



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10580.000773/98-34  
Recurso nº : 126.855  
Matéria : IRF - ANOS: 1989 e 1990  
Recorrente : TRATOCAR VEÍCULOS E MÁQUINAS S/A.  
Recorrida : DRJ em SALVADOR - BA  
Sessão de : 07 DE NOVEMBRO DE 2001  
Acórdão nº : 102-45.220

ILL - INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMA INSTITUIDORA DE TRIBUTO – RESTITUIÇÃO - TERMO “A QUO” DO PRAZO – 1) Nos casos de inconstitucionalidade da lei instituidora de tributo inexistente a figura do “pagamento indevido” tipificada no artigo 165 do Código Tributário Nacional, razão pela qual é inaplicável o prazo estabelecido pelo artigo 168 do Código Tributário Nacional. 2) Da inconstitucionalidade do tributo exsurge o pagamento sem causa jurídica, cuja restituição deve obedecer ao prazo quinquenal do artigo 1º do Decreto nº 20.910/32, que começa a fluir a partir do momento em que se retira da normal legal a presunção de constitucionalidade com a declaração de inconstitucionalidade proferida pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, como corolário do princípio da actio nata. 3) Em controle difuso de constitucionalidade (recurso extraordinário), o prazo inicia-se na data da publicação no Diário da Justiça (art. 5º, LX, e art. 93, IX, ambos da CF, combinado com art. 95 do RISTF) da decisão proferida pela maioria absoluta dos membros do Plenário do Supremo Tribunal Federal (art. 97 da CF e art. 101 do RISTF), quando se retira a presunção de constitucionalidade da lei ou estabelece a presunção de sua inconstitucionalidade. 4) Em controle concentrado de constitucionalidade (ação direta de inconstitucionalidade ou ação declaratória de constitucionalidade), o prazo começa a fluir na data da publicação do acórdão preferido pelo Supremo Tribunal Federal ou apenas de sua parte dispositiva após a Lei nº 9.868/99, quando se retira da norma não só a presunção de constitucionalidade, mas a sua própria juridicidade (RE nº 150.764-1). 5) No caso concreto dos autos, de restituição do pagamento sem causa jurídica do ILL, instituído pelo artigo 35 da Lei n. 7.713/88, o Plenário do Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade daquele dispositivo nos autos do Recurso Extraordinário nº 172.058-1/SC, tendo sido o acórdão publicado em 13.10.95, razão pela qual não há que se falar em decurso do prazo quinquenal para a restituição, que somente se findaria em outubro de 2000.

Recurso provido.



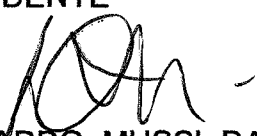
**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10580.000773/98-34  
Acórdão nº : 102-45.220

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TRATOCAR VEÍCULOS E MÁQUINAS S/A.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
ANTONIO DE FREITAS DUTRA  
PRESIDENTE

  
LEONARDO MUSSI DA SILVA  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 29 MAT 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros AMAURY MACIEL, VALMIR SANDRI, NAURY FRAGOSO TANAKA, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO, LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES e MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10580.000773/98-34  
Acórdão nº : 102-45.220  
Recurso nº : 126.855  
Recorrente : TRATOCAR VEÍCULOS E MÁQUINAS S/A.

**RELATÓRIO**

Em 09/02/98, a empresa Tratocar Veículos e Máquinas S/A através de seus representantes, apresentou na Delegacia da Receita Federal em Salvador/BA um pedido de Restituição e Compensação do Imposto sobre Lucro Líquido recolhido nos anos de 1990 e 1991, baseados estes pedidos na Declaração de Inconstitucionalidade pelo STF, do artigo 35 da Lei nº 7713/88, o qual estabelece que os lucros das pessoas jurídicas, ainda não distribuídos, sofrerão tributação na fonte de Imposto de Renda no caso das sociedades anônimas e das sociedades por cotas de responsabilidade limitada (fls. 01/ 07).

A Receita Federal indefere o pedido ao fundamento de que a compensação é espécie do gênero restituição e que os atos administrativos são vinculados ao princípio da legalidade, isto é, não há previsão legal para restituir o tributo com base em declaração de inconstitucionalidade (fls. 08/10).

Apresenta o contribuinte sua Impugnação, em 15/07/98, alegando que toda lei adversa à Constituição é absolutamente nula, não simplesmente anulável, razão pela qual pede o deferimento dos pedidos de compensação e restituição do Imposto e a homologação de seus cálculos.

A DRJ também indefere o requerido pelo contribuinte, não pelos mesmos motivos da Receita Federal, mas pela decadência de requerer a restituição. Assinalam o art.168 do CTN que diz que o direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 05 anos, contados da data da extinção do crédito tributário, motivo este que não há mais o direito de o contribuinte pedir a restituição ou a compensação do Imposto sobre o Lucro Líquido.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10580.000773/98-34

Acórdão nº : 102-45.220

Inconformado com tal decisão, interpõe o contribuinte, Recurso Voluntário para que seja reformada esta decisão recorrida.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to be the initials 'RCH' followed by a small mark.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10580.000773/98-34

Acórdão nº. : 102-45.220

**VOTO**

Conselheiro LEONARDO MUSSI DA SILVA, Relator

De plano, conheço do recurso, pois é tempestivo e atende aos requisitos previstos em lei.

Quanto ao prazo para a restituição/compensação do indébito do ILL, gostaríamos de exarar o nosso ponto de vista acerca da matéria.

O prazo para a restituição daquilo que se pagou indevidamente depende do fundamento jurídico imanente ao pleito de restituição, dos quais podemos destacar os seguintes:

(I) em virtude de cobrança ou pagamento indevido ou a maior em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido (CTN, art. 165, I);

(II) em razão do erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento (CTN, art. 165, II);

(III) na hipótese de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória (CTN, art. 165, III)."

(IV) em face de inconstitucionalidade da legislação que instituiu o tributo, declarada em controle concentrado de constitucionalidade



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10580.000773/98-34

Acórdão nº. : 102-45.220

(ação direta de inconstitucionalidade ou ação declaratória de constitucionalidade);

(V) tendo em vista a inconstitucionalidade da legislação que instituiu o tributo, reconhecida em controle difuso de constitucionalidade (recurso extraordinário).

As situações acima são as mais comuns a motivar a restituição do indébito tributário. Quanto aos três primeiros itens, o prazo para ingressar com o pedido de restituição está previsto no artigo 168 do Código Tributário Nacional, sendo de cinco anos contados: (a) da extinção do crédito tributário nos itens (I) e (II) supra; ou (b) da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória, no caso do item (III).

Quanto à forma de contagem do prazo previsto no artigo 168 do CTN, esta Câmara já decidiu, em aresto por mim relatado, publicado na Revista Dialética de Direito Tributário n. 62/239, o seguinte:

"IRRF - Restituição de Tributo Pago (retido) Indevidamente – Prazo – Decadência – Inocorrência – O imposto de renda retido na fonte é tributo sujeito ao lançamento por homologação, que ocorre quando o contribuinte, nos termos no caput do artigo 150 do CTN, por delegação da legislação fiscal, promove aquela atividade da autoridade administrativa de lançamento (art.142 do CTN). Assim, o contribuinte, por delegação legal, irá verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, identificar o sujeito passivo, calcular o tributo devido e, sendo o caso, aplicar a penalidade cabível. Além do lançamento, para consumação daquela hipótese prevista no artigo 150 do CTN, é necessário o recolhimento do débito pelo contribuinte sem prévio exame das autoridades administrativas. Havendo o lançamento e pagamento antecipado pelo contribuinte, restará às autoridades administrativas a homologação expressa da atividade assim exercida pelo contribuinte, ato homologatório este que consuma a extinção do crédito tributário (art. 156, VII, do CTN).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10580.000773/98-34

Acórdão nº. : 102-45.220

Não ocorrendo a homologação expressa, o crédito se extingue com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), a chamada homologação tácita.

O prazo quinquenal (art.168, I, do CTN) para restituição do tributo, somente começa a fluir após a extinção do crédito tributário. No caso dos autos, como não houve a homologação expressa, o crédito tributário somente se tornou "definitivamente extinto" (sic § 4º do art. 150 do CTN) após cinco anos do fato gerador ocorrido em junho de 1993, ou seja, em junho de 1998. Assim, o dies ad quem para restituição se daria tão somente em junho de 2003, cinco anos após a extinção do crédito tributário em junho de 1998. Pelo que afasto a decadência decretada pela decisão recorrida.

Programa de Incentivo ao Desligamento Voluntário - Não-Incidência – Os rendimentos recebidos em razão da adesão aos planos de desligamentos voluntários são meras indenizações, motivo pelo qual não há que se falar em incidência do imposto de renda da pessoa física, sendo a restituição do tributo recolhido indevidamente direito do contribuinte.

Recurso provido.

Por unanimidade de votos dar provimento ao recurso."  
(Acórdão nº 102-44.221, D.O.U. 1-e de 11.09.2000,p. 4)

Quando o fundamento da restituição está jungido à inconstitucionalidade da norma legal que instituiu o tributo, hipóteses dos itens (iv), (v) e (vi) acima, não se aplica o prazo do artigo 168 do Código Tributário Nacional.

Isto porque, o prazo do artigo 168 do Código Tributário Nacional refere-se expressamente às hipóteses de "pagamento indevido" previstas no artigo 165 do CTN. Todas as situações previstas neste artigo cuidam do "pagamento indevido" tipificado como sendo o tributo pago em desacordo com a "legislação tributária", que, segundo o artigo 96 do CTN, compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10580.000773/98-34

Acórdão nº. : 102-45.220

Não prevê o artigo 165 do CTN, para efeito de aplicação do prazo do artigo 168 do CTN, a hipótese de tributo pago em desconformidade com a Constituição Federal, o qual denominamos de "pagamento sem causa jurídica".

Há nítida distinção entre o "pagamento indevido" e aquele que denominamos de "pagamento sem causa jurídica".

No primeiro, quando o contribuinte efetua o pagamento do tributo, o faz em virtude de existir, naquele momento, uma causa jurídica, qual seja, a relação jurídica obrigacional. Posteriormente, verificando um erro de fato (como cálculo errado) ou de direito (interpretação equivocada da legislação tributária), o contribuinte poderá requerer a anulabilidade daquela relação jurídica com a conseqüente restituição daquilo que se pagou indevidamente. Neste caso, portanto, o pagamento é anulável por erro de fato ou de direito nos termos do inciso II do art. 147 do Código Civil.

A relação jurídica nasce e produz os efeitos que lhes são típicos, permanecendo incólume mesmo após a decretação de sua anulabilidade, que se opera ex nunc. A causa jurídica (relação jurídica), portanto, produz os efeitos de direito até o momento em que se decreta a sua invalidade. Caio Mário da Silva Pereira, quanto aos efeitos da anulabilidade nos ensina:

"O ato anulável, por não ser originário de tão grave defeito, produz as suas conseqüências, e até que seja decretada a sua invalidade. Daí dizer Ruggiero que o negócio jurídico anulável tem eficácia plena, e produz os resultados queridos, condicionados ao não-exercício do direito à invocação de sua ineficácia. A razão está em que, ao contrário da nulidade, que é de interesse público, e deve ser pronunciada mesmo ex officio, quando o juiz encontrar provada, ao conhecer do ato ou de seus efeitos, a anulabilidade, por ser de interesse privado, não pode ser pronunciada senão a pedido da pessoa atingida, e a sentença produz efeitos ex nunc, respeitando as conseqüências geradas anteriormente." (in Instituições de Direito Civil, Vol. I, 19ª ed., Forense, ps. 409/410).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10580.000773/98-34

Acórdão nº. : 102-45.220

No pagamento do tributo inconstitucional não há aquela relação jurídica, ou seja, aquela relação de causalidade que deu supedâneo ao pagamento, pois a norma legal contrária à Constituição Federal é nula de pleno direito, não produz qualquer efeito no mundo jurídico ab initio, donde aparece a figura do pagamento sem causa jurídica. Acerca dos efeitos da lei inconstitucional, cabe trazer à colação o voto do Ministro Celso de Mello no RE nº 150.764-1/Pernambuco, que traduz a jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal, verbis:

“Argumentos de necessidade, por mais respeitáveis que possam ser, não devem prevalecer sobre o império da Constituição.

Razões de Estado, ainda que vinculadas a motivos de elevado interesse social, não podem legitimar o desrespeito e a afronta a princípios e valores sobre os quais tem assento o nosso sistema de direito constitucional positivo. Esta Corte, ao exercer, de modo soberano, a tutela jurisdicional das liberdades públicas, tem o dever indeclinável de velar pela intangibilidade de nossa Lei Fundamental, que, ao dispor sobre as relações jurídico-tributárias entre o Estado e os indivíduos, institucionalizou um sistema coerente de proteção, a que se revelam subjacentes importantes princípios de caráter político, econômico e social.

É preciso advertir o Estado de que o uso ilegítimo de seu poder de tributar não deve, sob pena de erosão da própria consciência constitucional, extravasar os rígidos limites traçados e impostos à sua atuação pela Constituição da República.

Impõe-se proclamar - e proclamar com reiterada ênfase - que o valor jurídico do ato inconstitucional é nenhum.

É ele desprovido de qualquer eficácia no plano do Direito. “Uma consequência primária da inconstitucionalidade” - acentua MARCELO REBELO DE SOUZA (“O Valor Jurídico do Acto Inconstitucional”, vol. I/15-19, 1988, Lisboa) - é, em regra, a desvalorização da conduta inconstitucional, sem a qual a garantia da Constituição não existiria. Para que o princípio da constitucionalidade, expressão suprema e qualitativamente mais exigente do princípio da legalidade em sentido amplo, vigore, é



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10580.000773/98-34

Acórdão nº : 102-45.220

essencial que, em regra, uma conduta contrária à Constituição não possa produzir cabalmente os exactos efeitos jurídicos que, em termos normais, lhe corresponderiam”.

A lei inconstitucional, por ser nula e, conseqüentemente, ineficaz, reveste-se de absoluta inaplicabilidade. Falecendo-lhe legitimidade constitucional, a lei se apresenta desprovida de aptidão para gerar e operar qualquer efeito jurídico. “Sendo inconstitucional, a regra jurídica é nula” (RTJ 102/671). (grifo nosso)

Desta forma, podemos concluir que nos casos de inconstitucionalidade da norma jurídica que instituiu o tributo, ou seja, nas hipóteses de pagamento sem causa jurídica, não se aplica a regra do artigo 168 do Código Tributário Nacional, específico para as hipóteses de pagamento indevido previstas no artigo 165 do CTN.

Em verdade, a restituição daquilo que se pagou sem causa jurídica por inconstitucionalidade do tributo deve obedecer ao prazo estabelecido no artigo 1º do Decreto n. 20.910/32, que preceitua:

“Art. 1º As dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda Federal, Estadual ou Municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos contados da data do ato do qual se originaram.”

Inexiste, cabe ressaltar, antinomia entre este dispositivo e a regra do artigo 168 do Código Tributário Nacional, pelo critério da especialidade, pois enquanto o primeiro é amplo, aplicando-se às hipóteses não tratadas de forma específica no ordenamento jurídico, o segundo é específico para os casos elencados no artigo 165 do Código Tributário Nacional, nos quais, como vimos de ver, não se insere o pagamento sem causa jurídica em face de inconstitucionalidade de lei.

Ken



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10580.000773/98-34

Acórdão nº. : 102-45.220

Destarte, nas restituições em que se fundam na inconstitucionalidade da lei que instituiu o tributo, não se aplica o prazo do artigo 168 do Código Tributário Nacional, mas sim o artigo 1º do Decreto n. 20.910/32.

Questão que pode suscitar aceso debate, diz respeito ao momento em que se dá o termo a quo daquele prazo quinquenal previsto no Decreto n. 20.912/32, se do pagamento ou da declaração de inconstitucionalidade da norma.

A questão que se põe ao deslinde é a seguinte: o contribuinte que, de boa-fé, em respeito à presunção de constitucionalidade das leis, fica inerte em relação à restituição daquilo que se pagou sem causa jurídica, pode ser penalizado com a prescrição do direito de ação?

Entendemos que não.

É cediço que a lei promulgada adquire a presunção de constitucionalidade, como ensina o Ministro Celso de Mello do Pretório Excelso, quando assevera que: "A presunção jûris tantum de constitucionalidade, que deriva da promulgação das leis, tem sido reconhecida na doutrina, como uma das mais relevantes conseqüências jurídicas desse ato insuprimível do processo legislativo ..." (ADIn nº 96-9-RO).

Acerca da presunção da constitucionalidade das leis, Fábio Martins de Andrade, em monografia inédita sobre o sistema difuso de controle de constitucionalidade das leis no direito brasileiro atual, assevera:

"Roberto Rosas explica que 'se as leis devem ser feitas pelo órgão legislativo, jûris tantum, são presumidos constitucionais em vista da obediência a regras técnicas da verificação da constitucionalidade'. Ao menos, é a regra a ser seguida. Em conseqüência, 'a dúvida é invocada em favor da constitucionalidade'.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10580.000773/98-34

Acórdão nº. : 102-45.220

No mesmo sentido é a lição de Celso Bastos para quem “uma lei, pela simples circunstância de ter sido editada, promulgada e publicada, é uma lei que surge com a presunção de legitimidade, a qual, no caso, equivale a uma presunção de constitucionalidade”.

É a consagração do conhecido princípio legal, segundo o qual a constitucionalidade das leis é presumida. Vale dizer, presume-se que a lei editada é compatível ou é conforme aos preceitos constitucionais, tendo seguido todos os ritos aos quais aquela espécie de lei deveria se submeter, obedecidos quanto à forma e ao conteúdo. Assim sendo, está ela (a lei) apta a entrar no mundo jurídico e produzir seus efeitos esperados, que tinha por finalidade à época de sua edição.”

Enquanto prevalecer a presunção juris tantum de constitucionalidade da lei que instituiu o tributo, inexistente direito atual e violação desse direito a ensejar a ação do contribuinte. Não se vislumbra a actio nata, pois, se é presumível a constitucionalidade da lei, o tributo pago sob sua égide também o é.

O princípio da actio nata “supõe a violação de um direito atual. Conseqüentemente, o direito de obter em juízo o reequilíbrio do direito violado nasce, necessariamente, depois deste, cuja existência é imperativa.” (cf. Enciclopédia Saraiva do Direito – Prescrição e Decadência).

Orlando Gomes, ao tratar da prescrição, assevera que: “São seus pressupostos: a) a existência de um direito atual, suscetível de ser pleiteado em juízo; b) a violação desse direito; a actio nata, em síntese.” (in Introdução ao Direito Civil, 18ª ed., p. 496), lembrando que “não se perdem por prescrição (...) os direitos cuja falta de exercício não possa ser atribuída à inércia do titular (ob. cit., p. 497).

O contribuinte que, de boa-fé, permanece inerte em face da presunção de constitucionalidade da lei não pode ser apenado com a prescrição do seu direito de ação, pois neste caso a inércia não lhe pode ser atribuída.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10580.000773/98-34

Acórdão nº. : 102-45.220

A actio nata nos casos de inconstitucionalidade de lei somente exsurge quando do desfecho do processo de controle de constitucionalidade com a declaração de inconstitucionalidade da norma legal. É que apenas após a declaração de inconstitucionalidade da lei pelo Pretório Excelso, pela competência que lhe é atribuída pela cabeça do artigo 102 da Carta Magna, a norma perde a presunção de constitucionalidade, tendo-se a certeza, ao menos presumida (o que será explicado melhor adiante), do pagamento sem causa jurídica.

A Ministra Eliana Calmon, com seu brilho costumeiro, quanto ao princípio da actio nata e ao prazo do artigo 1º do Decreto nº 20.910/32, no julgamento do RESP 254.167-PI, preceitua:

“A questão do termo inicial da prescrição, na interpretação do artigo 1º do Decreto 20.910/32, já está com entendimento sedimentado nesta Corte, por ambas as Turmas a Primeira Seção.

Tive oportunidade de examinar o tema, quando do julgamento do Resp 68.181/SP, oportunidade em que explicitiei que era da data do ato ou do fato que atingiu o direito que nascia o direito de reclamá-lo e, como tal, aí surgia o termo a quo da prescrição.

Contudo, só é possível ter-se a certeza quanto à ilicitude de certos fatos quando são eles devidamente apurados.

Assim sendo, se a incerteza jurídica sobre um ato ou fato só é afastada após uma ação que o apura, como por exemplo, uma ação penal, naturalmente que a actio nata só surge com o término deste processo, o qual age como prejudicial ao início do prazo prescricional.” (grifos nossos)

No caso em comento, é o término do processo de controle de constitucionalidade da lei que age como prejudicial ao início do prazo quinquenal do Decreto nº 20.910/32.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10580.000773/98-34

Acórdão nº. : 102-45.220

Assim, a actio nata somente surge quando da declaração de inconstitucionalidade da lei pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, em controle difuso ou concentrado, momento em que se retira o manto da presunção de constitucionalidade da norma legal, e se tem a certeza (ao menos presumida) da ilegitimidade do pagamento.

Tratando-se de controle concentrado de constitucionalidade, via Ação Direta de Inconstitucionalidade ou Ação Declaratória de Constitucionalidade, a presunção de constitucionalidade é ilidida no mesmo momento em que se retira da lei a juridicidade com a declaração de sua nulidade. É que neste caso a decisão do Pretório Excelso produz efeitos erga omnes e ex tunc.

No controle difuso, cuja decisão tem eficácia restrita ao âmbito do processo, a depender de ato político posterior do Senado Federal que lhe pode atribuir eficácia erga omnes, a presunção iuris tanto de constitucionalidade da lei é afastada quando da primeira decisão proferida pela maioria absoluta do Plenário do Pretório Excelso, nos termos do artigo 97 da Carta Magna e no artigo 101 do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal.

Não estamos aqui contrariando a doutrina e a jurisprudência que atribuem efeitos apenas inter partes à decisão proferida em controle difuso de constitucionalidade, de modo a emprestar eficácia erga omnes àquela decisão. Não é isso.

Apenas estamos dizendo que além daqueles efeitos inter partes, a declaração de inconstitucionalidade pela maioria do Plenário do Supremo Tribunal Federal em controle difuso de constitucionalidade (art. 97 da CF e art. 101 do RISTF) tem o condão de produzir o efeito extraprocessual de elidir a presunção de constitucionalidade da lei, independente da posterior eficácia erga omnes que lhe pode atribuir a resolução do Senado Federal.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10580.000773/98-34

Acórdão nº. : 102-45.220

Aliás, neste sentido, de que a decisão em controle difuso declarando a inconstitucionalidade retira da norma a presunção de constitucionalidade, decidiu o Supremo Tribunal Federal, nos autos do RE nº 191906-0/SC, em aresto assim ementado:

“EMENTA: Controle incidente de constitucionalidade de normas: reserva de plenário (Const., art. 97): inaplicabilidade, em outros tribunais, quando já declarada pelo Supremo Tribunal, ainda que incidentemente, a inconstitucionalidade da norma questionada: precedentes.

1. A reserva de plenário da declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo funda-se na presunção de constitucionalidade que os protege, somado a razões de segurança jurídica.

2. A decisão plenária do Supremo Tribunal, declaratória de inconstitucionalidade de norma, posto que incidente, sendo pressuposto necessário e suficiente a que o Senado lhe confira efeitos erga omnes, elide a presunção de sua constitucionalidade: a partir daí, podem os órgãos parciais dos outros tribunais acolhê-la para fundar a decisão de casos concretos ulteriores, prescindindo de submeter a questão de constitucionalidade ao seu próprio plenário.” (grifamos)

Neste julgado do Pretório Excelso discutia-se a necessidade de as decisões dos Tribunais de segunda instância, sempre que tratassem sobre a inconstitucionalidade de lei, submeter o feito ao plenário ou órgão especial da Corte, sob pena de afronta ao artigo 97 da Carta Magna. Restou decidido que esta regra não se aplica aos casos em que o Supremo Tribunal Federal já tenha declarado a inconstitucionalidade da lei incidentemente (recurso extraordinário) posto que esta decisão além de irradiar efeitos entre as partes do processo, produz a eficácia extraprocessual de retirar da norma a presunção de constitucionalidade, conforme o brilhante voto do Ministro Sepúlveda Pertence proferido naquele aresto, verbis:

*Ran*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10580.000773/98-34

Acórdão nº : 102-45.220

"A adoção no Brasil, com a Federação e a República, do sistema americano de controle difuso e incidente da constitucionalidade das leis sofreu profundamente – como em outros ordenamentos de matriz romanista – carência do dogma do stare decisis, que, nos Estados Unidos, superou de fato os inconvenientes e riscos da eficácia teoricamente restrita ao caso concreto e às partes do litígio da declaração incidenter de inconstitucionalidade: "uma vez não aplicada pela Supreme Court por inconstitucionalidade – atesta Cappelletti (O Controle Judicial de Constitucionalidade das Leis no Direito Comparado, trad. Fabris, 1984, p. 86) – "uma lei americana, embora permanecendo "on the books", é tornada a "a dead law", uma lei morta.

Esses riscos e inconvenientes – presentes em todos os países que o tem ensaiado – da transplantação a regimes da civil law do método americano de controle incidente (Cappelletti, ob. cit., p. 76) – contornou-os primeiramente a Suíça, onde a prática jurisprudencial construiu o poder de o próprio Tribunal Federal conferir eficácia erga omnes à declaração em casos concretos de inconstitucionalidade de leis cantonais (Cappelletti, ob. cit., p. 79; M. Fromont, La Justice Constitutionnelle dans le Monde, Dalloz, Paris, 1996, p. 51).

O Brasil não chegou a tanto. Mas, desde a Constituição de 1934, criou mecanismo próprio, tendente a dar eficácia universal às declarações judiciais de inconstitucionalidade, prestando homenagem, contudo, à ortoxia da separação dos poderes: outorgou-se ao Senado a competência para "suspender a execução (...) de qualquer lei ou ato, deliberação ou regulamento, quando hajam sido declarados inconstitucionais pelo Poder Judiciário" (Const. 1934, art. 91, IV).

O instituto – desaparecido na Carta do Estado Novo – reaparece na Constituição de 1946, que, entretanto, tornou explícita a limitação de seu alcance, como se impunha, às decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal (art. 64), mantendo, de resto, a exigência originária do texto de 1937 (art. 96), do voto da maioria absoluta dos membros do tribunal para a declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato do Poder Público (art. 200).

*han*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10580.000773/98-34

Acórdão nº. : 102-45.220

As duas regras permanecem nas constituições brasileiras subseqüentes inclusive a atual (Const. 1988, art. 52, X), convivendo com a adoção plena, mas paralela, desde a EC 16/65, do sistema de controle direto e concentrado, no âmbito do qual a eficácia erga omnes é efeito direto e imediato da própria decisão declaratória de inconstitucionalidade, prescindindo, por isso, da deliberação ulterior do Senado.

Certo, assim, que, quando exarada incidentemente, para resolver questão prejudicial do caso concreto, a declaração de inconstitucionalidade – malgrado emanada do próprio Supremo Tribunal que, mediante ação direta, poderia proferi-la com eficácia erga omnes -, é de eficácia relativa.

A essa eficácia relativa da decisão – restrita ao âmbito objetivo e subjetivo do processo em que tomada -, soma-se, no entanto, como visto, a de constituir o pressuposto necessário e suficiente a que o Senado Federal lhe empreste alcance erga omnes.

Parece indiscutível que esse efeito extraprocessual da declaração, posto que incidente, de inconstitucionalidade, quando proferida pela Suprema Corte, elide a presunção de constitucionalidade do ato normativo julgado inválido.

Só a presunção de constitucionalidade da lei, entretanto, é que, somada a imperativos de segurança jurídica, explica a reserva constitucional ao plenário de qualquer tribunal de afastá-la e declarar-lhe a invalidez: uma vez derruída a presunção pela decisão do Supremo Tribunal, somente o fetichismo das formas vazias pode explicar-lhe a imposição – cujo único efeito prático seria a eventual persistência do tribunal inferior no entendimento contrário, presumidamente condenado, no entanto, a ser derrubado pelo Supremo.”(grifamos).

Assim, além da imediata eficácia inter partes, a declaração de inconstitucionalidade em controle difuso pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, produziria outro efeito, qual seja, o de ilidir a presunção iuris tantum de constitucionalidade da lei.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10580.000773/98-34

Acórdão nº. : 102-45.220

E mais, entendemos que a decisão do Supremo Tribunal Federal, além de afastar a presunção de constitucionalidade da lei, estabelece, concomitantemente, verdadeira presunção iuris tantum de inconstitucionalidade da lei.

Expliquemos melhor esta presunção iuris tantum de inconstitucionalidade da lei.

Com efeito, demonstramos acima que a decisão em controle difuso produz efeitos inter partes. Portanto, a norma legal é declarada inconstitucional apenas no caso concreto, continuando a pertencer ao ordenamento jurídico, até que seja editada a Resolução do Senado Federal atribuindo eficácia erga omnes àquela decisão.

Demonstramos, ainda, com arrimo na jurisprudência da Corte Maior, que tal decisão produz também o efeito extraprocessual de retirar a presunção de constitucionalidade da lei.

Pois bem, a presunção incidenter tantum de inconstitucionalidade da lei deflui da conjugação destas duas assertivas acima expendidas, ou seja, pelo fato de a lei declarada inconstitucional em controle difuso permanecer no ordenamento jurídico, mas sem aquela qualidade de constitucionalidade que lhe era atribuída por presunção.

É presunção porque a certeza da inconstitucionalidade da norma declarada em controle difuso é relativa, na medida em que atinge apenas ao caso concreto. De acordo com a lição de Caio Mário da Silva Pereira, presunção "é ilação que se tira de um fato certo, para prova de um fato desconhecido. Não é, propriamente, uma prova, porém um processo lógico, por via do qual a mente atinge a uma verdade legal." (in Instituições de Direito Civil, 19ª ed. Vol. I, p. 390).

pa i



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10580.000773/98-34

Acórdão nº. : 102-45.220

Do fato certo, qual seja, a declaração de inconstitucionalidade em controle difuso com o conseqüente afastamento da presunção de constitucionalidade da lei, se extrai a certeza relativa, a verdade relativa, a presunção de que a norma legal é inconstitucional.

É incidenter tantum, pois, aquela presunção pode ser ilidida em face de posterior revisão da jurisprudência, nos termos do artigo 103 do RISTF, podendo o Supremo Tribunal Federal em novo julgamento declarar a constitucionalidade da norma legal.

Assim, com a decisão proferida pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal (art. 97 da CF e art. 101 do RISTF), em controle difuso, declarando a inconstitucionalidade da norma instituidora do tributo, aparece a presunção de inconstitucionalidade da lei, que estabelece a certeza relativa de que a norma é inconstitucional, fluído a partir deste momento o prazo do artigo 1º do Decreto nº 20.910/32.

Cabe ressaltar que o termo “a quo” do prazo quinquenal é o da data da publicação da decisão proferida pelo Pretório Excelso, em face do princípio constitucional da publicidade dos atos processuais (art. 5º, LX, e art. 93, IX, ambos da CF) e do artigo 95 do RISTF, que tem eficácia de lei ordinária, ao estabelecer que:

“Art. 95. A publicação do acórdão, por suas conclusões e ementa, far-se-á, para todos os efeitos, no “Diário da Justiça”.

Por fim, cabe ressaltar que falece de sentido lógico jurídico o entendimento no qual o prazo somente começaria a fluir a partir do momento em que decisão proferida em controle incidente adquirisse eficácia erga omnes via resolução do Senado, e não com o mero afastamento da presunção de constitucionalidade da lei (ou com a presunção de inconstitucionalidade).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº : 10580.000773/98-34

Acórdão nº : 102-45.220

A resolução "é ato político do Senado Federal, o qual deve investigar a oportunidade e conveniência de fazê-lo", conforme ensina Rodrigo Lopes Lourenço (in Controle de Constitucionalidade à Luz da Jurisprudência do STF, Forense, 1ª ed., p.105). Não é outro o pensamento de Gilmar Ferreira Mendes, no sentido de que "a suspensão constitui ato político que retira a lei do ordenamento jurídico, de forma definitiva e com efeitos retroativos".

Não há razão jurídica, portanto, para vincular o início do prazo em comento ao ato político do Senado, que pode nem existir. Tal vinculação levaria à absurda conclusão de que, p.e., o prazo para a restituição do indébito do FINSOCIAL, declarado inconstitucional em 1992, pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, via controle difuso de constitucionalidade, sequer teria iniciado, e que poderá nunca iniciar.

Desta forma, podemos concluir que na hipótese do inciso (V) acima, de inconstitucionalidade declarada em controle concentrado de constitucionalidade (ação direta de inconstitucionalidade ou ação declaratória de constitucionalidade), o ato que origina o direito à restituição é a publicação do acórdão preferido pelo Supremo Tribunal Federal ou apenas de sua parte dispositiva após a Lei nº 9.868/99, quando se retira da norma não só a presunção de sua constitucionalidade mais a sua própria juridicidade.

Nas hipóteses dos itens (VI) e (VII), de inconstitucionalidade da lei tributária reconhecida em controle difuso de constitucionalidade, entendo que o prazo inicia-se no momento da publicação da decisão (art. 5º, LX, e art. 93, IX, ambos da CF e do artigo 95 do RISTF) proferida pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal (art. 97 da CF e art. 101 do RISTF), que ilide a presunção de constitucionalidade da norma, ou fixa a presunção de sua inconstitucionalidade, independente de existir ou não posterior resolução do senado.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10580.000773/98-34  
Acórdão nº. : 102-45.220

No caso concreto, que trata da restituição daquilo que o contribuinte recolheu sem causa jurídica a título de ILL, instituído pelo artigo 35 da Lei n. 7.713/88, a decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal reconhecendo a inconstitucionalidade deste dispositivo se deu nos autos do Recurso Extraordinário nº 172.058-1/SC, cujo acórdão foi publicado em 13.10.95.

Desta forma, o prazo para o contribuinte ingressar com o pedido de restituição do tributo recolhido sem causa jurídica se findaria em outubro de 2000.

No caso dos autos, tendo o contribuinte ingressado com o pleito em 1998, deve ser afastada a decadência decretada pela decisão recorrida.

Quanto ao mérito, restituição do ILL, a questão já foi pacificada, inclusive, no âmbito da Receita Federal, estando comprovados nos autos todos os requisitos para ser deferido o pleito exordial.

Voto, por conseguinte, no sentido de dar provimento ao recurso para afastar a decadência decretada em primeira instância e, no mérito, reconhecer o direito de o contribuinte restituir/compensar aquilo que pagou sem causa jurídica a título de imposto sobre o lucro líquido – ILL.

Sala das Sessões - DF, em 07 de novembro de 2001.

LEONARDO MUSSI DA SILVA