



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

PARECER PGFN/CAT Nº 3864 /2016¹

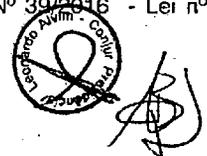
RECLASSIFICADO - PÚBLICO, CONFORME Parecer SEI nº 132/2019/CAT/PGACTP/PGFN-ME

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ATOS DECLARATÓRIOS DO PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. DECISÕES PROFERIDAS PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM SEDE CONTROLE CONCENTRADO DE CONSTITUCIONALIDADE. SÚMULAS VINCULANTES. RESOLUÇÕES EDITADAS PELO SENADO FEDERAL, COM FUNDAMENTO NO INCISO X DO ART. 52 DA LEI MAIOR, SUSPENDENDO A EXECUÇÃO, NO TODO OU EM PARTE, DE LEI DECLARADA INCONSTITUCIONAL POR DECISÃO DEFINITIVA DA SUPREMA CORTE. RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO PELA VIA ADMINISTRATIVA.

I – Se diante de um ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, devidamente aprovado pelo Ministro da Fazenda, a Administração Tributária deve cancelar *ex officio* os lançamentos e as inscrições em dívida ativa já efetuados, dada a insubsistência do crédito, não pode, logicamente, se negar a proceder à restituição administrativa do indébito, tempestivamente requerida, sob pena de incidir em evidente comportamento contraditório (*venire contra factum proprium*) e estimular desnecessariamente o recurso à via judicial, sobrecarregando o Poder Judiciário e a própria defesa da União, já que os Procuradores atuarão no feito unicamente para reconhecer a procedência do pedido (art. 19, § 1º, I, da Lei nº 10.522/2002), havendo, ainda, a necessidade de reembolsar ao demandante as custas adiantadas, onerando sobremaneira o erário. Reforça esse posicionamento o teor o § 5º do art. 19 da Lei nº 10.522/2002, do qual se extrai que a Secretaria de Receita Federal do Brasil não pode tomar decisões administrativas contrárias ao que preconizam os atos declaratórios.

II – Considerando as variáveis decorrentes da possibilidade de modulação dos efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal, entendemos que o Fisco deverá proceder à restituição administrativa dos valores indevidamente pagos, tempestivamente requerida, nos seguintes casos: (a) decisão definitiva de mérito proferida pela Suprema Corte em controle concentrado que: (a.i) declara a inconstitucionalidade de lei(s) ou ato(s) normativo(s) que embasa(m) a cobrança de determinada exação, sem outras ressalvas; (a.ii) declara a não recepção de lei(s) ou ato(s) normativo(s) editado(s) na vigência da ordem constitucional anterior pela Constituição de 1988 e que embasa(m) a cobrança de determinada exação, sem outras ressalvas; (a.iii) declara a inconstitucionalidade de lei(s) ou ato(s) normativo(s) que embasa(m) a cobrança de determinada exação com efeitos *pro praeterito*, mas não *ex tunc*; (a.iv) declara a não recepção de lei(s) ou ato(s) normativo(s) editado(s) na vigência da ordem constitucional anterior pela Constituição de 1988 e que embasa(m) a cobrança de determinada exação com efeitos *pro praeterito*, mas não *ex tunc*; e (a.v) declara a constitucionalidade de lei(s) ou ato(s) normativo(s) que embasa(m) a cobrança de determinada exação com efeitos *ex nunc* ou *pro futuro*; (b) decisão liminar proferida pelo Supremo Tribunal Federal em ação direta de inconstitucionalidade suspendendo, com efeitos *ex tunc*, a

¹ Ato sigiloso - sigilo profissional, conforme classificação efetuada pela Nota PGFN/CRJ/Nº 39/2016 - Lei nº 8.112/90, art. 116, VIII; Lei nº 8.906/94, art. 34, VII.





vigência lei(s) ou ato(s) normativo(s) que embasa(m) a cobrança de determinada exação; (c) enunciado de súmula vinculante que reconheça a inconstitucionalidade ou a não recepção de lei(s) ou ato(s) normativo(s) que embasa(m) a cobrança de determinada exação; e (d) resolução do Senado Federal, com fundamento no inciso X do art. 52 da Constituição, editada a partir de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declara incidentemente a inconstitucionalidade de lei(s) ou ato(s) normativo(s) que embasa(m) a cobrança de determinada exação, sem outras ressalvas, ou com efeitos *pro praeterito*, mas não *ex tunc*.

III – Por outro lado, não haverá direito à restituição nos casos de: (w) decisão definitiva de mérito proferida pelo Supremo Tribunal Federal em controle concentrado que: (w.i) declara a inconstitucionalidade de lei(s) ou ato(s) normativo(s) que embasa(m) a cobrança de determinada exação com efeitos *ex nunc* ou *pro futuro*; (w.ii) declara a não recepção de lei(s) ou ato(s) normativo(s) editado(s) na vigência da ordem constitucional anterior pela Constituição de 1988 e que embasa(m) a cobrança de determinada exação com efeitos *ex nunc* ou *pro futuro*; e (w.iii) declara a inconstitucionalidade de lei(s) ou ato(s) normativo(s) que embasa(m) a cobrança de determinada exação sem pronúncia de nulidade; (x) decisão liminar proferida pelo Supremo Tribunal Federal, em ação direta de inconstitucionalidade ou arguição de descumprimento de preceito fundamental, suspendo a vigência lei(s) ou ato(s) normativo(s) que embasa(m) a cobrança de determinada exação; (y) enunciado de súmula vinculante que reconheça a inconstitucionalidade de lei(s) ou ato(s) normativo(s) que embasa(m) a cobrança de determinada exação, no qual se evidencie, por sua própria redação, ou a partir da análise dos precedentes que lhes deram origem, a modulação de seus efeitos temporais; e (z) resolução do Senado Federal, com fundamento no inciso X do art. 52 da Constituição, editada a partir de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declara incidentemente a inconstitucionalidade de lei(s) ou ato(s) normativo(s) que embasa(m) a cobrança de determinada exação com efeitos *ex nunc* ou *pro futuro*.

IV – A par dessas hipóteses, também não será devida restituição: (i) quando escoado o prazo para pleiteá-la; (ii) a repetição tiver sido negada por decisão judicial transitada em julgado, preservando-se, em nome da segurança jurídica, a coisa julgada; e (iii) quando a repetição tiver sido deferida por decisão judicial transitada em julgado, sob pena de violação ao art. 100, *caput*, da Constituição, que determina que os pagamentos devidos pela Fazenda Pública em virtude de sentença judiciária, far-se-ão exclusivamente na ordem cronológica de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos, garantindo a impenhorabilidade dos bens públicos, assegurando isonomia entre os administrados, e preservando a harmonia entre os Poderes Judiciário e Executivo, conforme demonstrado no Parecer PGFN/CAT nº 2093/2011.



- I -

Por intermédio do Memorando nº 168/2016/PGFN/PGA, de 15 de janeiro de 2016, vem ao exame desta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários (CAT) a Nota PGFN/CRJ nº 39/2016, na qual a Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional (CRJ) indaga se os valores pagos pelos contribuintes que foram reconhecidos como indevidos por meio de atos declaratórios do Procurador-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), expedidos nos termos do inciso II do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997; enunciados de súmulas vinculantes, aprovados na forma do art. 103-A da Constituição da República de 1988 (CRFB/88), incluído pela Emenda Constitucional (EC) nº 45, de 30 de dezembro de 2004, e regulamentado pela Lei nº 11.417, de 19 de dezembro de 2006; decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) em sede controle concentrado de constitucionalidade; ou resoluções editadas pelo Senado Federal com fundamento no inciso X do art. 52 da Lei Maior, suspendendo a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva da Suprema Corte, podem ser repetidos por meio de simples pedido administrativo perante a Administração Tributária.

2. Para melhor compreensão da controvérsia, eis o inteiro teor da consulta remetida a esta Coordenação-Geral:

A Divisão Nacional de Acompanhamento Especial Judicial e Estratégia de Defesa – DIAEJ submete ao crivo da Coordenação de Consultoria Judicial – COJUD questionamento sobre a possibilidade de o contribuinte postular e obter, administrativamente, a restituição de valores pagos à Fazenda Nacional que foram reconhecidos como indevidos por meio de ato declaratório, súmula vinculante, controle concentrado de constitucionalidade ou controle difuso qualificado pela resolução senatorial

II

2. O presente expediente é fruto de diversos questionamentos oriundos da Lista de Discussão de Consultoria do Contencioso Tributário acerca da eventual falta de interesse processual de demandas que contenham temas já objeto de ato declaratório e estejam definidos pelo Supremo Tribunal Federal – STF por meio de súmula vinculante, controle concentrado de constitucionalidade ou controle difuso qualificado por resolução senatorial.

3. Foi relatado que a discussão sobre a matéria é remota e, à época, decidiu-se que a alegação de falta de interesse de agir em face da existência de ato declaratório da PGFN iria de encontro ao espírito do ato declaratório, entendendo ser a melhor alternativa o reconhecimento do pedido, com a não condenação em honorários advocatícios.



AB



Registro PGFN nº: 00014528/2016

4. Mais recentemente, em análise preliminar, ventilou-se, de modo informal, que haveria falta de interesse processual caso o contribuinte conseguisse obter administrativamente a repetição do indébito, na medida, em que se tornaria desnecessário provocar o Poder Judiciário para tal fim. Em outras palavras, inexistindo pretensão resistida, não haveria que se falar em lide e, portanto, não seria necessário/útil ingressar em juízo.

5. Nessa toada, veja a decisão abaixo:

EMENTA

RESP - PROCESSUAL CIVIL - AÇÃO ACIDENTÁRIA - PROPOSITURA - VIA ADMINISTRATIVA - ACESSO AO JUDICIÁRIO - Ação pressupõe pretensão resistida. O acidentado não está obrigado a esgotar a via administrativa para ingressar em juízo. O art. 14, da lei n. 6.367/76 é comando dirigido à empresa. Necessário dar ao Instituto notícia do infortúnio. Só assim, será caracterizada eventual resistência (não se confunde com a obrigação de exaurir o debate administrativo), pressuposto do Interesse de agir. Distintos, pois, o debate prévio na via administrativa e a notícia do fato. O acesso ao Judiciário, como no caso dos autos, é penoso para o acidentado; tem dificuldade de acesso também ao Instituto (deslocamento, filas). Raciocínio de Justiça material recomenda afastar deduções doutrinárias e técnicas.

6. Sob os argumentos de que, (a) em algumas unidades, a RFB já efetiva a restituição administrativa em relação a tributos pagos indevidamente, (b) a aplicação do art. 100 da Constituição Federal somente deve ser exigida para litígios judiciais, (c) o art. 156 do CTN constitui fundamento de validade para a pretensão da repetição do indébito em juízo ou na via administrativa, (d) o art. 2º, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012, prevê a possibilidade de restituição administrativa na cobrança ou pagamento espontâneo, indevido ou em valor maior que o devido, (e) por força da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, o ato declaratório vincula a atuação da RFB, (f) a interpretação do Parecer PGFN/CDA/Nº 2.025/2011 e do Parecer PGFN/PGA/Nº 2.683/2008 possibilita, ainda que eles não tratem exatamente do tema, a restituição administrativa, (g) bem como que possivelmente há igualdade de impacto orçamentário-financeiro para o Poder Público quanto à restituição judicial e restituição administrativa, vozes ergueram-se no sentido da viabilidade da restituição administrativa no caso ora em apreço.

7. Por outro lado, dúvidas a tal respeito surgiram em virtude do risco de eventual subversão à sistemática do regime de precatórios (Parecer PGFN/CAT/Nº 2.093/2011 e Parecer PGFN/CAT/Nº 2.370/2012) e, especialmente, de problemas de ordem financeira, já que o Poder Público passaria a desembolsar vultosas quantias para realizar o pagamento dos pleitos administrativos, sem a devida previsão orçamentária para tanto.

8. Nesse contexto, surgiu a necessidade de, antes de qualquer manifestação conclusiva acerca da existência do interesse processual, bem como da vantagem/desvantagem de eventual alegação, a Coordenação-Geral de Assuntos Tributários - CAT e a Coordenação-Geral de Assuntos Financeiros - CAF manifestarem-se previamente sobre o tema.

9. Desse modo, foi dirigida, por intermédio de e-mail (doc. em anexo), às citadas Coordenações-Gerais a seguinte indagação: "os valores pagos pelos contribuintes que foram reconhecidos como indevidos por meio de atos declaratórios, súmula vinculante, controle concentrado de constitucionalidade ou controle difuso qualificado pela resolução senatorial podem ser repetidos por meio de simples pedido administrativo perante a Administração Tributária?"

10. De forma sucinta, manifestou-se a CAF por e-mail (doc. em anexo), entendendo que:

(...) a primeira questão a ser respondida, considerando as situações listadas nos e-mails como pressuposto (de atos declaratórios, súmula vinculante



Registro PGFN nº: 00014528/2016

controle concentrado de constitucionalidade ou controle difuso qualificado pela resolução senatorial), e se há a possibilidade de restituição dos tributos recolhidos indevidamente pela via administrativa. Sobre o tema, penso quem deve se pronunciar é a CAT.

No que se refere aos aspectos orçamentários e financeiros, caso a CAT conclua positivamente, o conteúdo do Memorando CCONT/STN/MF/Nº 10 de 11 de fevereiro de 2012, se aplica ao caso, de maneira que se deve fazer uso da sistemática de restituição hoje existente, qual seja a anulação de receita e, apenas na hipótese de não existirem receitas a anular, é que se faz necessária a previsão orçamentária da despesa.

11. Em virtude de a CAT ainda não ter encaminhado resposta conclusiva sobre a questão, esta Coordenação-Geral reitera as indagações formuladas à CAT e à CAF, agora também à RFB, nos seguintes moldes:

a) CAT: Os valores pagos pelos contribuintes que foram reconhecidos como indevidos por meio de atos declaratórios, súmula vinculante, controle concentrado de constitucionalidade ou controle difuso qualificado pela resolução senatorial podem ser repetidos por meio de simples pedido administrativo perante a Administração Tributária?

b) CAF: A CAF confirma o entendimento por ela exposto no e-mail supratranscrito? Existe previsão orçamentária para fazer frente à aludida despesa? Caso não haja previsão orçamentária e a resposta dada pela CAT ao questionamento contido na alínea "a" do presente item seja positiva, é viável, do ponto de vista orçamentário-financeiro, autorizar a restituição pela Administração Tributária Federal nas hipóteses ora em análise? Há real diferença de impacto orçamentário-financeiro para o Poder Público quanto a restituição judicial e restituição administrativa?

c) RFB: Caso, na prática, os contribuintes já pleiteiem a restituição administrativa de valores pagos que foram reconhecidos como indevidos por meio de atos declaratórios, súmula vinculante, controle concentrado de constitucionalidade ou controle difuso qualificado pela resolução senatorial, qual o procedimento seguido pela RFB? Diante do Parecer PGFN/CAT/Nº 2.370/2012, qual o procedimento vem sendo adotado pela RFB no tocante a créditos decorrentes de decisão judicial transitada em julgado?

III

12. Apresentadas as considerações acima, recomenda-se o envio do presente expediente à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários – CAT, com cópias à Coordenação-Geral de Assuntos Financeiros – CAF e à Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB/COSIT, para análise das questões contidas no item 11 do presente Parecer.

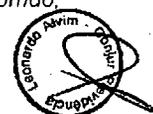
3. É o necessário a relatar. Em seguida, exarar-se o opinativo.

- II -

4. O direito à restituição do indébito tributário, cujo fundamento é o princípio que veda o locupletamento sem causa, à semelhança do que ocorre no direito privado, tem base legal no art. 165 do Código Tributário Nacional (CTN)², e pressupõe, unicamente, que o

² "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:

1 - 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;



5



tributo não seja devido, à luz da Constituição e da legislação que o rege. Não há necessidade de lei autorizadora, nem tampouco de perquirir as circunstâncias do recolhimento ou elemento animico do sujeito que o realiza.

5. A restituição pode ser buscada administrativamente³ ou pela via judicial, através da ação de repetição de indébito tributário.

6. É evidente que nos casos em que a verificação do indébito dependa do reconhecimento da ilegalidade da interpretação do Fisco sobre a lei tributária impositiva ou mesmo da declaração da inconstitucionalidade da lei, o recurso à via administrativa torna-se inócuo, eis que a Administração não reconhecerá o vício, ante a presunção de validade dos atos emanados do Poder Público.

7. Contudo, diante de atos declaratórios expedidos pelo PGFN, de decisões definitivas proferidas pelo STF em sede de controle concentrado de constitucionalidade⁴, de enunciados de súmulas vinculantes, ou de resoluções editadas pelo Senado Federal suspendendo total ou parcialmente a execução de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva da Suprema Corte, pensamos que o Fisco não poderá, **em regra**, opor embaraços à restituição administrativa dos valores indevidamente pagos, conforme procuraremos demonstrar a seguir.

8. Os atos declaratórios expedidos pelo PGFN autorizando os Procuradores da Fazenda Nacional (PFNs) a não apresentar contestação, a não interpor recursos, bem como a desistir dos já interpostos, quando as decisões versarem sobre determinadas matérias, inserem-se no contexto de uma política de respeito aos precedentes judiciais, cuja premissa básica consiste em não mais insistir na defesa de teses jurídicas discutidas e rechaçadas pela jurisprudência dos tribunais superiores.

II - erro na edificação 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."

³ A restituição de quantias recolhidas a título de tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), é regulamentada pela Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012.

⁴ Aqui nos referimos às exaradas nas ações diretas de inconstitucionalidade (ADIs); nas ações declaratórias de constitucionalidade (ADCs), e nas arguições de descumprimento de preceito fundamental (ADPFs).



Registro PGFN nº 00014528/2016

9. Previstos, a princípio, no art. 5º do Decreto nº 2.346/1997⁵, e, posteriormente, inciso II do art. 19 da Lei nº 10.522/2002⁶, os atos declaratórios não representam uma mudança de entendimento da Administração Tributária nem tampouco significam o reconhecimento da tese contrária aos interesses da União, mas apenas que houve uma pacificação da jurisprudência do STF ou do Superior Tribunal de Justiça, sendo recomendável que se deixe de recorrer e apresentar contestações.
10. Seus efeitos, inicialmente dirigidos à atuação da Fazenda Nacional em juízo, se projetaram sobre a esfera da cobrança administrativa do crédito. Nesse sentido, o § 4º do art. 19 da Lei nº 10.522/2002, em sua redação original, assim dispunha: *"Fica o Secretário da Receita Federal autorizado a determinar que não sejam constituídos créditos tributários relativos às matérias de que trata o inciso II"*. Em seguida, recebeu a seguinte redação por parte da Lei nº 11.033, 21 de dezembro de 2004: *"A Secretaria da Receita Federal não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que trata o inciso II do caput deste artigo"*. Já o § 5º do mesmo dispositivo, por sua vez, prescrevia originalmente que *"Na hipótese de créditos tributários constituídos antes da determinação prevista no § 4º, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso"*, e, a partir da Lei nº 11.033/2004, passou a prever que *"Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso"*.
11. Nada mais coerente. Deveras, não faria o menor sentido continuar a constituir e cobrar créditos tributários com base em teses que a própria Fazenda Nacional reconheceu contrárias à jurisprudência pacificada de tribunais superiores.
12. Anos depois, o sistema evoluiu. O Parecer PGFN/CDA nº 2025/2011

⁵ "Art. 5º Nas causas em que a representação da União competir à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, havendo manifestação jurisprudencial reiterada e uniforme e decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em suas respectivas áreas de competência, fica o Procurador-Geral da Fazenda Nacional autorizado a declarar, mediante parecer fundamentado, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, as matérias em relação às quais é de ser dispensada a apresentação de recursos."

⁶ "Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre:

[]
II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, ou do Superior Tribunal de Justiça, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda" (redação original)



7



concluiu que, embora o art. 19, §§ 4º e 5º, da Lei nº 10.522/2002, fizesse menção apenas à repercussão do ato declaratório, devidamente aprovado pelo Ministro da Fazenda, sobre a atividade de constituição e cobrança dos créditos tributários exercida pela RFB, devia-se atribuir aos citados dispositivos legais uma interpretação extensiva, a fim de que se alcançasse também a atuação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no que tange à inscrição e à cobrança da dívida ativa tributária da União. Consoante o consignado naquela manifestação:

"[...] Trata-se de exegese que melhor atende à isonomia e ao sentido finalístico da norma extraída do art. 19, §§ 4º e 5º, da Lei nº 10.522, de 2002, qual seja, promover a adequação entre a defesa da União em juízo e os procedimentos realizados pela própria União para a cobrança dos créditos porventura relacionados ao ato declaratório."

b) Sendo assim, com a publicação do ato declaratório do PGFN, após a competente aprovação pelo Ministro da Fazenda, ter-se-á a vinculação de toda a Administração Tributária (RFB e PGFN), que não mais poderá constituir créditos tributários relacionados à matéria objeto do ato declaratório e nem inscrevê-los em dívida ativa da União, cumprindo-lhe, ainda, rever *ex officio* os lançamentos e as inscrições já efetuados, com o seu consequente cancelamento."

13. Em consonância com essas diretrizes, a Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013, introduziu novas alterações na Lei nº 10.522/2002, restando o art. 19 assim redigido:

"Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

[...]

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

[...]

§ 1º Nas matérias de que trata este artigo, o Procurador da Fazenda Nacional que atuar no feito deverá, expressamente: (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

I - reconhecer a procedência do pedido, quando citado para apresentar resposta, inclusive em embargos à execução fiscal e exceções de pré-executividade, hipóteses em que não haverá condenação em honorários; ou (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

II - manifestar o seu desinteresse em recorrer, quando intimado da decisão judicial. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 2º A sentença, ocorrendo a hipótese do § 1º, não se subordinará ao duplo grau de jurisdição obrigatório.

§ 3º Encontrando-se o processo no Tribunal, poderá o relator da remessa negar-lhe seguimento, desde que, intimado o Procurador da Fazenda Nacional, haja manifestação de desinteresse.

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)



§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 6º - (VETADO) (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

§ 7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput (Incluído pela Lei nº 12.844 de 2013)

14. Abrangida, assim, toda a Administração Tributária, e incluída a possibilidade de edição de atos declaratórios também em virtude de jurisprudência pacífica do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, o sistema restava – aparentemente – harmonizado: não se insiste na defesa de teses repudiadas pelos tribunais superiores nem se constituem créditos tributários nelas embasados ou inscrevem-nos em dívida ativa, e se reveem *ex officio* os lançamentos e as inscrições já efetuados, com o seu conseqüente cancelamento. Mas como ficam os pagamentos eventualmente realizados? Pode a Administração Tributária se contrapor à devolução dos valores indevidamente pagos?

15. A resposta é negativa. Ora, se diante de um ato declaratório do PGFN, aprovado pelo Ministro da Fazenda, a Administração Tributária deve cancelar *ex officio* os lançamentos e as inscrições em dívida ativa já efetuados, dada a insubsistência do crédito, não pode, logicamente, se negar a proceder à restituição administrativa do indébito, tempestivamente requerida, sob pena de incidir em evidente comportamento contraditório (*venire contra factum proprium*) e estimular desnecessariamente o recurso à via judicial, sobrecarregando o Poder Judiciário e a própria defesa da União, já que os PFNs atuarão no feito unicamente para reconhecer a procedência do pedido (art. 19, § 1º, I, da Lei nº 10.522/2002), havendo, ainda, a necessidade de reembolsar ao demandante as custas adiantadas, onerando sobremaneira o erário. Reforça esse posicionamento o teor o § 5º do art. 19 da Lei nº 10.522/2002, acima reproduzido, do qual se extrai que a RFB não pode tomar decisões administrativas contrárias ao que preconizam os atos declaratórios.

16. E nem se alegue que somente os pagamentos realizados a partir da publicação de um ato declaratório seriam passíveis de restituição. Como dito, tais atos não consubstanciam uma alteração de interpretação de norma jurídica, passíveis de eficácia prospectiva, mas apenas o reconhecimento da pacificação da jurisprudência no âmbito de um tribunal superior sobre determinada matéria. Ademais, os tais atos não estão sujeitos à modulação de efeitos, consoante esclarece a seguinte passagem do Parecer PGFN/PGA nº



9



206/2009:

"[] *Data venia*, essa hipótese parece não estar contemplada pelo art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002, isso porque após a edição do ato declaratório, devidamente aprovado pelo Ministro da Fazenda, não deverá haver nenhum recolhimento do tributo por ele abarcado, não havendo que se falar em restituição para essas hipóteses (§ 4º). Já para os recolhimentos anteriores à edição do ato declaratório, o § 5º é claro em afirmar que o lançamento deverá ser revisto. Ora, a revisão do lançamento só faz sentido se for seguida da restituição, sob pena de se constituir num ato administrativo sem nenhuma concretude.

11. Outrossim, deve-se compreender o espírito desse artigo, que é o de desonerar os órgãos do Poder Judiciário e da representação judicial da União, no caso a PGFN, de julgar e atuar em casos nos quais sabidamente o resultado será favorável ao sujeito passivo, além, é óbvio, do evidente respeito que se deve ter para com este, poupando-o do calvário de contratar advogado, ingressar com ação judicial, aguardar anos por uma sentença transitada em julgado, e, por fim, aguardar mais um período razoável pela expedição do precatório.

12. Ora, caso se modulasse os efeitos do ato declaratório, nos moldes avertido pela consulente, obrigando o sujeito passivo a ingressar com ação judicial para obter a restituição do valor recolhido nos últimos cinco anos, estar-se-ia caminhando em sentido contrário ao da *mens legis*, estimulando-se a litigiosidade em detrimento de todos os benefícios mencionados no item anterior.

13. Assim, além de o art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002, não dar margem para a modulação de efeitos, essa, caso adotada, retiraria substancialmente os efeitos benéficos do ato declaratório, devendo tal hipótese, portanto, ser desconsiderada."

17. Pois bem. Se em relação aos atos declaratórios editados pelo PGFN não há maiores dificuldades, o mesmo não pode ser dito no que se refere às decisões do STF em controle concentrado de constitucionalidade, às súmulas vinculantes, e às resoluções editadas pelo Senado Federal suspendendo a execução de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva da Suprema Corte, pois estas sim são sujeitas à manipulação de efeitos, gerando com isso um leque de possibilidades que desaguam, ao cabo, na existência ou não do direito à repetição do indébito.

18. As decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF no âmbito controle concentrado de constitucionalidade são dotadas de efeitos gerais (*erga omnes*), vinculantes e, em regra, retroativos (*ex tunc*).⁷

⁷ CRFB/88: art. 102, § 2º, com redação dada pela EC nº 45/2004: "As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal". Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999: art. 28, parágrafo único: "A declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, inclusive a interpretação conforme a Constituição e a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, têm eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal". Lei nº 9.882, de 3 de dezembro de 1999: art. 10, § 3º: "A decisão terá eficácia contra todos e efeito vinculante relativamente aos demais órgãos do Poder Público".



19. Pelo efeito *erga omnes*, a eficácia decisória é ampliada à generalidade de pessoas relacionadas com o objeto da ação, e não apenas entre as partes do processo, como é a regra. E assim o é por força do fenômeno da *substituição processual*, uma vez que as pessoas e órgãos constantes do art. 103 da Constituição⁸ atuam com *legitimação extraordinária*, agindo em nome próprio, mas na defesa do interesse da coletividade.⁹

20. Os efeitos vinculantes, por seu turno, significam, do ponto de vista subjetivo, que todos os demais órgãos do Judiciário e todos os órgãos da Administração Pública direta e indireta, nas três esferas de governo, ficam vinculados à decisão do STF, não podendo desrespeitá-la; e sob o prisma objetivo, que aquele que esteja vinculado ao conteúdo da decisão possui os deveres de aplicá-la aos casos pendentes e futuros, o que inclui a chamada *proibição de repetição*, isto é, o dever de abstenção de eventuais comportamentos que contrariem a decisão vinculante, e de não aplicar ou de desfazer os atos que impliquem inobservância da decisão. Em caso de inobservância do efeito vinculante pelo juiz ou Tribunal, caberá reclamação (CF, art. 102, I, I^o). No tocante aos órgãos da Administração, eventual descumprimento da orientação do Tribunal sujeitar-se-á à impugnação pelos meios judiciais cabíveis, podendo ser o caso, igualmente, de responsabilização do agente público.

21. Finalmente, quanto aos efeitos temporais da decisão, é possível afirmar que, em regra, se produzem *ex tunc* no sentido de que a lei será tida como constitucional ou inconstitucional desde seu nascimento. A decisão limita-se, pois, a constatar uma situação preexistente, estabelecendo acerca dela uma certeza jurídica. A declaração de

⁸ Art. 103. Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

I - o Presidente da República;

II - a Mesa do Senado Federal;

III - a Mesa da Câmara dos Deputados;

IV - a Mesa de Assembleia Legislativa ou da Câmara Legislativa do Distrito Federal. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

V - o Governador de Estado ou do Distrito Federal; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

VI - o Procurador-Geral da República;

VII - o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil;

VIII - partido político com representação no Congresso Nacional;

IX - confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional.

[...]

⁹ BARROSO, Luis Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência*. São Paulo: Saraiva, 2012. E-book. ISBN 978-85-02-17037-7

¹⁰ Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

I - processar e julgar, originariamente:

[...]

l) a reclamação para a preservação de sua competência e garantia da autoridade de suas decisões;

[...]





constitucionalidade reafirma a presunção de validade de que já desfrutava o ato normativo, a exemplo dos demais atos emanados do Poder Público. Já a declaração de inconstitucionalidade implica a ineficácia do ato inconstitucional desde a origem.¹¹

22. Não obstante, prescrevem os arts. 27 da Lei nº 9.868/1999 e 11 da Lei nº 9.882/1999 que, por razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, o STF pode, por maioria de 2/3 (dois terços) de seus membros, restringir os efeitos da declaração de inconstitucionalidade ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado, procedendo à denominada modulação ou manipulação de efeitos¹². Assim, de ofício mediante requerimento da parte interessada, o Tribunal poderá deliberar que a decisão produza efeitos a contar de data posterior àquela em que a legislação vergastada fora editada (efeitos *pro praeterito*, mas não *ex tunc*); de seu trânsito em julgado (efeitos *ex nunc*); ou de momento futuro, dando à norma uma sobrevida (efeitos *pro futuro*).

23. Em que pese ter sido expressamente prevista apenas para a declaração de inconstitucionalidade, afigura-se viável a da modulação temporal, de modo ainda mais excepcional, na declaração de constitucionalidade em abstrato¹³, como bem ilustra o exemplo fornecido por MARCELO NOVELINO:

¹¹ No que se refere à ADPF, embora possam ser impugnados atos pré-constitucionais, o parâmetro de controle não inclui normas das Constituições passadas. Assim, a eficácia *ex tunc*, que normalmente acompanha a declaração de descumprimento de preceito fundamental, tampouco pode retroagir para antes do início da vigência da atual Constituição. Ou seja, tem por limite temporal máximo a data de 05/10/1988 o efeito retroativo que ordinariamente surte a decisão que reconhece que a aplicação em tese de algum ato pré-constitucional descumpra a Constituição.

¹² Lei nº 9.868/1999: "Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado". Lei nº 9.882/1999: "Art. 11. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, no processo de arguição de descumprimento de preceito fundamental, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado".

¹³ Tal espécie de modulação temporal foi aplicada na ADIn 3.756/DF. Na hipótese – explica Luis Roberto Barroso – "o Plenário julgou improcedente a ação direta, declarando, portanto, a constitucionalidade dos dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal que aproximaram o regime fiscal do Distrito Federal àquele aplicável aos Estados-membros da Federação. Posteriormente, em sede de embargos de declaração, a Corte houve por bem modular os efeitos da decisão para esclarecer que o fiel cumprimento da decisão plenária na ADIn 3.756 se dará na forma do art. 23 da LC n. 101/2000, a partir da data de publicação da ata de julgamento de mérito da ADIn 3.756, e com estrita observância das demais diretrizes da própria Lei de Responsabilidade Fiscal". Na prática, a decisão permitiu que o Distrito Federal empregasse 6% de sua receita corrente líquida com despesas de pessoal no Poder Legislativo – regra aplicável aos Municípios – até oito meses após a publicação da ata de julgamento da ADIn" (op. cit.).



"O STF concede medida cautelar em uma ação direta de inconstitucionalidade suspendendo a vigência e a eficácia de lei instituidora de um tributo. Em razão da decisão, durante o período de vigência da medida os contribuintes deixam de efetuar o pagamento do referido tributo. Todavia, na decisão de mérito o Tribunal decide pela constitucionalidade da exação, revogando a medida cautelar que havia suspenso o seu pagamento por longo período. Nesta hipótese, da mesma forma que ocorre na declaração de inconstitucionalidade, *razões de segurança jurídica* ou *excepcional interesse social* poderiam justificar que a declaração de constitucionalidade produzisse os seus efeitos tão somente a partir da decisão (*ex nunc*), evitando que os contribuintes que agiram de boa-fé fossem penalizados pelo pagamento retroativo do tributo, no tocante aos fatos geradores ocorridos durante a sua suspensão pela medida cautelar."¹⁴

24. Por outro lado, apesar da distinção conceitual entre a declaração de inconstitucionalidade e a não recepção, o STF também poderá modular, em ADPF, os efeitos da decisão que declara que determinada lei ou ato normativo editado na vigência da ordem constitucional anterior não foi recepcionado pela CRFB/88, declarando a partir de quando a sua decisão passa a valer.¹⁵

25. Além da manipulação temporal, ressalta-se a existência de precedentes em que o STF procedeu à modulação dos próprios efeitos materiais da declaração de inconstitucionalidade, aplicando a *teoria da simples incompatibilidade*, em que embora reconhecida a inconstitucionalidade do ato, deixa-se de aplicar o regime das sanções que em princípio segue a declaração de invalidade, mantendo-se quase que inteiramente os efeitos jurídicos produzidos pelo ato inconstitucional.¹⁶

¹⁴ NOVELINO, Marcelo. *Manual de direito constitucional*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2014. E-book. ISBN 978-85-309-5495-6.

¹⁵ O mesmo o diga em relação ao controle incidental. Muito embora existam decisões do STF em sentido contrário (RE 353508 AgR, Relator Min. Celso de Mello, Segunda Turma, julgado em 15/05/2007), destacamos entendimento mais atual, adotado pelo Plenário da Corte sob o regime de repercussão geral, admitindo a modulação dos efeitos da decisão de não recepção em controle difuso. E-ito: "EMENTA: DIREITO CONSTITUCIONAL E ADMINISTRATIVO. CONCURSO PÚBLICO PARA INGRESSO NAS FORÇAS ARMADAS: CRITÉRIO DE LIMITE DE IDADE FIXADO EM EDITAL. REPERCUSSÃO GERAL DA QUESTÃO CONSTITUCIONAL. SUBSTITUIÇÃO DE PARADIGMA. ART. 10 DA LEI N. 6.880/1980. ART. 142, § 3º, INCISO X, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA: DECLARAÇÃO DE NÃO-RECEPÇÃO DA NORMA COM MODULAÇÃO DE EFEITOS. DESPROVIMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 1. Repercussão geral da matéria constitucional reconhecida no Recurso Extraordinário n. 572.499: perda de seu objeto; substituição pelo Recurso Extraordinário n. 600.885. 2. O art. 142, § 3º, inciso X, da Constituição da República, é expresso ao atribuir exclusivamente à lei a definição dos requisitos para o ingresso nas Forças Armadas. 3. A Constituição brasileira determina, expressamente, os requisitos para o ingresso nas Forças Armadas, previstos em lei: referência constitucional taxativa ao critério de idade. Descabimento de regulamentação por outra espécie normativa, ainda que por delegação legal. 4. Não foi recepcionada pela Constituição da República de 1988 a expressão "nos regulamentos da Marinha, do Exército e da Aeronáutica" do art. 10 da Lei n. 6.880/1980. 5. O princípio da segurança jurídica impõe que, mais de vinte e dois anos de vigência da Constituição, nos quais dezenas de concursos foram realizados se observando aquela regra legal, modulem-se os efeitos da não recepção: manutenção da validade dos limites de idade fixados em editais e regulamentos fundados no art. 10 da Lei n. 6.880/1980 até 31 de dezembro de 2011. 6. Recurso extraordinário desprovido, com modulação de seus efeitos" (RE 600885, Relatora Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 09/02/2011, Repercussão Geral - mérito dje-125 divúlg 30-06-2011 public 01-07-2011 e ment vol-02555-03 pp-00398)

¹⁶ No julgamento da ADIn 2.240/BA a Corte aplicou a tese da declaração de inconstitucionalidade sem pronúncia de nulidade do ato impugnado, para manter a eficácia da Lei estadual baiana nº 7.619, de 27 de março de 2000,





26. Ainda no que se refere controle concentrado, não se pode olvidar a possibilidade da concessão de medidas liminares. Na ADI, o deferimento da liminar implica a suspensão da vigência da norma impugnada, com efeitos gerais (*erga omnes*), vinculantes e, em regra, *ex nunc*, podendo o Tribunal determinar, ainda, a suspensão do julgamento dos processos que envolvam sua aplicação. Todavia, em situações excepcionais, o STF poderá expressamente conceder-lhe eficácia retroativa (*ex tunc*), conforme dispõe o § 1º do art. 11 da Lei nº 9.868/1999¹⁷. A decisão que indefere o pedido de liminar não produz tais efeitos. Na ADC, por seu turno, a liminar consiste na determinação para que juízes e Tribunais suspendam o julgamento dos processos que envolvam a aplicação da lei ou do ato normativo objeto da ação até seu julgamento definitivo, o qual deverá ocorrer no prazo máximo de 180 (cento e oitenta) dias, sob pena de perda de sua eficácia (Lei 9.868/1999, art. 21¹⁸). Já na ADPF, a decisão proferida em sede de liminar terá como efeito suspender a tramitação de processos ou os efeitos de decisões judiciais, ou de qualquer outra medida relacionada com a matéria objeto, salvo se decorrentes da coisa julgada (Lei 9.882/1999, art. 5º, § 3º¹⁹).

27. Os enunciados das súmulas aprovadas pelo STF na forma do art. 103-A da CRFB/88, também são dotadas de efeitos vinculantes em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal. Tais atos têm por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.

28. A Administração e os demais órgãos do Poder Judiciário ficam obrigados, portanto, a observar a tese jurídica consubstanciada na súmula vinculante, a qual deve corresponder fielmente à decisão ou às razões de decidir (*ratio decidendi*) dos julgados dos

que que criou o município de Luis Eduardo Magalhães de maneira indevida, antes mesmo da necessária regulamentação do § 4º do art. 18 da CRFB.

¹⁷ "§ 1º A medida cautelar, dotada de eficácia contra todos, será concedida com efeito *ex nunc*, salvo se o Tribunal entender que deva conceder-lhe eficácia retroativa."

¹⁸ "Art. 21. O Supremo Tribunal Federal, por decisão da maioria absoluta de seus membros, poderá deferir pedido de medida cautelar na ação declaratória de constitucionalidade, consistente na determinação de que os juízes e os Tribunais suspendam o julgamento dos processos que envolvam a aplicação da lei ou do ato normativo objeto da ação até seu julgamento definitivo. Parágrafo único. Concedida a medida cautelar, o Supremo Tribunal Federal fará publicar em seção especial do Diário Oficial da União a parte dispositiva da decisão, no prazo de dez dias, devendo o Tribunal proceder ao julgamento da ação no prazo de cento e oitenta dias, sob pena de perda de sua eficácia."

¹⁹ "§ 3º A liminar poderá consistir na determinação de que juízes e tribunais suspendam o andamento de processo ou os efeitos de decisões judiciais, ou de qualquer outra medida que apresente relação com a matéria objeto da arguição de descumprimento de preceito fundamental, salvo se decorrentes da coisa julgada."



quais se originou a súmula, e não de eventuais argumentos laterais (*obiter dicta*) ou do entendimento livre do STF acerca de determinado tema. Por tal razão, adverte Gilmar Ferreira Mendes, em obra doutrinária, que "não raras vezes ter-se-á de recorrer às referências da súmula para dirimir eventual dúvida sobre o seu exato significado"²⁰. Essa foi a linha adotada no Parecer PGFN/CRJ/CDA nº 1.437/2008:

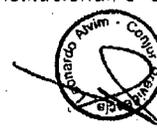
"22. É intuitivo que o enunciado vinculante não está susceptível à mesma intensidade de trabalho interpretativo empreendido em face dos preceitos legais, que comportam ampla leitura na atividade judicial e administrativa, mediante o emprego dos diversos métodos de interpretação. Com efeito, a súmula vinculante é originária de intensa atividade hermenêutica, evidenciando o entendimento consolidado e reiterado da Corte sobre determinado assunto. Nesse sentido, Rôdolfo de Câmargo Mancuso acentua que 'a interpretação da súmula vinculante não pode ter o mesmo elastério, pela boa razão de que ela já constitui o extrato de reiterados julgamentos do STF sobre uma dada matéria, onde o tema foi exaustivamente debatido, até alcançar um consenso extratíficado. Dado que o descumprimento à súmula vinculante, ou sua aplicação indevida, acarretam sérias consequências (CF §3º do art. 103-A, Lei 11.417/2006, §2º do art. 7º), a interpretação da súmula vinculante há de ser parcimoniosa e restrita: (...)'

23. Legítimo é, portanto, admitir que a compreensão do exato alcance da súmula de natureza vinculativa deve perpassar a análise dos precedentes que lhe ensejaram a edição. De fato, o enunciado vinculante é a síntese do entendimento consolidado, da jurisprudência firmada na Excelsa Corte. Entende a doutrina que o efeito vinculativo, além de revestir o enunciado da súmula, deve reportar-se também aos fundamentos determinantes desse conjunto de decisões reiteradas, que constituem o repositório legítimo para essa aferição. Conforme já se ponderou, "é importante que a vinculação se faça a partir do fundamento determinante desse conjunto de decisões reiteradas em um mesmo sentido que formaram a base da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional. Com isso, sendo a súmula a síntese dessa jurisprudência, ela deve representar a sua própria ratio decidendi. Explicando melhor, a ratio decidendi dessa jurisprudência deve se corporificar no enunciado sumular, expressar-se por meio dela, tomando visível a regra de direito que norteou o julgamento de diversos casos semelhantes em um mesmo sentido."

24. Significa dizer que a adequada aplicação da súmula vinculante pressupõe a busca dos motivos que lhe determinaram a edição e que também são albergados pela força obrigatória, revelando, nessa toada, o conteúdo e a extensão do entendimento da Corte. As razões determinantes são aquelas que necessariamente conduziram à conclusão jurisprudencial alçada a preceito de súmula, tal qual foi formulada, de modo que a eventual alteração do entendimento da Corte sobre essa fundamentação ocasionaria a necessidade de revisão do preceito vinculativo. Ao revés, considerar como vinculante tão-somente o texto do enunciado sumular significaria abstrair indevidamente todo o seu substrato jurisprudencial, redundando no esvaziamento da força normativa decorrente da atividade hermenêutica do Supremo Tribunal Federal."

29. Na hipótese de inobservância ou aplicação indevida da súmula, o ato administrativo poderá ser anulado ou a decisão judicial poderá ser cassada pelo STF

²⁰ MENDES, Gilmar Ferreira; e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2014. E-book: ISBN 978-85-02-21875-8.





mediante reclamação (CF, art. 103-A, § 3º).²¹

30. Quanto ao aspecto temporal, a súmula produz, em regra, eficácia imediata (*ex nunc*), a partir de sua publicação na imprensa oficial, não alcançando atos ou decisões pretéritas. Adverte, porém, LUIS ROBERTO BARROSO que:

[...] é preciso distinguir entre os efeitos das decisões que originaram a súmula — que poderão ser retroativos, no caso de declaração de inconstitucionalidade — e os efeitos da própria súmula, que, como regra, serão imediatos. A vinculação se produz a partir da edição do enunciado, como não poderia deixar de ser. Isso significa que os casos ainda pendentes de julgamento deverão observar a orientação firmada, mas também que as decisões já produzidas não se tornam nulas, não são automaticamente desconstituídas e tampouco dão ensejo ao ajuizamento de reclamação. A sua modificação, como a das decisões judiciais em geral, dependerá do manejo dos recursos eventualmente disponíveis ou de ação rescisória, quando esta seja possível.²²

31. No entanto, por razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse público o STF poderá definir outro momento a partir do qual o enunciado passará a ter eficácia (modulação dos efeitos temporais), nos termos do art. 4º da Lei nº 11.417/2006.²³

32. No caso da Súmula Vinculante nº 8²⁴, por exemplo, concluiu o já mencionado Parecer PGFN/CRJ/CDA nº 1.437/2008, a partir da análise dos precedentes que a originaram, que foram ressalvados dos efeitos daquela declaração de inconstitucionalidade os recolhimentos das contribuições de Seguridade Social (quando não respeitados os prazos quinquenais) efetuados até 10/06/2008, salvo se o contribuinte já tiver pleiteado, administrativa ou judicialmente e até aquela mesma data, a correlata restituição ou compensação. Confira-se:

"C – SÚMULA VINCULANTE Nº 8: ABRANGÊNCIA DA EFICÁCIA IMEDIATA E OBRIGATÓRIA

31. Fixadas tais premissas, necessário precisar a extensão do enunciado da súmula nº 8, quando declara que *"São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário"*.

²¹ "§ 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso."

²² Op. cit.

²³ "Art. 4º A súmula com efeito vinculante tem eficácia imediata, mas o Supremo Tribunal Federal, por decisão de 2/3 (dois terços) dos seus membros, poderá restringir os efeitos vinculantes ou decidir que só tenha eficácia a partir de outro momento, tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse público."

²⁴ "São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário".



32. Inicialmente, não devem subsistir dúvidas de que os dispositivos da Lei 8.212, de 1991, inquinados de inconstitucionalidade e cuja aplicação encontra-se vedada, cingem-se ao art 46 e apenas ao *caput* do art. 45 (incluindo-se os incisos I e II), embora o enunciado da súmula não faça, quanto a esse último artigo, qualquer ressalva. Com efeito, a inconstitucionalidade proclamada diz respeito tão-somente à parte do texto que fixa prazos para a apuração e cobrança das contribuições de Seguridade Social, mantendo-se aplicáveis os demais parágrafos do art. 45, que versam sobre matéria estranha a tal declaração. Já no tocante ao art. 5º do Decreto-lei 1569, de 1977, o enunciado expressamente restringiu a sua eficácia ao respectivo parágrafo único, preservando o texto do *caput*, que autoriza a suspensão da cobrança de débitos de pequeno valor.

33. Outra distinção que deflui do texto da súmula é que a inconstitucionalidade restringe-se à "prescrição e decadência de créditos tributários", excluindo do seu âmbito de incidência os chamados créditos de natureza não tributária, exegese que é corroborada pela própria fundamentação do julgamento paradigma.

33. De fato, entendeu-se que os dispositivos acimados de inconstitucionalidade teriam invadido conteúdo material reservado exclusivamente à lei complementar (CR/88, art 146, III, "b"), já que somente a ela incumbe dispor sobre prescrição e decadência em matéria tributária, inclusive quanto à fixação dos respectivos prazos e hipóteses de suspensão do lapso prescricional. À vista disso, resta inaplicável aos créditos tributários de reduzido valor a hipótese de suspensão da prescrição em virtude do sobrestamento de sua cobrança.

34. Ao revés, constata-se estar preservada a incidência do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1569, de 1977, em relação aos créditos de natureza não tributária, admitindo-se a suspensão do curso do prazo prescricional enquanto mantido o sobrestamento da cobrança de débitos daquela natureza, considerados de pequeno valor.

35. Embora não haja razão fática para o *discrimen* entre créditos tributários e não tributários, essa é a interpretação extraída do próprio enunciado sumular, assim como dos fundamentos e argumentos utilizados pelo Ministro relator (e acolhidos pelo Pleno), já que todo o contexto analisado deteve-se as normas gerais de direito tributário. Esse ponto foi objeto, inclusive, de esclarecimento específico por parte dos Ministros na sessão em que foi aprovada a Súmula, mediante provocação do Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional, Dr. Fabricio da Soller.

36. Reconhece-se, assim, que não restou afastada a presunção de constitucionalidade incidente sobre o parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei n. 1.569, de 1977, no que tange à dívida de natureza não tributária, cumprindo à Fazenda Nacional observá-lo, jungida que está ao princípio da legalidade.

37. Feitos esses esclarecimentos, reportemo-nos, então, aos fundamentos da declaração de inconstitucionalidade destacados no voto do Ministro relator e referendados pelo Plenário da Corte no julgamento dos recursos extraordinários já aludidos. Assim restou consignado, *in verbis*:

(...)

Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.

Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos,





Registro PGFN nº: 00014528/2016

as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.

(...)" (grifos aditados).

38. Verifica-se que a *ratio decidendi* para a declaração da inconstitucionalidade foi a impossibilidade, por violação do art. 146, III, "b", da Constituição da República, de lei ordinária dispor legitimamente sobre prescrição e decadência tributárias, inclusive no que diz respeito ao estabelecimento dos respectivos prazos e hipóteses de suspensão do lapso prescricional. Assim, reconhecendo que as contribuições de Seguridade Social devem se submeter às normas gerais de Direito Tributário, afastou a aplicação dos dispositivos declarados inconstitucionais e afirmou expressamente a incidência dos prazos quinquenais de prescrição e decadência insculpidos nos arts. 150, § 4º, 173 e 174, todos do Código Tributário Nacional.

39. Nesse contexto, o caráter objetivo (abstrato) conferido ao julgamento dos recursos extraordinários, aliado às razões que determinaram o advento de enunciado obrigatório e imediato, conduzem à inafastável conclusão de que a Fazenda Nacional não mais poderá aplicar os arts. 45 e 46 da Lei 8.212, de 1991, para constituir, cobrar ou prosseguir com a cobrança, administrativa ou judicial, de quaisquer valores decorrentes de contribuições de Seguridade Social, porquanto devem (tais valores) subsumir-se às normas do CTN que dispõem sobre os prazos extintivos do direito do Fisco.

40. Em outras palavras, pacificou o Supremo Tribunal Federal o entendimento de que o prazo para apuração e cobrança de todas as contribuições de Seguridade Social deve guardar observância às disposições do CTN, que estipulam o lapso de 5 (cinco) anos para a adoção dessas providências, inclusive quanto aos créditos já constituídos e pendentes de pagamento. Há de se reconhecer, pois, que carece de respaldo jurídico a exigência pelo Fisco de quantias decorrentes das citadas contribuições quando não respeitados aqueles prazos. Aliás, assim se manifestou peremptoriamente o eminente Ministro Relator, *ipsis litteris*:

(...)

Nesse sentido, o Fisco resta impedido de exigir fora dos prazos de decadência e prescrição previstos no CTN as contribuições da Seguridade Social.

No entanto, os valores já recolhidos nestas condições, seja administrativamente, seja por execução fiscal, não devem ser devolvidos ao contribuinte, salvo se pleiteada a repetição ou compensação de indébito, judicial ou administrativamente, antes da conclusão do julgamento, em 11.6.2008.

Em outras palavras, créditos pendentes de pagamento não podem ser cobrados, em nenhuma hipótese, após o lapso temporal quinquenal. Por outro lado, créditos pagos antes de 11.6.2008 só podem ser restituídos, compensados ou de qualquer forma aproveitados, caso o contribuinte tenha assim pleiteado até a mesma data, seja pela via judicial, seja pela via administrativa. (...)" (grifos não originais)

41. Vê-se, portanto, que o novo comando vinculativo alcança todos os débitos pendentes de pagamento, estejam na fase de cobrança administrativa ou judicial, já que não mais poderão ser exigidos "em nenhuma hipótese, após o lapso temporal quinquenal" de prescrição e decadência, aos quais já se havia referido. E apenas foram ressalvados dos efeitos daquela declaração de inconstitucionalidade os recolhimentos efetuados até 10.6.2008, salvo se o contribuinte já tiver pleiteado, administrativa ou judicialmente e até aquela mesma data, a correlata restituição ou compensação.

42. Diante da nova diretriz inaugurada com o julgamento *sub examine*, deve a Fazenda Nacional adotar as providências administrativas e judiciais necessárias ao



fiel cumprimento do enunciado nº 8, à luz das razões determinantes expostas no julgamento que lhe precedeu a edição."

33. Por derradeiro, tem-se as resoluções editadas pelo Senado Federal, nos termos do art. 52, X, da CRFB.

34. Normalmente, os efeitos dos pronunciamentos exarados pela Suprema Corte no âmbito do controle difuso são retroativos (*ex tunc*). Em casos especiais, porém, que envolvem o princípio da segurança jurídica – tal como a *virada jurisprudencial* decorrente de mutação constitucional – o Plenário do STF admite a possibilidade de modulação temporal dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade também no âmbito do controle concreto, de modo a mitigar os efeitos retrospectivos da decisão. Trata-se, pois, de situações excepcionais, nas quais a declaração surte efeitos retroativos (*pro praeterito*), mas que não chegam a ser *ex tunc*, ou então efeitos apenas prospectivos, seja *ex nunc*, seja *pro futuro*.

35. Outra característica das decisões em apreço é que, em regra, só alcançam as partes do processo (efeitos *inter partes*). Contudo, nos termos do art. 52, X, da CRFB/88, declarada definitivamente a inconstitucionalidade da lei pelo STF, a decisão será comunicada ao Senado Federal para que este suspenda a sua execução, retirando-a do sistema jurídico e conferindo efeitos *erga omnes* ao que foi decidido.²⁵

36. A edição da resolução não é obrigatória, submetendo-se ao juízo de conveniência e oportunidade da casa legislativa. Trata-se de ato político, não sujeito a prazo. Porém, optando por editá-la, deve o Senado ater-se à extensão do julgado do STF, não tendo competência para examinar o mérito da decisão, para interpretá-la, ampliá-la ou restringi-la.

37. Muito embora existá controvérsia a respeito do tema, compartilhamos o entendimento dos que defendem que a resolução senatorial é dotada de efeitos *ex tunc*, a fim de conferir tratamento isonômico a terceiros e evitar o ajuizamento de ações judiciais a

25 O instituto não se aplica às decisões que declaram a não recepção de leis ou atos normativos pré-constitucionais. Nesse sentido: "SEPARAÇÃO JUDICIAL - DIVÓRCIO - CONVERSÃO - PRESTAÇÕES ALIMENTÍCIAS - INADIMPLENTO - NEUTRALIDADE. O inadimplemento de obrigação alimentícia assumida quando da separação judicial não impede a transformação em divórcio. NORMA - CONFLITO COM TEXTO CONSTITUCIONAL SUPERVENIENTE - RESOLUÇÃO. Na dicção da ilustrada maioria, vencido o relator, o conflito de norma com preceito constitucional superveniente resolve-se no campo da não-recepção, não cabendo a comunicação ao Senado prevista no inciso X do artigo 52 da Constituição Federal." (RE 387271, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 08/08/2007, DJe-018 DIVULG 31-01-2008 PUBLIC 01-02-2008 EMENT VOL-02305-05 PP-00892 RTJ VOL-00203-03 PP-01259)



questionar a incidência da norma inconstitucional no período anterior à publicação da resolução. Nessa direção apontam os §§ 1º e 2º do art. 1º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, que consolida normas de procedimentos a serem observadas pela Administração Pública Federal em razão de decisões judiciais, regulamenta os dispositivos legais que menciona, e dá outras providências, abaixo reproduzidos:

"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.

[...]"

(destacamos)

38. Reconheça-se, todavia, como decorrência do sistema, que se houver a modulação temporal dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade no controle concreto, eventual resolução no escopo de conferir-lhe eficácia *erga omnes* não pode produzir efeitos retroativos, sob pena de o Senado modificar o que restou decidido pelo STF, o que, repita-se, não é possível.

39. Posto isso, considerando as variáveis apresentadas ao longo desta exposição, entendemos que o Fisco deverá proceder à restituição administrativa dos valores indevidamente pagos, tempestivamente requerida, nos seguintes casos: (a) decisão definitiva de mérito proferida pelo STF em controle concentrado que: (a.i) declara a inconstitucionalidade de lei(s) ou ato(s) normativo(s) que embasa(m) a cobrança de determinada exação, sem outras ressalvas; (a.ii) declara a não recepção de lei(s) ou ato(s) normativo(s) editado(s) na vigência da ordem constitucional anterior pela CRFB/88 e que embasa(m) a cobrança de determinada exação, sem outras ressalvas; (a.iii) declara a inconstitucionalidade de lei(s) ou ato(s) normativo(s) que embasa(m) a cobrança de determinada exação com efeitos *pro praeterito*, mas não *ex tunc*; (a.iv) declara a não recepção de lei(s) ou ato(s) normativo(s) editado(s) na vigência da ordem constitucional anterior pela CRFB/88 e que embasa(m) a cobrança de determinada exação com efeitos *pro praeterito*, mas não *ex tunc*; e (a.v) declara a constitucionalidade de lei(s) ou ato(s) normativo(s) que



embasa(m) a cobrança de determinada exação com efeitos *ex nunc* ou *pro futuro*; (b) decisão liminar proferida pelo STF em ADI suspendendo, com efeitos *ex tunc*, a vigência lei(s) ou ato(s) normativo(s) que embasa(m) a cobrança de determinada exação; (c) enunciado de súmula vinculante que reconheça a inconstitucionalidade ou a não recepção de lei(s) ou ato(s) normativo(s) que embasa(m) a cobrança de determinada exação; e (d) resolução do Senado Federal, com fundamento no inciso X do art. 52 da CRFB/88, editada a partir de decisão definitiva do STF que declarará incidentalmente a inconstitucionalidade de lei(s) ou ato(s) normativo(s) que embasa(m) a cobrança de determinada exação, sem outras ressalvas, ou com efeitos *pro praeterito*, mas não *ex tunc*.

40. Por outro lado, não haverá direito à restituição nos casos de: (w) decisão definitiva de mérito proferida pelo STF em controle concentrado que: (w.i) declara a inconstitucionalidade de lei(s) ou ato(s) normativo(s) que embasa(m) a cobrança de determinada exação com efeitos *ex nunc* ou *pro futuro*; (w.ii) declara a não recepção de lei(s) ou ato(s) normativo(s) editado(s) na vigência da ordem constitucional anterior pela CRFB/88 e que embasa(m) a cobrança de determinada exação com efeitos *ex nunc* ou *pro futuro*; e (w.iii) declara a inconstitucionalidade de lei(s) ou ato(s) normativo(s) que embasa(m) a cobrança de determinada exação sem pronúncia de nulidade; (x) decisão liminar proferida pelo STF em ADI ou ADPF suspendendo a vigência lei(s) ou ato(s) normativo(s) que embasa(m) a cobrança de determinada exação; (y) enunciado de súmula vinculante que reconheça a inconstitucionalidade de lei(s) ou ato(s) normativo(s) que embasa(m) a cobrança de determinada exação, no qual se evidencie, por sua própria redação, ou a partir da análise dos precedentes que lhes deram origem, a modulação de seus efeitos temporais, e (z) resolução do Senado Federal, com fundamento no inciso X do art. 52 da CRFB/88, editada a partir de decisão definitiva do STF que declara incidentalmente a inconstitucionalidade de lei(s) ou ato(s) normativo(s) que embasa(m) a cobrança de determinada exação com efeitos *ex nunc* ou *pro futuro*.

41. A par dessas hipóteses, também não será devida restituição:

I) Quando escoado o prazo para pleiteá-la: daí a expressão "tempestivamente requerida", utilizada no decorrer desta manifestação. Com efeito, o prazo para postular a repetição do indébito, tanto na esfera administrativa quanto judicial, é de 5 (cinco) anos, contados do pagamento indevido, o que se extrai da combinação do art. 168 do





CTN²⁶ com o art. 3º da Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005²⁷, e não sofre qualquer influência de eventual declaração de inconstitucionalidade pelo STF, da edição de resolução pelo Senado Federal ou de ato declaratório pelo PGFN²⁸⁻²⁹. No caso de o pedido de restituição ser veiculado administrativamente antes do decurso do referido lapso temporal, mas acabar indeferido, o prazo para buscar judicialmente a anulação da decisão e a condenação à repetição é de dois anos, contados do indeferimento administrativo, nos termos do art. 169 do CTN.³⁰

II) Quando a repetição tiver sido negada por decisão judicial transitada em julgado: busca-se preservar a coisa julgada em prestígio à segurança jurídica. A declaração de inconstitucionalidade ou de constitucionalidade com efeitos prospectivos (*ex nunc* ou *pro futuro*) de preceito normativo por parte do STF não produzem a automática reforma ou rescisão das sentenças anteriores que tenham adotado entendimento diferente, sendo necessária a interposição do recurso próprio ou, se for o caso, a propositura da ação rescisória, observado o respectivo prazo decadencial, conforme decidido pela Suprema Corte no Recurso Extraordinário nº RE 730.462, julgado sob o regime da repercussão geral³¹. O

²⁶ "Art. 168. 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 artigo 165, da 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."

²⁷ "Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei."

²⁸ "A declaração de inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo em controle concentrado, pelo STF, ou a Resolução do Senado (declaração de inconstitucionalidade em controle difuso) é despicienda para fins de contagem do prazo prescricional tanto em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, quanto em relação aos tributos sujeitos ao lançamento de ofício" (STJ, Recursos Especial nº 1.110.578/SP, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 21.5.2010, submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008).

²⁹ Parecer PGFN/PGA nº 206/2009: "[...] o prazo para a restituição do tributo em decorrência da edição de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro da Fazenda, é de cinco anos a contar do seu pagamento (extinção do crédito tributário)".

³⁰ "Art. 169. Prescreve em dois anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição.

Parágrafo único. O prazo de prescrição é interrompido pelo início da ação judicial, recomeçando o seu curso, por metade, a partir da data da intimação validamente feita ao representante judicial da Fazenda Pública interessada."

³¹ "Ementa: CONSTITUCIONAL E PROCESSUAL CIVIL. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE PRECEITO NORMATIVO PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. EFICÁCIA NORMATIVA E EFICÁCIA EXECUTIVA DA DECISÃO. DISTINÇÕES. INEXISTÊNCIA DE EFEITOS AUTOMÁTICOS SOBRE AS SENTENÇAS JUDICIAIS ANTERIORMENTE PROFERIDAS EM SENTIDO CONTRÁRIO. INDISPENSABILIDADE DE INTERPOSIÇÃO DE RECURSO OU PROPOSITURA DE AÇÃO RESCISÓRIA PARA SUA REFORMA OU DESFAZIMENTO. 1. A sentença do Supremo Tribunal Federal que afirma a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de preceito normativo gera, no plano do ordenamento jurídico, a consequência (= eficácia normativa) de manter ou excluir a referida norma do sistema de direito. 2. Dessa sentença decorre também o efeito vinculante, consistente em atribuir ao julgado uma qualificada força impositiva e obrigatória em relação a supervenientes atos administrativos ou judiciais (= eficácia executiva ou instrumental), que, para viabilizar-se, tem como instrumento próprio, embora não único, o da reclamação prevista no art. 102, I, "f", da Carta Constitucional. 3. A eficácia executiva, por decorrer da sentença (e não da vigência da norma examinada), tem como termo inicial a data da publicação do acórdão do Supremo no Diário Oficial (art. 28 da Lei 9.868/1999). É, conseqüentemente, eficácia que atinge atos administrativos e decisões judiciais supervenientes a



mesmo se diga em relação às resoluções senatoriais e aos atos declaratórios do PGFN.

III) Quando a repetição tiver sido deferida por decisão judicial transitada em julgado, do contrário, haveria violação ao art. 100, *caput*, da CRFB/88, que determina que os pagamentos devidos pela Fazenda Pública em virtude de sentença judiciária, far-se-ão exclusivamente na ordem cronológica de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos³², garantindo assim a impenhorabilidade dos bens públicos, assegurando isonomia entre os administrados, e preservando a harmonia entre os Poderes Judiciário e Executivo, conforme demonstrado no Parecer PGFN/CAT nº 2093/2011. Confira-se:

"[...] a Constituição Federal é expressa ao afirmar que o pagamento de quantias judicialmente reconhecidas como devidas pela Administração Pública é feito **exclusivamente** por intermédio de precatórios, *in verbis*:

'Art. 100 Os pagamentos devidos pelas Fazendas Públicas Federal, Estaduais, Distrital e Municipais, em virtude de sentença judiciária, far-se-ão exclusivamente na ordem cronológica de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos, proibida a designação de casos ou de pessoas nas dotações orçamentárias e nos créditos adicionais abertos para este fim. ()'

131. Tendo em vista que o art. 100 da CF está no bojo do trato sobre o Poder Judiciário, uma primeira leitura da Constituição, levar-nos-ia a responder que a função do art. 100 da CF é meramente processual. Serviria para impor um rito processual, de forma que, quando o pagamento devido pela Fazenda Pública se desse na via da execução judicial, ele deveria se realizar *exclusivamente* pelo sistema de precatórios, vedada a utilização da execução judicial comum, dada a inalienabilidade e impenhorabilidade dos bens públicos. Sob essa perspectiva, a execução administrativa de um título judicial estaria permitida, quando à sentença judicial fosse aceita e cumprida pela Administração Pública antes do manejo da execução forçada, ou seja, antes da expedição do precatório.

132. Sucede que a norma jurídica presente no art. 100, da CF vai além do estabelecimento de um rito processual de execução forçada

essa publicação, não os pretéritos, ainda que formados com suporte em norma posteriormente declarada inconstitucional. 4. Afirma-se, portanto, como tese de repercussão geral que a decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de preceito normativo não produz a automática reforma ou rescisão das sentenças anteriores que tenham adotado entendimento diferente; para que tal ocorra, será indispensável a interposição do recurso próprio ou, se for o caso, a propositura da ação rescisória própria, nos termos do art. 485, V, do CPC, observado o respectivo prazo decadencial (CPC, art. 495). Ressalva-se desse entendimento, quanto à indispensabilidade da ação rescisória, a questão relacionada à execução de efeitos futuros da sentença proferida em caso concreto sobre relações jurídicas de trato continuado. 5. No caso, mais de dois anos se passaram entre o trânsito em julgado da sentença no caso concreto reconhecendo, incidentalmente, a constitucionalidade do artigo 9º da Medida Provisória 2.164-41 (que acrescentou o artigo 29-C na Lei 8.036/90) e a superveniente decisão do STF que, em controle concentrado, declarou a inconstitucionalidade daquele preceito normativo, à significar, portanto, que aquela sentença é insuscetível de rescisão. 6. Recurso extraordinário a que se nega provimento." (RE 730462, Relator(a) Min. Teori Zavascki, Tribunal Pleno, julgado em 28/05/2015, Acórdão Eletrônico Repercussão Geral - mérito dje-177 divulg 08-09-2015 public 09-09-2015 - destacamos)

³² "Art. 100. Os pagamentos devidos pelas Fazendas Públicas Federal, Estaduais, Distrital e Municipais, em virtude de sentença judiciária, far-se-ão exclusivamente na ordem cronológica de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos, proibida a designação de casos ou de pessoas nas dotações orçamentárias e nos créditos adicionais abertos para este fim."



23



133 Segundo Bruno Espiñeira Lemos, o regime de precatórios no Brasil foi engendrado para a *'moralização dos pagamentos efetuados pela Fazenda oriundos de sentenças judiciais'*. Como notícia histórica, apoiado em Pontes de Miranda, o mesmo autor relata que, antes do tratamento constitucional da matéria, portanto, até 1934:

" (...) uma vez passadas em julgado as decisões que condenavam a Fazenda a pagamentos em dinheiro, um enxame de pessoas prestigiadas e ávidas do recebimento de comissões passavam a rondar os corredores das repartições fiscais. Nelas se digladiavam para arrancar as verbas de seus clientes. Esta, pelo poderio dos advogados administrativos, saía dos *guichets* de pagamento com designação de beneficiários e alusão expressa aos seus casos. Com isso, infringia-se a precedência a que tinham direito os titulares, sem melhor amparo, de pagamentos que se deviam ter realizado anteriormente (...)."

134. Sob esse segundo aspecto, além de ser rito processual, o regime de precatórios é também uma limitação à discricionariedade que a Administração teria para determinar o modo de execução dessa sentença. Perceba-se que a limitação trazida pelo regime de precatórios é diversa, embora derivada, e veio cronologicamente depois, da discussão sobre a responsabilidade do Estado pelos seus atos causadores de danos ao administrado. A responsabilidade do Estado pelos seus atos constituiu-se em premissa para o surgimento do regime de precatórios, mas a função deste não se esgota no cumprimento da responsabilidade estatal. Quer dizer, os precatórios também não podem ser vistos apenas como comando para que o Estado-Administração cumpra ordens judiciais. Este preceito dimana do próprio Estado Democrático de Direito (art. 2º da CF) e independia da existência do art. 100 da CF. O art. 100 da CF tem função superlativa: além de submeter o Executivo aos atos típicos do Judiciário (decisões liminares e sentenças definitivas), determina que o Executivo deve fazê-lo de maneira a não ferir direitos dos administrados.

135. Portanto, sob o prisma do Direito Administrativo, a previsão constitucional desse regime de pagamento busca positivar e constitucionalizar o modo pelo qual a responsabilidade do Estado, depois de reduzida a pagamento de quantia certa por ato judicial, deve ser efetivada em relação ao particular. Decidiu o constituinte, pautado pelos princípios presentes no art. 37 da CF, principalmente a impessoalidade e legalidade, que o critério de preferência dos pagamentos fosse a ordem cronológica de apresentação das requisições emanadas pelo Chefe do Judiciário ao Chefe do Executivo.

136. E há ainda uma terceira faceta refletida no art. 100 da CF, de suma importância para o Poder Executivo. Além de estabelecer rito de execução e garantir ao Poder Judiciário o cumprimento de suas sentenças, além de garantir aos administrados a isonomia no cumprimento de decisão judicial, há ali clara limitação da ingerência do Estado-juiz sobre o Estado-administração. Dá-se à Administração o direito de ordenar o cumprimento das decisões judiciais. A Administração fica resguardada de seguir ritmo administrativo-orçamentário ditado pelo Judiciário. A Administração mantém a garantia de discricionariedade mínima no cumprimento do orçamento pela ordem cronológica da inclusão da despesa pública orçamento.

137. Nesse sentido, os precatórios judiciais funcionam como importante instrumento recíproco para equilíbrio entre os Poderes Executivo e Judiciário, sem o qual, o Executivo poderia se tornar refém do Judiciário ou o Judiciário poderia ser ignorado pelo Executivo. Muito mais do que garantir a impenhorabilidade dos bens públicos e de determinar a ordem cronológica de pagamento, a função do art. 100 da CF é de harmonia entre os Poderes. Garante o cumprimento de decisões judiciais, mas também garante ao Executivo que preveja e inclua no orçamento despesas imprevistas que venham a ser ordenadas à Administração.

138. É por isso a importância do estudo do regime de precatórios sob prisma do direito financeiro, ou, no dizer de Antônio Flávio de Oliveira: *'O estudo do precatório no âmbito do direito financeiro permite o aprofundamento do conhecimento do mecanismo do precatório, porquanto se vale de princípios e regras específicas à realização de despesas públicas, fim último do precatório'*.



139 Aliás, segundo o Superior Tribunal de Justiça, o processamento do precatório em si não detém natureza processual, consoante resultou sumulado sob o verbete Nº 311: 'Os atos do presidente do tribunal que disponham sobre processamento e pagamento de precatório não têm caráter jurisdicional'. A qualidade do ato administrativo determina a qualidade da sanção que recairá sobre o descumprimento desse ato. O descumprimento do processamento de precatórios não se resolve por decisão judicial, mas por seqüestro da renda pública (§6º do art. 100 da CF e art. 731 do CPC), por responsabilização do Presidente do Tribunal (§7º do art. 100 da CF) ou medidas de controle fiscal ao ente federado (§7º do art. 30 da LRF) ou mesmo aos gestores do orçamento (crime de responsabilidade e intervenção). O art. 67 da Lei Nº 4.320, de 17 de março de 1964 e o art. 10, da Lei Complementar Nº 101, de 4 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal, situam a questão em âmbito fiscal:

Lei Nº 4320, de 1964

'Art. 67. Os pagamentos devidos pela Fazenda Pública, em virtude de sentença judiciária, far-se-ão na ordem de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos, sendo proibida a designação de casos ou de pessoas nas dotações orçamentárias e nos créditos adicionais abertos para esse fim.'

LC Nº 101, de 2000

'Art. 10 A execução orçamentária e financeira identificará os beneficiários de pagamento de sentenças judiciais, por meio de sistema de contabilidade e administração financeira, para fins de observância da ordem cronológica determinada no art. 100 da Constituição.'

140. A respeito desse dispositivo, parte da doutrina aduz

'A sistemática legalmente definida para os pagamentos de indébitos tributários decorrentes de decisão judicial preserva, portanto, o equilíbrio fiscal, pois serão efetivamente desembolsados pelo erário sempre a partir do orçamento, devendo obrigatoriamente constar da proposta orçamentária

Além disso, a Lei de Responsabilidade Fiscal reforça a necessidade do controle na execução orçamentária possibilitando também a ampla transparência das contas públicas vinculadas à restituição dos tributos.'

141. Tendo em conta as três perspectivas acima assinaladas, é de se perguntar o caput do art. 100 da CF estaria cumprido por outro meio que não o sistema de precatórios? Haveria exceção legislativa capaz de conciliar isonomia e regularidade de execução orçamentária e do cumprimento dessas decisões judiciais? A compensação tributária antecedida de sentença judicial certificadora de indébito é exceção ao art. 100 da CF ou a sua permissão jurisprudencial quebra a ordem cronológica dos precatórios?

142. Diretamente envolvida com o art. 100 da CF, a já citada Súmula Nº 461, D.J. 25/08/2010, pacificou: 'O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado.'

143. Repare que o verbete não acena com possibilidade de restituição administrativa, porém admite execução administrativa de sentença judicial, ao afirmar a possibilidade da execução sem precatório, desde que pela via da compensação administrativa. Indaga-se: sendo *compensação* e *restituição* espécies do gênero *execução administrativa de indébito*, haveria diferença substancial entre essas duas espécies de forma a que a restituição fosse vetada pela Constituição e a compensação fosse permitida pela mesma Carta Magna?

144. A resposta é positiva. Explique-se. Embora tenham os mesmos efeitos extintivos do débito do Fisco e ainda que ambos estejam precedidos de uma sentença judicial certificadora ou condenatória do indébito, juridicamente, compensação tributária não significa pagamento administrativo da verba. Indubitavelmente, restituição administrativa é *pagamento*, mas compensação não é sinônimo de *pagamento*. As suas definições constam do próprio CTN.



AB



145. Também do ponto de vista financeiro, de contabilidade pública, restituição administrativa não é sinônimo de compensação. Sob o ângulo do devedor, executor do orçamento público, a compensação não é despesa pública, ela seria, no máximo, anulação de receita pública, se o crédito já estivesse inscrito em dívida ativa. Em outras palavras, a compensação não gera saída de recursos públicos, promove apenas a anulação de crédito pela verificação de débito recíproco. Esse seria um primeiro fundamento para não considerar a permissão legal e pretoriana para compensação de sentença judicial como ofensiva ao princípio da legalidade orçamentária e à moralidade pública, ambos resguardados pelo art. 100 da CF.

146. O outro fator que compatibiliza a compensação administrativa de sentença judicial com a Constituição é que ela não quebra a isonomia entre os administrados garantida pelo art. 100 da CF. A uma, porque a compensação não quebra a ordem cronológica de apresentação de precatórios, que seguirá intocada pelos contribuintes que optarem por esse sistema. A duas, porque a compensação em si não gerará nova lista cronológica de pagamento no âmbito administrativo, porque compensação não implica pagamento. A três porque, do ponto de vista do grupo de contribuintes pretendentes à compensação, haverá a extinção imediata e concomitante de todos os débitos dos contribuintes (créditos tributários) no momento de sua protocolização, sob ulterior modificação no máximo em cinco anos. Logo, a isonomia fica garantida para os optantes do precatório pela manutenção da ordem cronológica de pagamento, tanto quanto ficará garantida para os optantes da compensação.

[...]

149. Ainda que se anuncie a falência do modelo de precatórios, ainda que se critique seu desvirtuamento como regime de 'calote público' e ainda que esse instrumento tenha sido constitucionalizado por circunstâncias políticas hoje não mais existentes, que forçaram remédio de superior hierarquia como freio entre os Poderes e como proteção à isonomia entre os administrados - finalidades estas que hoje poderiam ser bem atendidas por legislação ordinária que respeitasse os princípios constitucionais presentes nos art. 2º, art. 5º, art. 37 e art. 167, da CF -, o fato é que o legislador constituinte ainda não criou alternativas ao art. 100 da CF, o qual, enquanto vigente, não autoriza a flexibilização deste regime para amparar pagamento administrativo de indébito tributário fundamentado exclusivamente por decisão judicial.

150. Observe-se, contudo, que se não há espaço interpretativo para a relativização desta norma constitucional sem a apropriada emenda constitucional, também não se pode conceber interpretação extensiva de seus efeitos. A norma constitucional proíbe apenas o pagamento administrativo de crédito reconhecido por sentença judicial.

151. Assim, além de permitir a compensação administrativa de indébito reconhecido por sentença judicial, o art. 100 da CF não proíbe a restituição administrativa de indébito reconhecido pela própria Administração, como também não parece haver óbice: a) ao ressarcimento de créditos de IPI, b) ao ressarcimento de créditos da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, c) ao reembolso de cotas do salário-família e salário-maternidade, porque desde que essas prestações não tenham sido constituídas por decisão judicial, mas se perfaçam mediante autocompensão ou pedido deduzido diretamente à Administração.

152. Logo, do ponto de vista tributário ou do processo tributário, não haveria mácula na oferta administrativa das prestações enunciadas ou não haveria antijudicialidade na viabilização desses ressarcimentos de modo espontâneo pela Administração competente. A autorização para tanto, além dos art. 165 a 168 do CTN, extrai-se o § 14 do art. 74 da lei Nº 9.430, de 1996:

Art 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

(...)



§ 14. A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação (...)

[...]

- III -

42. Por todo o exposto, extraímos as seguintes conclusões:

I – Se diante de um ato declaratório do PGFN, devidamente aprovado pelo Ministro da Fazenda, a Administração Tributária deve cancelar *ex officio* os lançamentos e as inscrições em dívida ativa já efetuados, dada a insubsistência do crédito, não pode, logicamente, se negar a proceder à restituição administrativa do indébito, tempestivamente requerida, sob pena de incidir em evidente comportamento contraditório (*venire contra factum proprium*) e estimular desnecessariamente o recurso à via judicial, sobrecarregando o Poder Judiciário e a própria defesa da União, já que os PFNs atuarão no feito unicamente para reconhecer a procedência do pedido (art. 19, § 1º, I, da Lei nº 10.522/2002), havendo, ainda, a necessidade de reembolsar ao demandante as custas adiantadas, onerando sobremaneira o erário. Reforça esse posicionamento o teor o § 5º do art. 19 da Lei nº 10.522/2002, do qual se extrai que a RFB não pode tomar decisões administrativas contrárias ao que preconizam os atos declaratórios;

II – Considerando as variáveis decorrentes da possibilidade de modulação dos efeitos das decisões do STF, entendemos que o Fisco deverá proceder à restituição administrativa dos valores indevidamente pagos, tempestivamente requerida, nos seguintes casos: (a) decisão definitiva de mérito proferida pela Suprema Corte em controle concentrado que: (a.i) declara a inconstitucionalidade de lei(s) ou ato(s) normativo(s) que embasa(m) a cobrança de determinada exação, sem outras ressalvas; (a.ii) declara a não recepção de lei(s) ou ato(s) normativo(s) editado(s) na vigência da ordem constitucional anterior pela Constituição de 1988 e que embasa(m) a cobrança de determinada exação, sem outras ressalvas; (a.iii) declara a inconstitucionalidade de lei(s) ou ato(s) normativo(s) que embasa(m) a cobrança de determinada exação com efeitos *pro praeterito*, mas não *ex tunc*; (a.iv) declara a não recepção de lei(s) ou ato(s) normativo(s) editado(s) na vigência da ordem constitucional anterior pela CRFB/88 e que embasa(m) a cobrança de determinada exação com efeitos *pro praeterito*, mas não *ex tunc*; e (a.v) declara a constitucionalidade de lei(s) ou





ato(s) normativo(s) que embasa(m) a cobrança de determinada exação com efeitos *ex nunc* ou *pro futuro*; (b) decisão liminar proferida pelo STF em ADI suspendendo, com efeitos *ex tunc*, a vigência lei(s) ou ato(s) normativo(s) que embasa(m) a cobrança de determinada exação; (c) enunciado de súmula vinculante que reconheça a inconstitucionalidade ou a não recepção de lei(s) ou ato(s) normativo(s) que embasa(m) a cobrança de determinada exação; e (d) resolução do Senado Federal, com fundamento no inciso X do art. 52 da CRFB/88, editada a partir de decisão definitiva do STF que declara incidentalmente a inconstitucionalidade de lei(s) ou ato(s) normativo(s) que embasa(m) a cobrança de determinada exação, sem outras ressalvas, ou com efeitos *pro praeterito*, mas não *ex tunc*;

III – Por outro lado, não haverá direito à restituição nos casos de: (w) decisão definitiva de mérito proferida pelo STF em controle concentrado que: (w.i) declara a inconstitucionalidade de lei(s) ou ato(s) normativo(s) que embasa(m) a cobrança de determinada exação com efeitos *ex nunc* ou *pro futuro*; (w.ii) declara a não recepção de lei(s) ou ato(s) normativo(s) editado(s) na vigência da ordem constitucional anterior pela CRFB/88 e que embasa(m) a cobrança de determinada exação com efeitos *ex nunc* ou *pro futuro*; e (w.iii) declara a inconstitucionalidade de lei(s) ou ato(s) normativo(s) que embasa(m) a cobrança de determinada exação sem pronúncia de nulidade; (x) decisão liminar proferida pelo CRFB/88, em ação direta de inconstitucionalidade ou arguição de descumprimento de preceito fundamental, suspendendo a vigência lei(s) ou ato(s) normativo(s) que embasa(m) a cobrança de determinada exação; (y) enunciado de súmula vinculante que reconheça a inconstitucionalidade de lei(s) ou ato(s) normativo(s) que embasa(m) a cobrança de determinada exação, no qual se evidencie, por sua própria redação, ou a partir da análise dos precedentes que lhes deram origem, a modulação de seus efeitos temporais; e (z) resolução do Senado Federal, com fundamento no inciso X do art. 52 da CRFB/88, editada a partir de decisão definitiva do STF que declara incidentalmente a inconstitucionalidade de lei(s) ou ato(s) normativo(s) que embasa(m) a cobrança de determinada exação com efeitos *ex nunc* ou *pro futuro*;

IV – A par dessas hipóteses, também não será devida restituição: (i) quando escoado o prazo para pleiteá-la; (ii) a repetição tiver sido negada por decisão judicial transitada em julgado, preservando-se, em nome da segurança jurídica, a coisa julgada; e (iii) quando a repetição tiver sido deferida por decisão judicial transitada em julgado, sob pena de violação ao art. 100, *caput*, da CRFB/88, que determina que os pagamentos devidos pela



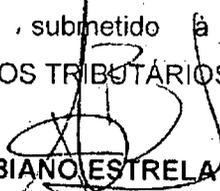
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

Registro PGFN nº: 00014528/2016

Fazenda Pública em virtude de sentença judiciária, far-se-ão exclusivamente na ordem cronológica de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos, garantindo a impenhorabilidade dos bens públicos, assegurando isonomia entre os administrados, e preservando a harmonia entre os Poderes Judiciário e Executivo, conforme demonstrado no Parecer PGFN/CAT nº 2093/2011.

43. Sem mais, propomos o encaminhamento do presente parecer à CRJ, para as providências que entender pertinentes, com cópias à Coordenação-Geral de Assuntos Financeiros (CAF), através de sua respectiva adjuntoria, para fins de análise dos aspectos orçamentários e financeiros, conforme item 11 da Nota PGFN/CRJ nº 39/2016, bem como à Coordenação-Geral da Dívida Ativa da União (CDA), por intermédio do Departamento de Gestão da Dívida Ativa da União (DGDAU), e à Coordenação-Geral de Tributação da RFB (Cosit), para conhecimento.

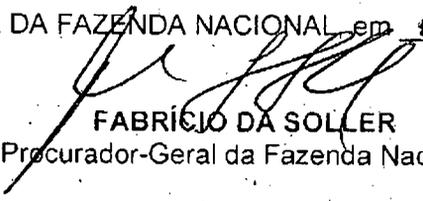
É o parecer, ora submetido à douta consideração superior.
COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 18 de outubro de 2016.


ALISSON FABIANO ESTRELA BONFIM
Procurador da Fazenda Nacional

De acordo. Submeta-se à consideração do Senhor Procurador-Geral da Fazenda Nacional. PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 14 de novembro de 2016.


NÚBIA NETTE ALVES OLIVEIRA DE CASTILHOS
Procuradora-Geral Adjunta de Consultoria e Contencioso Tributário Substituta

Aprovo. Encaminhe-se o presente parecer à CRJ, para as providências que entender pertinentes, com cópias à CAF, através de sua respectiva adjuntoria, para fins de análise dos aspectos orçamentários e financeiros, conforme item 11 da Nota PGFN/CRJ nº 39/2016, bem como à CDA, por intermédio do DGDAU, e à Cosit/RFB, para conhecimento.
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 16 de DEZEMBRO de 2016.


FABRÍCIO DA SOLLER
Procurador-Geral da Fazenda Nacional



