionais apontados, não se conhece do recurso, já que resta não satisfeito o permissivo que lhe dava fundamento;

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

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

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

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

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

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

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

- nem poderia ser diferente, já que, se a presente exceção não fosse inconstitucional sob a égide da Constituição pretérita, jamais se falaria em não-

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

recepção, verificando-se apenas a orientação contida no art. 25, I, do ADCT, conforme preceituou o Ministro Ilmar Galvão;

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

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

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

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

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

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

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

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

- ora, se a Resolução do Senado Federal visa suspender a execução de lei declarada inconstitucional em julgamento concreto efetuado pelo Tribunal

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

Pleno, por que haveria de ser editada para suspender a execução de Decreto-lei não recepcionado pela nova Constituição?

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

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

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

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

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

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

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

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

- assim, no presente caso, não podendo ser editada Resolução do Senado, nem proposta ADIn, conclui-se que, se a declaração de inconstitucionalidade emanada do STF não for aplicada por este órgão julgante, estar-se-ia admitindo que

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

o direito à restituição deveria ser individualmente pleiteado por cada contribuinte perante o Judiciário;

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

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

- o Decreto nº 2.346/97 também determina que as decisões do STF, que fixem de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional, devem ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal, obedecidos os procedimentos nele estabelecidos;

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

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

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

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

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

- também a Câmara Superior de Recursos Fiscais, bem como a doutrina, entendem que o termo inicial para a contagem do prazo decadencial inicia-se da publicação do acórdão proferido pelo STF (cita o Acórdão nº 201-73.669);

- ressalte-se que o Ato Declaratório SRF nº 96, de 26/11/99, ao qual se apega a decisão recorrida, é posterior ao presente pedido, portanto não se aplica ao crédito em questão (cita trecho do Acórdão nº 201-74.344);

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

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

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

- corroborando o alegado até então, cita-se o Acórdão nº 303-29.433;

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

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

- ainda que assim não se entenda, a exação ora analisada era tributo sujeito a lançamento por homologação, sendo que a extinção definitiva do crédito tributário só pode ocorrer após a homologação, expressa ou tácita, do lançamento (art. 150 do CTN);

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

- nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, a homologação tácita se opera após cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, portanto a prescrição do direito de pleitear a restituição, nos termos do art. 168, I, do mesmo código, somente teria início após cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, já que somente então o crédito estaria definitivamente extinto, conforme reiterada jurisprudência do STJ;

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

- quanto à correção monetária dos tributos objeto de pedido de compensação/restituição, deve ser aplicado o IPC do IBGE;

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

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

É o relatório.



RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

VOTO VENCEDOR

O recurso é tempestivo, portanto, dele tomo conhecimento.

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

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

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

Trata-se, consoante narrativa dos fatos, de Pedido de Restituição versando sobre questão de direito e questão de fato cujas provas encontram-se nos autos (Comprovantes de Confirmação de Pagamento). Portanto, primando-se, sobretudo, pela economia processual, princípio muito bem delineado por Antonio Carlos Araújo Cintra, Ada Pellegrini Grinover e Cândido Rangel Dinamarco, co-autores da obra bastante digerida nos bancos das Faculdades intitulada "Teoria Geral do Processo" (São Paulo: Malheiros Editores. 14ª ed. p. 72), o presente feito comporta julgamento imediato, senão vejamos:

"Se o processo é um instrumento, não pode exigir um dispêndio exagerado com relação aos bens que estão em disputa. E mesmo quando não se trata de bens materiais deve haver uma necessária proporção entre fins e meios, para equilíbrio do binômio custo-benefício. É o que recomenda o denominado princípio da economia, o qual preconiza o máximo resultado na atuação do direito com o mínimo emprego possível de atividades processuais. (...)."

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

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

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

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

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

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

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

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

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

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

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

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

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

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

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

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

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

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

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

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

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

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

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

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

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

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

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

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

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

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

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

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

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



RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

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

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

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

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

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

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

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

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

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

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO. I.B.C. CAFÉ: EXPORTAÇÃO: COTA DE CONTRIBUIÇÃO. D.L. 2.295, DE 21.11.86, ARTIGOS 3º E 4º. C.F./1967, ART. 21, § 2º, I; C.F., 1988, ART. 149. I. - Não recepção, pela C.F./88, da cota de contribuição nas exportações de café: D.L. 2.295/86, arts. 3º e 4º. Precedentes do S.T.F. II. - Inconstitucionalidade da cota de contribuição do I.B.C. D.L. 2.295/86, arts. 2º e 4º frente à C.F./67, art. 21, I, ex vi do disposto no inciso I do § 2º do mesmo art. 21. III. - R.E. conhecido e improvido.

O Tribunal, por unanimidade, conheceu do recurso extraordinário e negou-lhe provimento, declarando, entretanto “incidenter tantum”, a inconstitucionalidade dos artigos 2º e 4º do Decreto-lei n. 2.295, de 21 de novembro de 1986, frente à Constituição de 1967. Votou o Presidente, o Senhor Ministro Mauricio Correa. Ausentes, justificadamente, os Senhores Ministros Celso de Mello e Nelson Jobim. Falaram, pela recorrente, o Dr. Euler Lopes, Procurador da Fazenda Nacional e, pela recorrida, o Dr. Marcio Brotto de Barros. Plenário, 15.04.2004.”

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

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

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

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

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

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

No meu voto sustentei, *verbis*:

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

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

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

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

pelo IBC, o que, de resto, a esta altura, já não seria possível, pela singela razão de que a autarquia, há tempo, foi extinta'.

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

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

Acontece, porém, que o § 2º do art. 21 da EC 01/69 - conforme demonstram Misabel Derzi e Sacha Calmon, em memorial que distribuíram a propósito deste julgamento - se limitava a autorizar a União Federal a instituir contribuições da espécie, nos termos do item I, o qual, na verdade, investia o Poder Executivo tão-somente do poder de alterar-lhe as alíquotas ou as bases de cálculo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei.

Significa que o Poder Executivo, na vigência da Carta Pretérita, não podia receber delegação para fixar a alíquota original ou a base de cálculo de qualquer tributo, mas tão-somente para alterar os referidos elementos cujas condições e limites haveriam, necessariamente, de ser estabelecidos por meio de lei.

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

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

É bem verdade que, por se tratar, no caso daqueles autos, de quota de contribuição exigida em período posterior à nova Carta, os Eminentíssimos Ministros acabaram por acompanhar, **pelas conclusões**, o voto do Relator, Eminentíssimo Ministro

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

CARLOS VELLOSO, que apenas não conhecia do recurso interposto pela União, com base no art. 102, III, "a", da CF/88, por entender que o Decreto-Lei 2.295/86 não teria sido recepcionado pela Constituição de 1988, tão-somente.

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

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

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

II – RE não conhecido."

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

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

Nesse diapasão, não bastasse o recentíssimo julgado do RE nº 408.830-4 declarar a inconstitucionalidade do Decreto-lei nº 2.295/86 desde a Constituição de 1967, para ver esgotada toda e qualquer argumentação em sentido contrário, passo a analisar os pronunciamentos levados a efeito nos casos do Cota de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

Contribuição ao IAA, no RE 214.206-9, no voto vista que proferido pelo Ministro Velloso no RE nº 290.076-6.

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

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

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

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

"No RE 214.206-AL, que cuidou da contribuição devida ao Instituto do Açúcar e do Alcool – IAA, Relator para o acórdão o Ministro Nelson Jobim, o Supremo Tribunal Federal, pelo seu Plenário, decidiu que a delegação instituída pelo direito anterior sofreu revogação, porque não recebida pela CF/88. Todavia, os atos praticados no exercício de tal revogação, porque não recebida pela CF/88, foram recebidos por esta. Nesse julgamento, fiquei vencido (RTJ 167/705). Esclareça-se, que cuidou-se, ali, de contribuição para o Instituto do Açúcar e do Alcool, contribuição de natureza tributária sob o pálio da CF/67. Certo é, entretanto, que o entendimento do Supremo Tribunal Federal, tomado no RE 214.206-AL, é este: a possibilidade da alíquota variar ou ser fixada

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

por autoridade administrativa é incompatível com a CF/88. Todavia, a alíquota fixada na forma da legislação anterior foi recebida pela Constituição.

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

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

Apenas para reforçar os argumentos, cumpre esclarecer nesse tópico – *quanto à natureza da decisão do Supremo Tribunal Federal* – que esta reconheceu a incompatibilidade dos artigos 3º e 4º do Decreto-Lei nº 2.295, de 21.11.86, ante as Constituições de 1967 com a Emenda nº 1 de 1969 e de 1988. Tendo o Decreto-Lei em comento sido editado em 1986, a incompatibilidade em face da Constituição de 1967 com a Emenda nº 1 de 1969 caracteriza inconstitucionalidade; já a incompatibilidade em face da Constituição de 1988, que lhe é posterior, caracterizou apenas revogação.

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

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

“Havendo contradição entre qualquer norma preexistente e preceito constitucional, esta deve, dentro do sistema, ser aferida com rigor, pois é indubitável o efeito ab-rogativo da Constituição Federal sobre todas as normas e atos normativos que com ela conflitarem. As

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

normas conflitantes ficam imediatamente revogadas na data da promulgação da nova Carta. Não sendo nem mesmo necessárias quaisquer cláusulas expressas de revogação. (...) A cessação da eficácia de normas anteriores incompatíveis com a Constituição é matéria pacífica, pouco importando a natureza desses preceitos, sejam outras normas constitucionais, sejam leis ordinárias, regulamentos, atos administrativos. A eficácia abrogativa das disposições constitucionais, que acarreta perda dos efeitos da legislação e atos normativos anteriores, é questão de direito intertemporal (...).” (grifos acrescentados)

(“Norma Constitucional e seus Efeitos”, Ed. Saraiva, 2ª ed., p. 42/43)

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

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

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

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

Concluída esta parte, surge então uma segunda questão: diante da clareza do ânimo definitivo da declaração de inconstitucionalidade do Decreto-lei 2.295/86, por qual razão não teria sido enviada mensagem ao Senado Federal para

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

edição de Resolução a suspender a execução da norma, conforme disposto no artigo 52, X, da CF?

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

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

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

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

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

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

de lei, não há que se cogitar aqui de qualquer intervenção do Senado, restando o tema aberto para inúmeras controvérsias.

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

Finalmente, mencionem-se os casos de declaração de inconstitucionalidade parcial sem redução de texto, nos quais se explicitam que de um dado significado normativo é inconstitucional sem que a expressão literal sofra qualquer alteração.

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

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

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

Em outras palavras, disse o Egrégio Supremo Tribunal Federal naquele caso que, por ter a Corte *a quo* reconhecido a inconstitucionalidade do

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

Decreto-lei nº 2.295/86 na parte que atribuía poder ao IBC referente à quota de contribuição do café, coincidentemente com igual entendimento da Suprema Corte, não conheceu do recurso extraordinário interposto pela União Federal (Fazenda Nacional).

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

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

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

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

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

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

A contagem do prazo de prescrição somente pode ter início a partir de uma lesão a um direito. Isso porque, se não há lesão, não há utilidade no ato do sujeito de direito tomar alguma medida. A extinção de direito de que se trata, pelo

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

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

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

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

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

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

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

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

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

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

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

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

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

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

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

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

"Nesse passo, estamos perante duas posições.

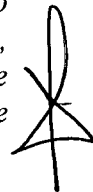
De um lado, os que sustentam que o prazo prescricional se inicia com o pagamento feito (com base nas normas do CTN) e que, passados cinco anos, não cabe mais pedido de repetição de indébito, ainda que, após esse prazo, sobrevenha decisão judicial reconhecendo a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo.

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

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

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

Com efeito, se a contagem do prazo de prescrição tiver por termo inicial a data do pagamento feito (inclusive pagamento antecipado nos termos do artigo 150 do CTN), esta é melhor forma para induzir os contribuintes a questionarem toda e qualquer exigência antes de completado o prazo de cinco anos. Ou seja, ela produz o efeito contrário à busca de segurança e estabilidade pois, a priori, tudo seria questionável e mais, deveria ser efetivamente questionado (por mais absurdo que pudesse parecer naquele



RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

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

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

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

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

Não é razoável considerar-se que ocorreu inércia do contribuinte que não quis enfrentar a questão da constitucionalidade. Ele aceitou a lei, fundado na presunção de constitucionalidade desta.

Uma vez declarada a inconstitucionalidade, surge, então, para o contribuinte, o direito à repetição, afastada que está aquela presunção."

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

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

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

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

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

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

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

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

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

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

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

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

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

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

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

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

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

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

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

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

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

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

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

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

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

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

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

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

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

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

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

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

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

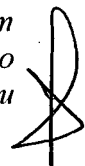
Ensina o Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira, em lição de atualidade e profundidade indiscutíveis, que:

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

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

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

Interpretar é valorar, ou seja, optar entre valores compatíveis com a estrutura normativa. Todo intérprete, por mais isento ou neutro que queira ser, jamais poderá libertar-se, primeiro, de seu



RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

coeficiente pessoal axiológico e, em segundo lugar, do coeficiente social de preferência inerente à sociedade a que ele pertence, ou ao "tempo histórico" que está vivendo.

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

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

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

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

Destarte, admitida, vez por todas, a obrigação da Administração Federal de acatar a declaração de inconstitucionalidade emanada de decisão plenária do Supremo Tribunal Federal, há de se repisar que não se trata de hipótese de aplicação da Portaria nº 103/2002, uma vez que, não se cogitando de ADIN ou de Resolução do Senado a conferir efeitos *erga omnes* àquele pronunciamento, este

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

Colegiado deve, aplicando o Direito em sua melhor acepção, em respeito ao Princípio da Justiça, da Isonomia, da Moralidade dos Atos da Administração e da Economia Processual, determinar a restituição, à Recorrente, do quanto indevidamente recolhido à contribuição sobre exportação do café.

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

Nesse sentido, para que ao final seja feita a tão cotejada justiça à que espera a recorrente, mister verificar, em primeiro plano, a exaustiva jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça que traz em seu bojo os índices manifestamente pacificados:

"PROCESSUAL CIVIL - REPETIÇÃO DE INDÉBITO - EXECUÇÃO DE SENTENÇA - CORREÇÃO MONETÁRIA - INCLUSÃO DOS EXPURGOS INFLACIONÁRIOS - ÍNDICES DO IPC DE JAN/89 (42,72%), MARÇO/90 (84,32%), ABRIL/90 (44,80%), MAIO/90 (7,87%) E FEVEREIRO/91 (21,87%).

- A jurisprudência pacífica deste Tribunal vem decidindo pela aplicação dos índices referentes ao IPC, para atualização dos cálculos relativos a débitos ou créditos tributários, referentes aos meses indicados.

- Recurso não conhecido."

(STJ - SEGUNDA TURMA - RECURSO ESPECIAL 182626 / SP - Relator Min. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS - DJ 30/10/2000 PG:00140)

"TRIBUTÁRIO - REPETIÇÃO DE INDÉBITO - CORREÇÃO MONETÁRIA - EXPURGOS INFLACIONÁRIOS - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - MENÇÃO EXPRESSA AOS INDEXADORES - CORREÇÃO - ADMISSIBILIDADE, EMBORA SEM ALTERAÇÃO DO JULGADO - OMISSÃO QUANTO AOS OUTROS ÍNDICES - INOCORRÊNCIA - RECEBIMENTO PARCIAL.

No acórdão proferido no julgamento do recurso especial, em havendo omissão quanto à menção expressa aos índices de atualização monetária, cabe receber os embargos de declaração para explicitar que a correção monetária dos créditos será calculada com base nos seguintes percentuais: 84,32% (março/90), 44,80% (abril/90), 7,87% (maio/90) e 21,87% (fevereiro/91), e após o INPC até dezembro/91.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

Improvida a pretensão recursal em relação aos demais índices pleiteados, deve ser mantida a decisão recorrida que determinou a utilização dos critérios de reajuste aplicados pela Fazenda Nacional, para a correção de seus próprios créditos.

Embargos parcialmente providos."

(STJ - PRIMEIRA TURMA - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO
NO RECURSO ESPECIAL 424154 / SP - Relator Min. GARCIA
VIEIRA - DJ 28/10/2002 PG:00243)

Importante destacar que a egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, por sua Primeira Turma, vem de reconhecer tal jurisprudência, enfocando o Princípio da Moralidade, como norte dessa questão.

No Acórdão CSRF/01-04.456, de 25 de fevereiro de 2003, voto condutor do ilustre Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior, decidiu-se que *"na vigência de sistemática legal de correção monetária, a correção do indébito tributário há de ser plena, mediante aplicação dos índices representativos da real perda de valor da moeda, não se admitindo a adoção de índices inferiores expurgados, sob pena de afronta ao princípio da moralidade e de se permitir enriquecimento ilícito do Estado"*.

Tal julgado mereceu acolhida de quinze membros dos dezesseis que compõem tal sodalício, sendo importante transcrevê-lo na íntegra, com a devida *venia*:

"Merece ser mantido o acórdão da colenda Terceira Câmara, não só pelos seus judiciosos fundamentos, mas outrossim pelo absoluto senso de justiça e respeito ao princípio da moralidade que dele emanam. Seu acerto é incontestável.

A matéria ventilada no presente recurso restringe-se à possibilidade de, em ambiente jurídico de plena vigência da sistemática de correção monetária de obrigações, utilizar-se índices plenos para correção monetária do indébito tributário, afastando-se qualquer expurgo inflacionário a reduzi-los.

*O acórdão recorrido fulcrou-se na natureza da correção monetária, que não representa um aumento ou acréscimo, mas mera reposição, indicando que entender diversamente é possibilitar um enriquecimento sem causa da Fazenda Pública.
Deveras.*

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

Dispõe o artigo 37 da Constituição Federal que:

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

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

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

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

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

“... Com a unanimidade absoluta dos Tribunais e Juizes decidindo no mesmo sentido, persistir a Administração em orientação diversa, sabendo que, se levada aos Tribunais, terá de reconhecer, porque existente, o direito invocado, é agir contra o interesse público; é desrespeitar o direito alheio, é valer-se de sua autoridade para, em benefício próprio, procrastinar a satisfação de direito de terceiros,

¹ DOU 17/01/96

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

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

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

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

Nesse passo, vale salientar, por certo, que a Norma de Execução Conjunta COSIT/COSAR nº 8/97 não tem altivez suficiente para ludibriar a integral correção do indébito, sob pena de se permitir que um ato de cunho interna corporis, sem publicidade oficial, transmude-se em verdadeira lei de correção monetária, o que seria absoluto absurdo. Dela só se pode extrair o reconhecimento do próprio fisco de que houve inflação a corroer o valor indevidamente recolhido, mais nada. E, em havendo inflação, a correção há de ser

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

plena, sempre que vigente no sistema jurídico o instituto da correção monetária.

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

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

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

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

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

De fevereiro de 1986, até dezembro de 1.988 o índice utilizado oficialmente para medir a inflação era a OTN, que, por sua vez, era calculada com base no IPC/IBGE. Pode-se dizer, portanto que o IPC/IBGE era o índice oficial. A OTN, contudo, foi extinta com o advento do “Plano Verão”, implementado pela Medida Provisória nº 32/89, posteriormente convertida na Lei nº 7.730/89.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

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

A inflação do mês de janeiro, dessa forma, não seria levada em conta. Essa a lógica contemplada pela Norma de Execução Conjunta SRF COSIT/COSAR nº 08/97, haja vista que o mês de jan/89 não apresenta qualquer índice de inflação. Portanto, apesar da Norma utilizar o IPC a partir de 1988 – pois este era o verdadeiro indicador da inflação já que a OTN era corrigida de acordo com ele – no mês de jan/89, nenhum índice foi considerado.

Obviamente, tal sistemática não merece prosperar, como acertadamente decidiu a R.Sentença, na esteira de reiterada jurisprudência do STJ (REsp. nº 23.095-7, REsp. nº 17.829-0, entre outros). A inflação expurgada referente ao mês de janeiro deve, portanto, ser considerada para fins de atualização monetária.

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

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

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

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

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

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

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

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

“EDRESP 461463, PRIMEIRA TURMA, 03/12/2002:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EXISTÊNCIA DE OMISSÃO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. CORREÇÃO MONETÁRIA. APLICAÇÃO DOS ÍNDICES QUE MELHOR REFLETEM A REAL INFLAÇÃO À SUA ÉPOCA. JUROS DE MORA. ART. 161, § 1º, DO CTN. SUCUMBÊNCIA. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. PRECEDENTES.

1. Ocorrência de omissão na decisão embargada quanto à correção monetária a ser aplicada ao débito reconhecido, assim como aos juros de mora e aos ônus sucumbenciais.

2. A correção monetária não se constitui em um plus; não é uma penalidade, sendo, tão-somente, a reposição do valor real da moeda, corroído pela inflação. Portanto, independe de culpa das partes litigantes. Pacífico na jurisprudência desta Corte o entendimento de que é devida a aplicação dos índices de inflação expurgados pelos planos econômicos (Planos Bresser, Verão, Collor I e II), como fatores de atualização monetária de débitos judiciais.

3. Este Tribunal tem adotado o princípio de que deve ser seguido, em qualquer situação, o índice que melhor reflita a realidade inflacionária do período, independentemente das determinações oficiais. Assegura-se, contudo, seguir o percentual apurado por entidade de absoluta credibilidade e que, para tanto, merecia

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

credenciamento do Poder Público, como é o caso da Fundação IBGE. É firme a jurisprudência desta Corte que, para tal propósito, há de se aplicar o IPC, por melhor refletir a inflação à sua época.

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

"RESP 263535, SEGUNDA TURMA, 15/10/2002:

TRIBUTÁRIO – ADICIONAL DE IMPOSTO DE RENDA – RESTITUIÇÃO – CORREÇÃO MONETÁRIA – APLICAÇÃO DA TR – IMPOSSIBILIDADE – ADIN 493-0 - INCLUSÃO DOS ÍNDICES OFICIAIS –LEIS 8.177/91 E 8.383/91 – PRECEDENTES.

- Conforme orientação assentada pelo STF na ADIN 493-0, a TR não é índice de atualização da expressão monetária de débitos judiciais, porque não afere a variação do poder aquisitivo da moeda.

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

- Recurso especial conhecido e provido "

"RESP 426698, PRIMEIRA TURMA, 13/08/2002:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - AUTÔNOMOS, ADMINISTRADORES E AVULSOS - RESTITUIÇÃO - 6CORREÇÃO MONETÁRIA - IPC - INPC - UFIR - RECURSO ESPECIAL – FALTA DE ATENDIMENTO AOS PRESSUPOSTOS ESSENCIAIS DE ADMISSIBILIDADE – NÃO CONHECIMENTO - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - VIOLAÇÃO AO ARTIGO 535 DO CPC - INOCORRÊNCIA.

No cálculo da correção monetária dos valores a serem compensados, o IPC é o índice a ser aplicado nos meses de março de 1990 a fevereiro de 1991 e, a partir da promulgação da Lei

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

8177/91, o INPC. No período de janeiro de 1992 a 31.12.95, os créditos tributários devem ser reajustados pela UFIR, sendo indevida a adoção do IGPM nos meses de julho a agosto de 1994.

Se os dispositivos legais apontados como malferidos não restaram versados na decisão recorrida, não cabe conhecer do recurso especial.

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

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

“RESP 165945, SEGUNDA TURMA, 07/05/1998:

TRIBUTÁRIO. PAGAMENTO INDEVIDO. RESTITUIÇÃO. EXPURGOS INFLACIONÁRIOS. APLICAÇÃO. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO.

I - Na restituição dos recolhidos a maior a título de contribuição para o Finsocial, cuja exação foi considerada inconstitucional pelo STF (RE nº 150.764-1), aplicam-se à correção monetária os expurgos inflacionários. II - Na correção monetária dos valores compensáveis, deve ser aplicado, no mês de janeiro de 1989, o índice de 42,72%, no período de março de 1990 a janeiro de 1991, o IPC, e, a partir de janeiro de 1992, a UFIR.

III - Recurso conhecido e provido.”

‘Ex positis’, voto no sentido de negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.”

O mesmo entendimento foi recentemente sufragado pela Terceira Turma da Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, em acórdão de relatoria do preclaro Conselheiro Paulo Roberto Cucco Antunes, assim ementado:

Processo nº: 13674.000107/99-90
Recurso nº: 301-124000

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

Matéria: RESTITUIÇÃO - COMPENSAÇÃO - JUROS E
EXPURGOS

Recorrente: FAZENDA NACIONAL E IND. E COM. DE CAFÉ
IRMÃOS JULIO LTDA

Recorrida: 1ª CÂMARA - 3º CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Interessada: INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CAFÉ IRMÃOS
JULIO LTDA

Sessão de: 06 DE JULHO DE 2004.

Acórdão: CSRF/03-04.108

**I. RECURSO DA FAZENDA NACIONAL. PRESSUPOSTOS
DE ADMISSIBILIDADE.**

- Não atendidos, pela Procuradoria da
Fazenda Nacional, os pressupostos de admissibilidade do Recurso
Especial de Divergência interposto.

Recurso não conhecido.

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

No cálculo do valor a ser restituído ao Contribuinte devem ser
inseridos os expurgos inflacionários correspondentes. Precedentes
do Primeiro Conselho de Contribuintes e da Primeira Turma da
Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Provido o Recurso Especial do Contribuinte.

Tecidas as considerações acerca dos expurgos cristalizados pelas
remansosas jurisprudências administrativa e judiciária, convém, asseverar que a partir
de 1º de janeiro de 1996, por força do artigo 39, parágrafo 4º, da Lei 9.250/95, a
restituição ou compensação de créditos tributários deve ser acrescida da taxa SELIC,
conforme determina o referido dispositivo:

*"§ 4º A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou
restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial
do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para
títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da
data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da
compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que
estiver sendo efetuada." (grifos acrescidos)*

Nessa esteira, convém reproduzir acórdãos, também emanados do
Colendo Superior Tribunal de Justiça, os quais, tratando da aplicação da SELIC,
encerram a questão:

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

"Processo Civil. Tributário. Compensação. Embargos de Divergência (arts. 496, VIII, e 546, I, CPC). Juros. Taxa SELIC. CTN, art. 161, § 1º.

1. "Juros moratórios de 1% (um por cento) ao mês (art. 161, § 1º, do CTN), com a incidência a partir do trânsito em julgado (art. 167, parágrafo único, do CTN) até 31/12/94, com aplicação dos juros pela taxa SELIC só a partir da instituição da Lei nº 9.250/95, ou seja, 01/01/1995" - EREsp 193.453-SC, Primeira Seção, Rel. Min. José Delgado.

2. Precedentes.

3. Embargos acolhidos."

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

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

1- Os expurgos inflacionários decorrentes da implantação dos Planos Governamentais são aplicáveis de acordo com os seguintes índices: no mês de janeiro de 1989, índice de 42,72%; no período de março de 1990 a janeiro de 1991, o IPC; a partir da promulgação da Lei nº 8177/91, vigora o INPC; e, a partir de janeiro de 1992, a UFIR, na forma preconizada pela Lei nº 8383/91.

2- Os juros de mora incidem na compensação efetuada pelo sistema de autolancamento, isto é, a produzida pelo próprio contribuinte via registro em seus livros contábeis e fiscais. Precedentes desta Corte. Conforme o disposto nos artigos 161, parágrafo 1º combinado com o 167 do CTN, os juros são devidos a partir do trânsito em julgado da sentença no percentual de 1% (um por cento) ao mês, e posteriormente incidem na forma do parágrafo 4º do artigo 39 da Lei nº 9.250/95.

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

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada."

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

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

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

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

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

2. Recurso especial provido."

(STJ - PRIMEIRA TURMA - RECURSO ESPECIAL 431269 / SP - Relator Min. JOSÉ DELGADO - DJ 21/10/2002 PG:00293)

"TRIBUTÁRIO - PIS - FATO GERADOR - BASE DE CÁLCULO - CORREÇÃO MONETÁRIA - NÃO INCIDÊNCIA - PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS - JUROS MORATÓRIOS - TAXA SELIC - SUCUMBÊNCIA ÍNFIMA - HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.

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

II - Após a entrada em vigor da Lei 9250/95, em 1º de janeiro de 1996, passa a incidir somente a taxa de juros SELIC, a qual se decompõe em taxa de juros reais e taxa de inflação no período considerado, e não pode ser aplicada cumulativamente com juros moratórios de 1% ao mês previsto no art. 167 do CTN.

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

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

IV - Recurso parcialmente provido."

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

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

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

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

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

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

- É pacífico no Superior Tribunal de Justiça o entendimento de que, não havendo lançamento por homologação ou qualquer outra forma, o prazo decadencial só começa a correr após decorridos cinco anos da ocorrência do fato gerador, somados mais 05 (cinco) anos.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

- *Agravos regimentais improvidos.*"

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

Ou seja, assim como os índices de 42,72% e 10,14%; 84,32% e 44,80%; 7,87%; e 21,87% relativos, respectivamente, aos meses de janeiro e fevereiro de 1989; março, abril e maio de 1990; e fevereiro de 1991, a Taxa SELIC também conta com amplo respaldo para sua aplicação no caso concreto, motivo pelo qual será, juntamente com estes índices, deferida.

Destarte, afastada a preliminar de prescrição e afirmada a possibilidade de conhecimento da matéria por este Órgão, do que sobrevém a aplicação da inconstitucionalidade originária do Decreto-Lei nº 2.295/86 já reconhecida pelo STF, resta a este Colegiado DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso do Contribuinte para fim de deferir a restituição dos valores recolhidos indevidamente com a devida atualização monetária, incluindo-se, pois, na Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR nº 08/97, apenas os expurgos inflacionários de 42,72% (jan/89), 10,14% (fev/89), 84,32% (mar/90), 44,80% (abr/90), 7,87% (maio/90), e 21,87% (fev/91) pacificados no seio da jurisprudência, devendo ser aplicada, a partir de 1º de janeiro de 1996, a taxa referencial SELIC.

É como voto.

Sala das Sessões, em 15 de setembro de 2004


NILTON LUIZ BARTOLI - Relator Designado

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

VOTO VENCIDO

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, formalizado em 29/06/99 (fls. 01).

O pedido abrange valores referentes ao período de outubro de 1988 a maio de 1990 (fls. 03, primeiro parágrafo), embora a Tabela de Atualização de fls. 220 a 225 – Volume I, bem como as guias de recolhimento de fls. 227- Volume I a 371-Volume II, exibam valores recolhidos de janeiro de 1989 a março de 1990.

Denegado o pleito pela Delegacia da Receita Federal em Presidente Prudente/SP (Decisão DRF/PPE/SASIT nº 638/2000, às fls. 447 a 450 – Volume II), a interessada apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls. 455 A 469 – Volume II, instaurando-se assim o litígio.

Levada a lide ao exame da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, essa exarou o Acórdão DRJ/RPO nº 1.262/2002, indeferindo a solicitação, razão pela qual foi interposto recurso voluntário, aportando os autos a este Conselho de Contribuintes.

Para a elucidação da matéria trago também razões, que adoto, da Ilustre Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, proferidas por ocasião de seu brilhante voto no recurso voluntário nº 130.231 - Esteve Irmãos S/A,

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

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

C) quanto à decadência (que a interessada chama de prescrição), doutrina e jurisprudência, inclusive do STJ, pontificam que, no caso de indébitos originários de pagamentos considerados indevidos no contexto de solução jurídica conflituosa, o termo inicial para o exercício do direito à restituição é a publicação da respectiva decisão (no caso, a data de publicação do resultado do julgamento do Recurso Extraordinário nº 191.044-5/SP, que ocorreu em 31/10/97);

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

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

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

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

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

Por outro lado, em se tratando de Recurso Extraordinário, a manifestação do STF se dá pela via de exceção, também conhecida como **controle difuso**, incidental ou em concreto, cujos efeitos só atingiriam automaticamente as

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

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.

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 que este pode, por si só, 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 Poletti²:

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

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

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

² POLETTI, Ronaldo. *Controle da Constitucionalidade das Leis*. Rio de Janeiro: Forense, 2000. P. 198 / 199.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

Assim, passa-se à análise do item "A", que contém argumentações no sentido de que o Supremo Tribunal Federal, por meio do Recurso Extraordinário nº 191.044-5/SP, teria julgado que a exação de que se cuida já nascera indevida, por vício de inconstitucionalidade na origem, mas que, entretanto, o patente equívoco na formulação da respectiva ementa, deixando-se de consignar a inconstitucionalidade originária, e inserindo-se 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.

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 2295/86 foi extirpado do nosso ordenamento jurídico, pela sua não recepção pelo Sistema Tributário Constitucional.

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

IV - Apelação não conhecida.

V - Remessa oficial a qual se nega provimento."

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

O dispositivo constitucional acima negrito estabelece, *verbis*:

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

(...)

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.

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

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

A problemática do permissivo referente ao Recurso Extraordinário, contido na alínea “a”, do inciso III, do art. 102, da Constituição Federal, repete-se na alínea “a”, do inciso III, do art. 105, da Carta Magna, desta feita em relação ao Recurso Especial, cuja competência para julgamento é do Superior Tribunal de Justiça. Sobre a questão, a manifestação de Barbosa Moreira é válida para ambos os casos (REsp e RE), ressalvando-se que, no caso do STF, trata-se de contrariedade à Constituição, enquanto que o STJ trata de contrariedade à lei federal.³

³ MOREIRA, José Carlos Barbosa. Que significa “não conhecer” de um recurso?. *Revista da Academia Brasileira de Letras Jurídicas*. Rio de Janeiro, Ano X, nº 9, 1º semestre de 1996, p. 193.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

“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 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 ().”

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

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. 144-Volume I, 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.

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

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

Quanto a esse último posicionamento, que a interessada insiste em afirmar que foi objeto de decisão no RE nº 191.044-5/SP, releva notar que ele não poderia sequer ter sido votado, ainda que o recurso tivesse sido conhecido. Isso porque a hipótese configuraria *reformatio in pejus*, o que não é admitido no Direito Pátrio. Explicando melhor: o recurso da União Federal teve como objetivo a reforma da decisão do TRF que, considerando o Decreto-lei nº 2.295/86 não recepcionado pela Constituição Federal de 1988, conseqüentemente considerou 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 uma aberração processual.

Claro está que o Ministro Ilmar Galvão só externou a tese da inconstitucionalidade pretérita para justificar sua mudança de posicionamento, pois,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

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 material.

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

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

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

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

Corroborando esse entendimento, convém trazer à colação trechos do voto proferido no Recurso Extraordinário nº 408.830-4/ES (publicado no DJ de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

04/06/2004), em que o Relator, Ministro Carlos Velloso, deixa claro que, até aquele momento, o STF só havia decidido sobre a não recepção do Decreto-lei nº 2.295/86 pela Constituição de 1988:

“Nos RREE 191.044/SP, 191.203/SP, 191.227/SP, 191.246/SP e 198.554/SP, por mim relatados, examinamos a questão sob o pálio da CF/88. Decidiu o Supremo Tribunal Federal, então, pela não-recepção, pela CF/88, da cota de contribuição nas exportações de café, dado que a CF/88 sujeitou as contribuições de intervenção à lei complementar do art. 146, III, aos princípios da legalidade (C.F., art. 150, I), da irretroatividade (C.F., art. 150, III, a) e da anterioridade (C.F., art. 150, III, b).” (grifei)

(...)

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

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

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

“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, 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. Isso porque, em 09/07/2004, por força do RE nº 408.830-4/ES – o primeiro a declarar a inconstitucionalidade pretérita do Decreto-lei nº 2.295/86, cuja decisão foi acima transcrita – o Sr. Presidente do Supremo Tribunal Federal encaminhou o Ofício nº 108/P-MC ao Sr. Presidente do Senado Federal (informação disponível em www.stf.gov.br), com o seguinte teor:

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

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

(...)

As considerações até aqui expostas visam tão-somente esclarecer quanto à natureza do julgado representado pelo RE nº 191.044-5/SP. Não obstante, reitera-se aqui o posicionamento adotado em outros votos, no sentido de que, ainda que o precedente judicial de que se cuida tivesse sido conhecido, declarando-se também a inconstitucionalidade pretérita do Decreto-lei nº 2.295/86 – como ocorreu com o RE 408.830-4/ES – a aplicação da respectiva decisão a terceiros não integrantes da lide, ainda mais com a finalidade de promover-se restituição de quantias pagas, não poderia ser automática, conforme será explicitado nos itens seguintes.

No item “B”, a recorrente sustenta que, na impossibilidade de edição de Resolução do Senado Federal, pelos motivos por ela alegados, e de ajuizamento de ADIn, por tratar-se de inconstitucionalidade em face da

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

Constituição pretérita, caberia aos órgãos julgadores administrativos aplicar a declaração de inconstitucionalidade incontrolada e definitiva emanada do STF, com base no Decreto-lei nº 2.295/86 e nos Pareceres PGFN/CRF nº 439/96 e PGFN/CRE nº 948/98.

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

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

"Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal:

(...)

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

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

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

I - abster-se de constituí-los;

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).

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

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

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

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

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

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

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

§ 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

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 autorizam a aplicação dos efeitos *erga omnes* e *ex tunc* tanto para decisões judiciais em sede de controle concentrado, como também nos casos de controle difuso em que haja Resolução do Senado Federal suspendendo o ato inquinado. Não obstante, a parte final do § 1º esclarece que tal efeito submete-se à verificação sobre a ocorrência de fatos tais como a prescrição e a decadência (a ser abordada ainda no presente voto), impeditivos da revisão administrativa ou judicial.

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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

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

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

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

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

pode ocorrer, ou seja, somente na hipótese de **recurso contra a constituição de crédito tributário**, ainda não definitivamente julgado.

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

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

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

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

- aplicação, pelos Órgãos Lançadores e Preparadores da Secretaria da Receita Federal e pela Procuradoria da Fazenda Nacional, 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/compensação, casos que pressupõem créditos já definitivamente constituídos e extintos 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

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

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

No que tange ao Parecer PGFN/CRE nº 948/98, cabe apenas reafirmar o que já foi exposto no presente item, uma vez que dito ato 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 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.**

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

Assim, recordando o que já foi dito acima, seguindo-se 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/compensação. Tanto é assim que o parecer da PGFN de que se cuida menciona sempre a expressão “julgamento de impugnação” (fls. 653, primeiro parágrafo, e fls. 654, 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/compensação.

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

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

Antes de mais nada, 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.

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

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 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**

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

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 posicionamento do Ministro Luiz Fux, que figurava nos julgados apenas como uma ressalva, transformou-se em voto 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 computado do termo final do prazo atribuído ao Fisco para verificar o *quantum* devido a título de tributo.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

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)

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

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

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

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

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

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

“Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

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

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

(...)

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

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

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

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

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

A inserção do caso em apreço – pagamento espontâneo de tributo – no inciso I do art. 165 do CTN (e inciso I do art. 168) fica também patente em face da doutrina, aqui representada por Hugo de Brito Machado⁴:

“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)

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

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

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

Portanto, no presente caso, em que a extinção mais recente dos créditos ocorreu em março de 1990, o direito de solicitar a restituição decaiu em março de 1995. Assim, o pedido, apresentado em 29/06/99, estava 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 ocorreu a homologação tácita do lançamento (“cinco mais cinco”) – como entende o STJ inclusive relativamente aos pagamentos indevidos em função de inconstitucionalidade – a decadência já teria atingido as cotas recolhidas anteriormente a 29/06/1989.

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 - TRIBUTO SUJEITO 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 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)

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

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. Analisando-se detidamente a questão, chega-se à conclusão de que tal tese totalmente desprovida de fundamento legal, de sorte que abraçá-la equivaleria à criação de nova hipótese de *dies a quo*, totalmente à revelia do CTN.

(...)

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

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

23. A Constituição, em seu art. 146, III, ‘b’, estabelece que cabe à lei complementar estabelecer normas 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 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 Santi⁵:

⁵ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000. P. 271/277).

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

"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 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)

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

Assim, o fundamento do Parecer PGFN/CAT nº 1.538/99 (que serviu de base ao Ato Declaratório SRF nº 96/99), ao rechaçar a tese de ser a data de publicação da decisão judicial o termo inicial para contagem da decadência, não é apenas a ofensa ao princípio da segurança jurídica, mas também a ausência de fundamentação legal que dê suporte a tal argumento. **Tanto é assim que o próprio STJ, como foi acima demonstrado, abandonou tal entendimento, para adotar, relativamente ao pagamento indevido em função de inconstitucionalidade, o mesmo *dies a quo* que adota para as situações de simples erro no pagamento.**

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

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

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

Conclui-se, portanto, que o efeito *ex tunc* de decisões do STF declarando a inconstitucionalidade de lei, ainda que em sede de ADIn, não é absoluto, encontrando limites nas hipóteses de prescrição e decadência, que efetivamente impedem a revisão administrativa ou judicial.

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

Ainda com relação à decadência, a recorrente argumenta, conforme o item "D", que o Parecer COSIT nº 58/98 adota o entendimento de que, antes de a lei ser declarada inconstitucional, não há que se falar em pagamento indevido, pois até então, por presunção, era a lei constitucional e os

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

pagamentos efetivamente devidos. Assim, tal entendimento coincidiria com o adotado pela recorrente, no sentido de que o termo inicial para a contagem da decadência, no presente caso, seria a data da publicação do precedente do STF.

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

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

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

(...)

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

(...)

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**

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

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 I⁶;
2. da MP nº 1.110/1995, para os casos dos incisos II a VII⁷;
3. da Resolução do Senado nº 49/1995, para o caso do inciso VIII⁸;
4. da MP nº 1.490-15/1996, para o caso do inciso IX.⁹ (grifei)

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

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 esta 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.

⁶ I - contribuição de que trata a Lei no 7.689/88;

⁷ 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;

⁸ VIII - PIS - Programa de Integração Social;

⁹ IX - Cofins.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

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 neste voto, extrapola os limites do Decreto nº 2.346/97, já que o seu art. 4º não trata de restituição).

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

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

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

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

Ora, não existe qualquer dispositivo legal ou ato interpretativo que entenda que a **ausência** dos requisitos em tela enseje a pretendida restituição. Ao

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

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

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

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

“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)

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

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

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

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

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

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

Enfim, os casos do Finsocial e da cota de contribuição sobre exportações de café, relativamente à decadência, 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

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

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

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

Aliás, o trecho do Acórdão acima citado, trazido à colação pela recorrente, traduz exatamente a economia processual mencionada neste voto, quando tratou da interpretação do art. 4º do Decreto nº 2.346/97, no sentido de que as providências ali elencadas tinham por escopo tão-somente evitar a alocação dos recursos humanos e materiais já escassos, em autuações, ações de cobrança, etc, relativamente a tributos cuja inconstitucionalidade estivesse sendo declarada pelo STF. Confira-se o trecho do Acórdão nº 101-87.950, citado no recurso (fls. 637 – Volume III):

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.068
ACÓRDÃO Nº : 303-31.589

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

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

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

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

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

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

III - que embasem a exigência de crédito tributário:

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

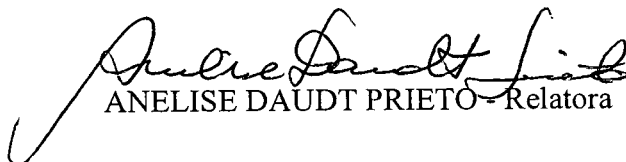
RECURSO N° : 125.068
ACÓRDÃO N° : 303-31.589

definitivamente constituído e extinto pelo pagamento, cujo direito já foi alcançado pela decadência.

Diante do exposto, seguindo a linha dos votos já proferidos nos Recursos n°s 120.655, 123.827 e 127.650, NEGO PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO.”

É como voto.

Sala das Sessões, em 15 de setembro de 2004


ANELISE DAUDT PRIETO - Relatora

