



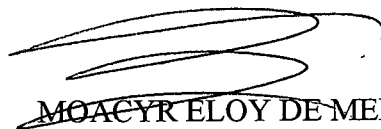
MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.525  
ACÓRDÃO Nº : 301-31.023

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso para afastar a decadência e devolver o processo à DRJ para julgamento do mérito, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília-DF, em 19 de fevereiro de 2004



MOACYR ELOY DE MEDEIROS  
Presidente



JOSÉ LENCE CARLUCI  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ROBERTA MARIA RIBEIRO ARAGÃO, CARLOS HENRIQUE KLASER FILHO, ATALINA RODRIGUES ALVES, JOSÉ LUIZ NOVO ROSSARI e LUIZ ROBERTO DOMINGO. Esteve presente o Procurador da Fazenda Nacional.

RECURSO Nº : 126.525  
ACÓRDÃO Nº : 301-31.023  
RECORRENTE : CERÂMICA DE LOUÇA ARTÍSTICA VALE DO MOGI  
LTDA. ME.  
RECORRIDA : DRJ/RIBEIRÃO PRETO/SP  
RELATOR(A) : JOSÉ LENCE CARLUCI

## RELATÓRIO

A contribuinte acima identificada solicitou restituição/compensação de valores relativos à Contribuição para o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL), períodos de apuração de 09/1989 a 03/1992 (fls. 01/03 e 33/34).

Para fundamentar a solicitação, juntou cópia dos DARFs às fls 07/16 e planilhas de fls. 04/06.

Cientificada, em 03/02/2000, do indeferimento de seu pedido pela decadência do direito à restituição/compensação (fl. 42), a interessada apresentou, em 21/02/2000, manifestação de inconformidade de fls. 49/54, solicitando a reforma da decisão atacada, de maneira que restasse acatado a pedido de compensação originariamente formulado.

Alega, em síntese, que não ocorreu decadência/prescrição de seu direito à compensação, argumentando que este prazo é de dez anos de acordo com jurisprudência do STJ e que o entendimento da Receita Federal expresso no Ato Declaratório nº 096/99 fere os princípios da isonomia e da irretroatividade tributária. Tece, ainda, as considerações acerca do direito à compensação tributária.

A DRJ/Ribeirão Preto-SP indeferiu a solicitação da contribuinte alegando que : “O prazo para se pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago a maior extingue-se com o decurso de prazo de cinco anos, contados da data da extinção definitiva do crédito tributário.”

Inconformada com a decisão da DRJ a contribuinte, tempestivamente, impetrou Recurso Voluntário ao Conselho de Contribuintes no qual reitera os argumentos expressos no pedido anterior e ainda reafirma, que:

- a) o procedimento usado pela Fazenda Nacional para indeferir o pleito da Requerente confronta-se com o procedimento adotado para outros contribuintes, em situação equivalente e “agride o princípio Constitucional da isonomia”, no seu artigo 5º., CF/88., que todos são iguais perante a Lei, e o inciso II do artigo 150 CF/ 88;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.525  
ACÓRDÃO Nº : 301-31.023

- b) o Ato Declaratório 096/99 define incompletamente os prazos de pleitear a restituição, pois o artigo 168 –I isoladamente não estabelece que o direito de pleitear a restituição é de 5 anos contados do pagamento, como decidiu a Colenda 1ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, e sim contados da extinção do crédito tributário, ou da data que surgiu o direito para a requerente. Há que se conjugar outros artigos do próprio Código Tributário Nacional para a compreensão de que a extinção definitiva do crédito tributário depende de sua homologação, e só a partir daí poderia estar extinto. O prazo para que se possa pleitear restituição de tributo indevido é de 5 anos contados da homologação do lançamento prevista no § 4º do artigo 150 da Lei 5172/66, ou da data em que foi reconhecido pela Administração o seu direito ao indébito, ou seja, 30/08/95, que é a data da publicação da MP 1.110/95;
- c) a restituição pleiteada seja deferida, como requerido nos anexos do Pedido de Restituição apresentado, afastando-se a prescrição atacada, e em consequência seja reformado o Acórdão nº 31/2001;
- d) o requerente possa corrigir seus créditos nos termos da Norma de Execução SRF/COSIT/COSAR 08/97.

É o relatório.

RECURSO Nº : 126.525  
ACÓRDÃO Nº : 301-31.023

## VOTO

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

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

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

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

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

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

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

I. Inconstitucionalidade da legislação tributária ou do ato administrativo em que se tenha fundado a cobrança, declarada por decisão judicial definitiva e passada em julgado, ainda que posterior ao pagamento;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.525  
ACÓRDÃO Nº : 301-31.023

II. Cobrança ou pagamento de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável e da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

III. Erro da autoridade administrativa na identificação do contribuinte, no cálculo da alíquota ou da verba, ou na extração ou conferência da guia de pagamento;

IV. Cobrança de crédito tributário prescrito;

V. Reforma, anulação, revogação ou rescisão da decisão administrativa ou judicial condenatória;

VI. Na hipótese prevista nos arts. 136 e 137, parágrafo único, observado o disposto no art. 209.

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

I. Na hipótese prevista na alínea I do art. 201, da data em que passar em julgado a decisão nela referida;

II. Nas hipóteses previstas nas alíneas II, III e IV do art. 201, da data da extinção do crédito;

III. Na hipótese prevista na alínea V do art. 201, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa, ou passar em julgado a decisão judicial, que tenha reformado, anulado ou rescindido a decisão condenatória;

IV. Na hipótese prevista na alínea VI do art. 201, da data da celebração do ato jurídico novo, referido no art. 136.”

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

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

“ 446. (A) Idem. (B) No art. 201, suprimir o inciso I. (C) A primeira hipótese de restituição, prevista no Anteprojeto (art. 201, item I), parece assentar no pressuposto de que a decisão judicial, declaratória da inconstitucionalidade, prevalece não apenas “inter partes”, senão também “erga omnes”, sendo oponível à Fazenda por todos os possíveis interessados, ainda que estranhos à demanda.

RECURSO Nº : 126.525  
ACÓRDÃO Nº : 301-31.023

Sim, porque a restituição, postulada por quem tenha sido parte no feito, isto é, por quem haja ingressado em juízo está assegurada no item V, do artigo em referência, de sorte que o citado item I, assegura, positivamente, o direito de todos os contribuintes, por força de uma perigosa generalização dos efeitos da “coisa julgada”. O assunto, como se vê, aflora um delicado tema de Direito Constitucional, tão proficientemente versado por juristas da estirpe de Pontes de Miranda, Castro Nunes, Francisco Campos, Lucio Bittencourt e outros. Não nos abalançamos a discutir tão magna questão, reservada ao debate dos mais doutos, sendo nosso propósito, tão-somente, tecer rápidas considerações derredor do assunto, tendo em vista certas conseqüências de ordem prática. Discorrendo sobre o assunto, eis como se manifesta o provecto Lucio Bittencourt: “É justamente por força da “eficácia natural” da sentença declaratória da inconstitucionalidade, que esta passa a atuar em relação a “todos”, sem distinção, tenham ou não sido partes do processo, atingindo em cheio o ato visado, que se torna pela força do decreto judiciário, írrito, insubsistente, inoperante, ineficaz para todos os efeitos. É como se não fosse lei, – diz Black – não confere direitos; não impõe deveres; não fornece proteção – it confers no rights; it imposes no duties; it affords no protection” (O CONTROLE JURISDICIONAL DA CONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS – Edição Revista Forense – 1949 p. 142). Não nos convencem, *data venia*, as razões aduzidas pelo festejado jurista, tanto mais que é o próprio Autor que, linhas atrás, ao falar dos efeitos indiretos da sentença, reconhece não terem os tratadistas americanos, assim como os brasileiros, “conseguido apresentar fundamento técnico, razoavelmente aceitável, para justificar essa extensão”, sendo mister, prossegue o Autor, para explicar esse fenômeno de repercussão indireta da sentença – “partir de um conceito de coisa julgada diverso do dominante”. As ponderações do insigne Professor, aliadas ao fato de, entre nós, incumbir ao Senado Federal “suspender a execução, no todo ou em parte, da lei ou decreto considerados inconstitucionais por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal” (Constituição Federal, art. 64), bastam a convencer de que os efeitos da “coisa julgada”, em matéria de inconstitucionalidade, são os regulares, alcançados apenas os litigantes, reservada que está a outro Poder a incumbência de, suspendendo a execução da lei fulminada pela Suprema Corte, generalizar os efeitos da decisão declaratória da inconstitucionalidade. Este é, com efeito, o mais robusto argumento que se pode opor à perigosa tese da generalização dos efeitos da coisa julgada, pelo só fato da prolação da sentença, argumento que é tanto mais procedente quanto é certo que, se a simples decisão

RECURSO Nº : 126.525  
ACÓRDÃO Nº : 301-31.023

judicial bastasse a invalidar a lei, suspendendo-lhe a execução, redundante ou inútil seria a provisão do art. 64, da Constituição Federal, entendimento que se pode admitir, máxime em se tratando de preceito constitucional, visto como é princípio assente que “*verba cum effectu sunt accipienda*”. Concludente a este respeito, é o raciocínio do Dr. Othon Sidou, o qual, em bem elaborada monografia, recentemente dada à estampa, assim se externa: “Entendemos que se o Constituinte adotou (e já em duas Cartas políticas) a expressão “SUSPENDER A EXECUÇÃO”, quis deixar expresso que, só a partir de então, o ato que vinha sendo adotado deixaria de o ser. *A menos que incidissemos no contra-senso de admitir que algum ato suspendesse o que já estivesse suspenso*”. (INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI E REPARAÇÃO DE DANO POR MANDADO DE SEGURANÇA – Editora “CÂMBIO” – 1953 - p. 45) Acresce que o ato senatorial não é irretratável, definitivo, sabido que, em face de novo pronunciamento do Pretório Excelso, poderá o Senado levantar a suspensão da execução da lei malsinada, que, assim, voltará a figurar no elenco dos diplomas legais sadios, tal como admite o eminente Pontes de Miranda, em seus lúcidos “Comentários à Constituição de 1946” – Vol. II – p. 58. Tal circunstância assaz relevante, é de molde a desaconselhar a adoção do dispositivo do art. 201, item I, o Anteprojeto, tendente a compelir a Fazenda a restituir tributos arrecadados com fundamento em lei acaso declarada inconstitucional, mas que, por força de novo pronunciamento, poderá convalescer. (D) Aprovada (111).”

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

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

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

II. Erro na identificação da contribuinte, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do tributo, ou na

RECURSO Nº : 126.525  
ACÓRDÃO Nº : 301-31.023

elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III. Reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória;

IV. Ulterior desaparecimento, modificação ou redução dos resultados efetivos do negócio ou ato jurídico que constitua o fato gerador da obrigação tributária principal, em consequência:

- a) De nulidade declarada por decisão judicial definitiva;
- b) Do inadimplemento de condição suspensiva;
- c) Do implemento da condição resolutória.

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

I. Nas hipóteses previstas nas alíneas I e II do art. 130, da data da extinção do crédito tributário;

II. Na hipótese prevista na alínea III do art. 130, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa, ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória;

III. Nas hipóteses previstas na alínea IV do artigo 130, da data em que transitar em julgado a sentença anulatória, ou em que se verificar o inadimplemento da condição suspensiva ou o implemento da condição resolutória.”

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

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

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

RECURSO Nº : 126.525  
ACÓRDÃO Nº : 301-31.023

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

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

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

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

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

A “*mens legislatoris*” dá lugar à “*mens legis*”.

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

Dessas considerações acima conclui-se que:

RECURSO Nº : 126.525  
ACÓRDÃO Nº : 301-31.023

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

## II – PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Preambularmente cabe destacar o comando do art. 4º da Lei nº 8.429, de 02/06/92 (DOU de 03/06/92), *in verbis*:

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

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

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

RECURSO Nº : 126.525  
ACÓRDÃO Nº : 301-31.023

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

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

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

### **1 - CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE**

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

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

Os atos praticados com base na lei inconstitucional que não mais se afigurem suscetíveis de revisão ou de impugnação não são afetados pela declaração de inconstitucionalidade,

(Gilmar Ferreira Mendes – Revista Trimestral de Direito Público nº 2/93, pp. 267/276).

RECURSO Nº : 126.525  
ACÓRDÃO Nº : 301-31.023

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

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

(“Do Controle da Constitucionalidade”, ed. Forense, Rio, 1966, p. 180).

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

E acrescenta: “Nada justifica a aplicação de uma lei inconstitucional. Mesmo em caso de dúvida fundada, esta deve ser afastada por um exame judicial da controvérsia, desde que os interessados se insurjam contra a recusa do Executivo.”

Decidiu o STF que: “É lícito aos Poderes Legislativo e Executivo anularem os próprios atos, quando inconstitucionais” (recurso extraordinário nº 61.342. relator Min. Eloy da Rocha, in RDA 93/191).

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

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

## **2 - PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS**

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

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

RECURSO Nº : 126.525  
ACÓRDÃO Nº : 301-31.023

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

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

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

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

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

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

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

### **3 - PRINCÍPIO DA MORALIDADE ADMINISTRATIVA**

RECURSO Nº : 126.525  
ACÓRDÃO Nº : 301-31.023

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

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

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

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

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

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

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

RECURSO Nº : 126.525  
ACÓRDÃO Nº : 301-31.023

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

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

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

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

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

A moralidade se apresenta no texto da Carta Magna, conforme visto, com força de princípio imperativo. Pressupõe, conseqüentemente, que o administrador há de pautar, de modo obrigatório e permanente, a sua atuação pela ética da Administração Pública, que visa sempre o bem comum. (grifei).

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

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

RECURSO Nº : 126.525  
ACÓRDÃO Nº : 301-31.023

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

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

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

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

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

*“Se é certo que a Constituição assegura a todo cidadão o direito subjetivo ao governo honesto, não menos certo é que os governantes, cujos atos são atacados, em nome da moralidade administrativa, onde e quando essa moralidade for posta em dúvida, que a sua atuação foi inspirada no bem comum e tem amparo legal, além de trazer benefícios, e não lesões à comunidade”*

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

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

RECURSO Nº : 126.525  
ACÓRDÃO Nº : 301-31.023

#### **4 – PRINCÍPIO DA MORALIDADE PÚBLICA**

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

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

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

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

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

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

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

Essa pluralidade de significados potenciais da norma jurídica encontra limites no sistema jurídico. Entre nós, o sistema jurídico – constitucional incorporou o princípio jurídico da moralidade pública. Por decorrência, o aplicador do Direito está obrigado a considerar também o fator ético – a moralidade pública – ao definir a interpretação cabível para determinado dispositivo normativo. Entre diversas interpretações possíveis – ou mais precisamente, entre diversas condutas possíveis de ser validadas frente à Constituição –, o aplicador deverá optar por aquela conforme aos princípios jurídicos (inclusive ao princípio da moralidade pública). Enfim, não se concebe, frente à CF/88, uma solução eticamente reprovável, cuja adoção se fundasse em argumentos de técnica jurídica. (grifei).

RECURSO Nº : 126.525  
ACÓRDÃO Nº : 301-31.023

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

Não se confunde interesse público com *interesse do aparato estatal*. O Estado, como sujeito de direito, pode adquirir certas *conveniências*, de modo similar ao que se passa com qualquer sujeito de direito. Não significa, porém que tais circunstâncias se caracterizem como *interesses públicos*, para os fins da aplicação dos princípios ora examinados. Configura-se aqui a diferença apontada por Renato Alessi entre *interesse público primário e interesse secundário*, difundida entre nós por Celso Antonio Bandeira de Mello. Enfim, como afirmou Gordillo, “o interesse público não é o interesse da Administração Pública. Deve-se ter em vista que nenhum *interesse público* se configura como *conveniência egoística da Administração Pública*. O chamado *interesse secundário* (Alessi) ou *interesse da Administração Pública* não são públicos. Aliás, nem ao menos são *interesses* na acepção jurídica do termo. São meras circunstâncias, alheias ao Direito. Ou seja, o Estado não possui *interesses* qualitativamente similares. O Estado não se encontra no mesmo plano dos particulares, mas não simplesmente por essa qualidade pessoal. É que a natureza dos interesses que titulariza é diversa dos interesses individuais, particulares, egoísticos. Quando atua na tutela desses interesses, não se pode cogitar de fenômeno similar ao que ocorre com os interesses particulares. Ao aludir-se a moralidade pública, nesse terceiro aspecto, cogita-se da perfeição ética do relacionamento entre o Estado e os cidadãos. A moralidade significa que o Estado é instrumento de realização do bem público e, não de opressão social. A concentração de poderes e a superioridade do interesse público retratam, por assim dizer, a *servidão* do Estado em face da comunidade. (grifei).

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

O Estado de Direito Democrático tal como aquele consagrado pela CF/88, reconhece que a supremacia do interesse público não significa supressão de interesses privados. Um dos mais graves atentados à moralidade pública consiste no sacrifício prepotente, desnecessário ou desarrazoado de interesse privado. O Estado não existe *contra* o particular, mas *para* o particular. Mas, além disso, a supremacia

RECURSO Nº : 126.525  
ACÓRDÃO Nº : 301-31.023

do interesse público não conduz à supressão da pluralidade de interesses jurídicos tuteláveis. (grifei).

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

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

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

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

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

O Estado ao produzir a norma tributária ou ao aplicá-la não pode olvidar os princípios jurídicos nem atender apenas às palavras do texto legal, buscando respaldo em prodígios de raciocínio para justificar desvios éticos. Nesse ponto preciso é que se avoluma a relevância do princípio da moralidade pública. Não

RECURSO Nº : 126.525  
ACÓRDÃO Nº : 301-31.023

permite o Estado condutas viciadas por defeitos éticos. O Estado não está legitimado a produzir leis imorais nem a aplicar, de modo imoral, uma lei. (grifei).

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

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

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

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

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

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

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

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

“Interesse público ou primário é o pertinente à sociedade como um todo e só ele pode ser validamente objetivado, pois este é o interesse que a lei consagra e entrega à compita do Estado como representante do corpo social. Interesse secundário é aquele que atina tão só ao aparelho estatal enquanto entidade personalizada e que por isso

RECURSO Nº : 126.525  
ACÓRDÃO Nº : 301-31.023

mesmo pode lhe ser referido e nele encarnar-se pelo simples fato de ser pessoa”.

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

No mesmo sentido, Alberto Xavier pontifica:

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

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

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

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

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

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

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

RECURSO Nº : 126.525  
ACÓRDÃO Nº : 301-31.023

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

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

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

O direito à restituição nasce com a declaração de inconstitucionalidade que faz as vezes de lei (norma individual) – não se aplicando, portanto, a norma do art. 165 C/C art. 168 do CTN. O renomado tributarista Hugo de Brito Machado citado no Parecer PGFN nº 1.238/99 leciona:

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

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

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

“Quando fundado o pedido em inconstitucionalidade de norma reconhecida incidentalmente pela Corte Suprema, o termo inicial do prazo para fins de determinação do lapso prescricional deverá ser a data de publicação de primeira decisão proferida, posto ser fato inovador da ordem jurídica, suprimindo norma tributária até então válida e cogente, pois com força de lei. No caso, o primeiro aresto

RECURSO Nº : 126.525  
ACÓRDÃO Nº : 301-31.023

do Colendo Supremo Tribunal Federal foi publicado no DJU de 02/04/93, devendo a partir desta data ter início o cômputo do lapso prescricional, pois não se pode considerar inerte o contribuinte que até então, em razão da presunção da constitucionalidade da lei, obedeceu a norma indevidamente exigida, já que a inércia é elemento indispensável para configuração do instituto da prescrição. (Acórdão nº 1999.03.074347-5-SP-TRF 3ª Região- 6ª T. – FINSOCIAL - Compensação tributária – Precedentes do STJ)”

“I – Tributário. Finsocial. Majorações da alíquota. Compensação. Espécies tributárias. Cofins. PIS e CSL. II – Correção monetária. Critérios utilizados. IPC, INPC, UFIR e Selic. Limitação ao pedido. Aplicação do IPC, BTN e UFIR. III – Prescrição. *Dies a quo*. Reconhecimento jurídico do pedido (Decreto nº 1601, de 23 de agosto de 1995 e da Medida Provisória nº 1110, de 30 de agosto de 1995 e suas reedições). 1. – É irrecusável a inconstitucionalidade da cobrança do Finsocial tal como reconhecida pelo STF (RE 150.764-1 PE) e pela própria Administração Pública (Dec. 1.601/95), quanto a majorações da alíquota da contribuição. 2 – A aplicação dos juros, tomando-se por base a taxa Selic, a partir de 1º de janeiro de 1997, nos termos do art. 39 da lei 9.250/95, afasta a cumulação de qualquer índice de correção monetária ou de outros já que estes fatores de atualização de moeda já se encontram considerados nos cálculos fixadores da referida taxa. 3 – O exercício da compensação deve ser restrito a parcelas de Cofins, PIS E CSL. 4 – O *dies a quo* do prazo prescricional é a data do reconhecimento jurídico do pedido, manifestado pelo Senhor Chefe do poder Executivo, por meio do Decreto 1601 de 23 de agosto de 1995 e da Medida Provisória 1110, de 30 agosto de 1995 e suas reedições, com o que dispensa seus procuradores de atuarem, nas matérias ali apontadas, extraindo –se para o presente caso que ausente qualquer ato senatorial principia-se a contar um novo quinquênio prescricional para aferir o limite temporal em que a pretensão à repetição do indébito permanece acionável com fulcro no art. 174, inc. IV, do mesmo CTN, tal como aconteceria se houvesse sido editado o ato senatorial. 5. – Matéria preliminar argüida pela impetrante acolhida. Apelação da impetrante parcialmente provida. Apelação da União e remessa oficial às quais se dá parcial provimento.” Ac un da 4º T do TRF da 3ª R- AMS 95.03.056070-5 – Rel. Des. Fed. Andrade Martins – j 14.03.01 – Aptes.: Trancham S/A Ind. e Com. E União Federal/ Fazenda Nacional; Apdos.: os mesmos - DJU 02/10/01 p. 159 – ementa oficial”

RECURSO Nº : 126.525  
ACÓRDÃO Nº : 301-31.023

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

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

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

Porém, há ainda um fato a ser considerado, tendo em vista que as Medidas Provisórias mantinham sua eficácia, ou seja, capacidade de produzir efeitos jurídicos durante 30 (trinta) dias a partir de sua edição, perdendo-a se não fossem convertidas em Lei nesse período. Daí, a necessidade de suas constantes reedições, com o mesmo ou outro texto, nesse prazo, até a edição da Lei formal pelo Congresso, concretizada na Lei nº 10.522, de 19/07/02, cujo texto em relação ao FINSOCIAL repete. Ocorre que a MP. nº 1.110/95 e suas reedições posteriores até a MP. 1621 – 35, de 12/05/98 prescreviam que “o disposto neste artigo não implicará restituição de quantias pagas”.

A partir da edição da MP. nº 1621 –36, de 10/06/98, publicada no DOU de 12/06/98 o parágrafo 2º do artigo 18 passou a ser assim redigido:

§ 2º - O disposto neste artigo não implicará restituição *ex officio* de quantias pagas.

Ou seja, a Administração passou a reconhecer o direito ao pedido de restituição, formulado pelo contribuinte.

RECURSO Nº : 126.525  
ACÓRDÃO Nº : 301-31.023

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

Já, tratando-se da restituição/compensação da Cota de Contribuição na Exportação do Café, instituída pelo Decreto-lei nº 2.295/86 a situação diverge dos tributos declarados inconstitucionais pela Corte Suprema, no que tange ao *dies a quo* para contagem do prazo decadencial do direito de pleitear a restituição.

É que neste caso, não houve declaração de inconstitucionalidade do referido Decreto-lei pelo STF, eis que o mesmo não foi recepcionado pela vigente Constituição Federal, porque, com ela incompatível, face ao seu artigo 146.

A declaração de inconstitucionalidade poderia ter evidentemente ocorrido, face à Constituição anterior, se pleiteada.

Restou, portanto, revogado o referido dispositivo legal, não adentrando o mundo jurídico a partir da vigente Constituição, razão porque, o STF se absteve de declarar inconstitucional um Decreto-lei que passou à condição de inexistente. Porém, reconheceu o STF sua revogação a partir desta Constituição.

Assim, conclui-se que:

- os efeitos desse reconhecimento retroagem, até a data da entrada em vigor da nova Constituição e não até a data da edição do Decreto-lei nº 2295/86, porque, o mesmo não foi declarado inconstitucional; e, por força do art. 34 do ADCT, a retroação produzirá efeitos a partir de 01/03/89 (primeiro dia do quinto mês seguinte a da: promulgação da Constituição).
- o "*dies a quo*" para a contagem do prazo decadencial é o da decisão do STF que reconheceu a não recepção do Decreto-lei 2295/86 pela atual Constituição.

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

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

RECURSO Nº : 126.525  
ACÓRDÃO Nº : 301-31.023

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

“III – fixar a interpretação da Constituição, das leis, dos tratados e demais atos normativos a ser uniformemente seguida em suas áreas de atuação e coordenação quando não houver orientação normativa do Advogado-Geral da União.”

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

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

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

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

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

Os pareceres sob análise são os a seguir enumerados:

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

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

RECURSO Nº : 126.525  
ACÓRDÃO Nº : 301-31.023

- Quanto ao item 43, do Parecer, observe-se que há lei dispondo a respeito (Lei nº 20910/32).
- Conclui pela atenuação ex tunc de leis declaradas inconstitucionais pelo STF para os casos de decisões judiciais já consolidadas.

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

**439/96**

- Confirma o entendimento do Parecer PGFN/CRF nº 439/96, incluindo também as DRJ, além dos C.C., na obrigação de afastar a aplicação de normas declaradas inconstitucionais.
- Esclarece o alcance da expressão “as decisões do STF que fixem de forma inequívoca e definitiva”... constante do art.1º do Dec. 2346/97, no seguinte sentido:

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

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

- Trata dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade de lei em sede de controle difuso e não suspensa a execução pelo Senado Federal.
- As sentenças transitadas em julgado favoráveis à Fazenda Nacional relativamente ao pedido de restituição/compensação de créditos do FINSOCIAL (majoração de alíquotas) são irreversíveis.
- Efeitos da posterior declaração de inconstitucionalidade da norma em outras ações decididas pelo STF, não alcança os casos já definitivamente julgados (com trânsito em julgado de sentença favorável à União).
- A coisa julgada é imutável, intangível (salvo em caso de ação rescisória).

RECURSO Nº : 126.525  
ACÓRDÃO Nº : 301-31.023

- O Senado não conferiu a eficácia “erga omnes” à decisão do STF proferida no RE 150.764/PE.
- O Senado não baixou Resolução suspensiva da aplicação de Lei inconstitucional conforme relator em decisão política (repercussão na economia nacional) e também tendo em vista que o acórdão do STF embora do pleno, ocorreu pelo voto de 6 contra 5 de seus membros.
- Os efeitos “erga omnes” no caso, só fazem coisa julgada em relação às partes no processo, observada a coisa julgada, que deve ser cumprida favorável ou desfavorável às partes envolvidas.
- O Parecer é vinculativo quanto ao seu objeto exposto nos itens 1º e 2º e 3º supra, apenas, não entrando no mérito do problema de prescrição e decadência.

Da análise dos aludidos Pareceres entendo que nas decisões dos recursos atinentes a matéria, pelos Conselhos de Contribuintes, estes não devem interpretar a legislação que disciplina tal matéria quando há parecer da PGFN dispondo, porém, é de sua obrigação nas decisões aplicar a legislação em vigor, obedecendo aos ditames da Constituição, de seus princípios expressos e implícitos e em especial a Lei 9.784/99, aplicável subsidiariamente, que, no parágrafo único, inciso I, do seu artigo 2º prescreve:

“Art. 2º.....

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

I - Atuação conforme a lei e o Direito.”

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

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES  
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.525  
ACÓRDÃO Nº : 301-31.023

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

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

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

- I. não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados;
- II. não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União;
- III. sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;
- IV. sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal”

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

1. âmbito de suas competências;
2. base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal.

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

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

Por elas vê-se que, no tocante aos procedimentos de determinação e exigências de créditos tributários sua competência fica adstrita ao comando das DRJs, órgãos afetos à sua estrutura administrativa (artigo 1º, inciso V e artigo 209, incisos

RECURSO Nº : 126.525  
ACÓRDÃO Nº : 301-31.023

XXVII e XXVIII, da Portaria MF 259/01), não alcançando a atuação dos órgãos judicantes de Segunda Instância, cuja competência e desvinculação ao SRF foi preservada em homenagem ao princípio de ampla defesa, do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, que estabelece o conhecido “tripé”(acusado, acusador e julgador), um dos pilares do Estado Democrático de Direito. Mormente no tocante à restituição de indébitos tributários, que, no rol das competências, a portaria ministerial silencia.

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

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

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

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

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

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

RECURSO Nº : 126.525  
ACÓRDÃO Nº : 301-31.023

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

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

Senão vejamos.

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

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

O § 3º do art. 10, da Lei nº 9.882/99 prescreve que a decisão do STF exarada no processo e julgamento da arguição de descumprimento de preceito fundamental nos termos do § 1º do art. 102 da C.F. terá eficácia contra todos e efeito vinculante relativamente aos demais órgãos do Poder Público.

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

## **IX – CONSIDERAÇÕES COMPLEMENTARES RELATIVAS À FINSOCIAL**

### **I – Tributos Lançados por homologação**

RECURSO Nº : 126.525  
ACÓRDÃO Nº : 301-31.023

No caso dos tributos lançados por homologação a tese prevalecente tanto no âmbito administrativo, quanto no judiciário é a de que, decorridos 5 (cinco) anos da data da ocorrência do fato gerador decai o direito de o FISCO lançar ou rever o lançamento, tendo em vista ter ocorrido a homologação tácita e a condição resolutória inerente a essa modalidade, extinguindo-se o crédito tributário, com o pagamento antecipado. Aplica-se, portanto, ao pleito de restituição, o prescrito no art. 156, inciso VII, do Código Tributário Nacional, combinado com o artigo 1º do Decreto nº 20.910/32, ainda vigente e incorporado ao CTN, segundo o qual, todo e qualquer direito contra a Fazenda Nacional Pública, seja qual for a sua natureza, bem assim as dívidas passivas, prescrevem em 5 (cinco) anos da data do ato ou fato, do qual se originaram, quando não se tratar de pleito fundado em lei declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

## II – Necessidade de Lei Complementar

Após o advento da Constituição Federal de 1988, as normas sobre prescrição e decadências tributárias passaram a ser definidas por lei complementar (art. 146, III, “b”).

A Carta Constitucional vigente, em seu art. 149 atribui competência à União instituir contribuições sociais, observado o disposto no seu artigo 146, III.

O FINSOCIAL, instituído pelo Decreto-lei nº 2.049/83, regulamentado pelo Decreto nº 92.698/96, que estabelecia o prazo de 10 (dez) anos para o exercício do direito de pleitear a restituição de indébito, a partir da vigência da Constituição Federal passou a se amoldar aos ditames do Código Tributário Nacional, que tem o *status* de lei complementar, cujo prazo estabelecido é de 5 (cinco) anos para a prescrição e a decadência. Inaplicável, portanto à referida contribuição o prazo decadencial/prescricional de 10 (dez) anos previsto no Decreto-lei nº 2.049/83 e Decreto nº 92.698/86.

## III – Lei Declarada Inconstitucional

Por sua vez, a inconstitucionalidade da majoração de alíquota do FINSOCIAL superior a 0,5%, para as empresas comerciais e mistas, foi declarado, ainda que em controle difuso, pelo STF e reconhecida pela Administração na edição da MP nº 1110/95, publicada a 31/08/95, considerando-se que a Administração passou a reconhecer o direito ao pedido de restituição formulado pelo contribuinte, a partir da edição da MP. nº 1.621 – 36, de 10/06/98, publicada no DOU de 12/06/98.

## CONCLUSÃO

À vista do acima exposto, cujos fundamentos entendo solidamente lastreados nos princípios constitucionais, nas leis que determinam sua fiel

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.525  
ACÓRDÃO Nº : 301-31.023

observância, na jurisprudência e nas correntes doutrinárias, voto pelo provimento do recurso voluntário relativo à FINSOCIAL, no sentido de ser acolhida a preliminar de não ocorrência da decadência do pedido de restituição e conseqüente devolução do processo ao órgão prolator da Decisão de Primeira Instância, afastada que está a preliminar de decadência pelos seus fundamentos, devendo a mesma autoridade analisar o mérito quanto aos demais aspectos do pedido (pagamentos efetuados, documentos acostados, acréscimos legais, planilhas de cálculo, períodos de apuração, idoneidade dos documentos, certificação dos recolhimentos, DARFs originais ou não autenticados, créditos já compensados com outros tributos, etc).

Sala das Sessões, em 19 de fevereiro de 2004

  
JOSÉ LENCE CARLUCI - Relator