



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**  
**TERCEIRA CÂMARA**

---

<b>Processo n°</b>	10660.000339/2002-66
<b>Recurso n°</b>	134.212 Voluntário
<b>Matéria</b>	COTA DE CONTRIBUIÇÃO NA EXPORT. DE CAFÉ LTDA.
<b>Acórdão n°</b>	303-34.610
<b>Sessão de</b>	15 de agosto de 2007
<b>Recorrente</b>	COMERCIAL BENEFICIADORA DE CAFÉ LTDA.
<b>Recorrida</b>	DRJ/SÃO PAULO/SP

---

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/07/1986 a 30/04/1990

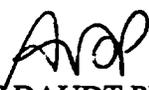
Ementa: PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. COTA DE CONTRIBUIÇÃO SOBRE EXPORTAÇÃO DE CAFÉ. DECRETO-LEI 2.295/86. INCONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. PRESCRIÇÃO DO DIREITO DE RESTITUIÇÃO. INADMISSIBILIDADE. *DIES A QUO*. EDIÇÃO DE ATO NORMATIVO QUE DISPENSA A CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO: LEI 11.051/04, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2004 (DOU 30.12.04), ART. 3°. RESOLUÇÃO SENATORIAL Nº. 28, DE 21 DE JUNHO DE 2005.

CONHECIMENTO DE MATÉRIA NÃO JULGADA EM DECISÃO ANTERIOR. Impossibilidade sob pena de supressão de instância e conseqüente ameaça ao princípio da ampla defesa.

Prescrição afastada e retorno dos autos a 1º instância.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, afastar a prejudicial de decadência do direito de pleitear a restituição, vencidos os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro e Anelise Daudt Prieto. Por voto de qualidade, decidem devolver os autos à autoridade competente para resolver as demais questões de mérito, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Silvio Marcos Barcelos Fiúza, Zenaldo Loibman, Nilton Luiz Bartoli e Marciel Eder Costa, Relator. Designado para redigir o voto o Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro.

  
ANELISE DAUDT PRIETO

Presidente

  
LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO

Redator Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nanci Gama e Tarásio Campelo Borges.

## Relatório

Pela clareza das informações prestadas, adoto o relatório proferido em decisão de primeira instância, o qual passa a transcrevê-lo:

*“A empresa acima qualificada requereu, em 10/01/2002, ao Delegado da Receita Federal em Varginha - MG, restituição dos pagamentos que fez a título de quota de contribuição ao Instituto Brasileiro do Café (IBC), alegando, em suma, que:*

*a) tal contribuição de intervenção no domínio econômico foi criada pelo DL 2.295/86, deferindo ao Poder Executivo, através do Presidente do IBC, a competência para fixação de seu valor, o que seria contrário à CF/1967, a Emenda n.º 1 de 1969 e à CF/1988;*

*b) é pacífico o entendimento de que tal contribuição é considerada um tributo pela Constituição de 1967 que a enquadrava dentro do sistema tributário nacional. Anexa parecer de Gilberto de Ulhoa Canto afim de reforçar tal entendimento;*

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

*d) o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade da referida contribuição no recurso extraordinário 198.554-2, calcado no argumento de que o Poder Executivo não podia receber delegação de competência para fixar alíquotas ou bases de cálculo de tributos, mas apenas para alterá-las, motivo pelo qual o DL 2.295/86 não foi recepcionado pela CF/1988;*

*e) o voto do ministro Ilmar Galvão alerta que a Emenda Constitucional de 1969 não permitia a cobrança desta contribuição;*

*f) o julgamento ocorreu no controle difuso, não havendo Resolução do Senado, em razão do DL 2.295/86 não mais vigir no momento em que o STF declarou sua inconstitucionalidade.*

*g) no entanto, a Administração Pública deve estender o efeito da declaração de inconstitucionalidade à esfera administrativa (Decreto 2.346/97) e restituir os valores indevidamente pagos pela requerente, conforme comprovantes de pagamento anexados ao processo;*

*h) a administração da contribuição do café sempre esteve a cargo da Secretaria da Receita Federal;*

*i) nos termos do artigo 150, combinado com o 156, VII e 168 do CTN, o direito de pleitear a repetição do indébito, pela forma da restituição ou da compensação, somente se extingue com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data de extinção do crédito tributário, ou seja, dez anos após a ocorrência do fato gerador;*

*j) já o STJ adota a posição de que o prazo se extingue após cinco anos da data em que o STF declarou inconstitucional a lei em que se fundamentou a cobrança indevida;*

*k) a melhor jurisprudência, de forma alguma aplica o efeito "extunc" inconseqüentemente, respeitando sempre os 10 anos anteriormente mencionados;*

*l) solicita a restituição, com correção monetária, dos valores recolhidos a título de "quota de contribuição sobre a exportação de café", no período de julho de 1986 a abril de 1990.*

Às folhas 148 a 152, encontra-se o indeferimento do pleito, pelo sr. Delegado de Varginha, calcado nos seguintes fundamentos:

*1) o parecer PGFN/CAT 1.538/99, ratificou sua posição emitida nos Pareceres PGFN/CAT 550 e 678/99, relativamente ao prazo decadencial para fins de restituição de tributos ou contribuições exigidos com base em leis posteriormente declaradas inconstitucionais pelo STF, da seguinte forma:*

*"1 - o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição, pago indevidamente ou em valor maior do que o devido, inclusive na hipótese de o pagamento ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em ação declaratória ou em recurso extraordinário, extingue-se após o transcurso do prazo de cinco anos, contado da data da extinção do crédito tributário";*

*2) a atividade da Administração é vinculada, não cabendo a alegação da interessada de que o STJ já pacificou jurisprudência quanto a prazo decadencial diferente daquele citado anteriormente;*

*3) como o pleito da contribuinte refere-se a pagamentos efetuados entre 1986 a 1990 e o protocolo do pedido de restituição foi feito em 16/01/2002, verifica-se então, o decurso do prazo decadencial para a restituição dos pagamentos.*

~~Inconformado, o contribuinte interpôs impugnação às folhas 154 a 173, trazendo  
mesmas alegações do pleito inicial, e mais:~~

*a) a decisão da autoridade local não examinou as demais questões relativas ao processo, considerando "in limine" o pedido improcedente por decadência do direito em razão das disposições do Ato Declaratório 96/99;*

*b) ressalta novamente o entendimento no voto do Ministro Ilmar Galvão de que a contribuição do IBC já nasceu eivada de vício, à medida que era contrária à própria Emenda Constitucional de 1969;*

*c) o STJ possui duas posições já formadas relativamente ao prazo decadencial para o pedido de restituição considerada inconstitucional: cinco anos da data de extinção do pagamento homologado nos termos do artigo 150 do CTN ou cinco anos da data em que foi publicada a decisão de inconstitucionalidade pelo STF, nos casos de decisões erga omnes;*

*d) houve uma radical mudança de entendimento por parte da Secretaria da Receita Federal quando publicou o AD SRF 96/99 em comparação com o que dispunha o Parecer CST 58/98;*

*e) conforme o entendimento do Egrégio 3º Conselho de Contribuintes o prazo para a decadência da restituição nos casos de declaração de inconstitucionalidade só pode ter início com a decisão definitiva da controvérsia pelo STF;*

*f) considera correta que seja feita a correção monetária da restituição, conforme pleiteado anteriormente.*

À folha 193, a interessada apresenta nova planilha de cálculos reformulando o valor que solicita ser ressarcido, tendo em vista erros de cálculo apresentados na planilha anterior.

Já às folhas 202 a 207, a interessada apresenta novas razões de defesa alegando o advento de novos fatos. Em suma, alega que a Lei 11.051/04 incluiu no artigo 18 da lei 10.522/02 a Cota de contribuição do IBC.

Entende que tal fato é o reconhecimento do ente público de que a cobrança é ilegal o que reforça sua tese de que, neste momento, nasce o seu direito à restituição. Ainda solicita o acréscimo dos índices de expurgos ali mencionados.

Às folhas 209 e 210, a interessada traz novas alegações de defesa informando que, em relação ao RE 408.830-4/ES, o STF entendeu pela inconstitucionalidade do Decreto-Lei 2.295/86.

Tal decisão resultou na publicação da Resolução do Senado Federal n.º 28 de 22/06/2005, suspendendo a execução dos artigos 2º e 4º do Decreto-Lei 2.295/86 em virtude da inconstitucionalidade apontada na decisão relativa ao RE supra mencionado.

Alega a interessada que, tanto no Conselho de Contribuintes quanto no Superior Tribunal de Justiça, o entendimento é de que o prazo prescricional ou decadencial inicia-se na data em que a decisão tiver efeitos "erga omnes", o que somente ocorre, no caso de controle difuso, com a publicação de Resolução do Senado Federal".

Por atender aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235/72, a autoridade julgadora de Primeira Instância julgou pelo indeferimento da solicitação, proferindo o Acórdão DRJ/SPOII 13.385, fls. 213/223, com a seguinte ementa e voto:

*1 – Ementa:*

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Período de Apuração: 01/07/1986 a 30/04/1990*

*Ementa: Prazo decadencial. Contribuição para o IBC*

*Decadência: O direito não pode retroagir no tempo por períodos indefinidos e sem limite, pois feriria o próprio princípio da segurança das relações jurídicas, que é o seu fundamento. A declaração de inconstitucionalidade produz efeito "ex tunc", salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional, não mais for*

*suscetível de revisão administrativa ou judicial (Decreto 2.346/97). O Prazo decadencial conta-se a partir do pagamento indevido (Parecer PGFN 1.538/99 e ADN-SRF 96/99).*

*Solicitação indeferida.*

Ciente da decisão e com ela não se conformando, a contribuinte recorre a este Colegiado por meio do Recurso Voluntário apresentado, tempestivamente (fls. 226), às fls. 227/249, com os mesmos argumentos apresentados em sua manifestação de inconformidade, em apertada síntese: quanto a inconstitucionalidade da cobrança da quota de contribuição do café, da necessidade de extensão dos efeitos da decisão plenária definitiva do STF, do direito quanto a restituição dos valores pagos indevidamente, do direito à correção monetária plena, inclusive os expurgos.

Após discorrer amplamente sobre seu entendimento, pautando-se na jurisprudência, inclusive do Terceiro Conselho de Contribuintes (Recurso 126.379), requer pela análise do Recurso Voluntário apresentado para que lhe seja deferida a restituição do crédito oriundo do recolhimento das “quotas de contribuição sobre a exportação de café”, instituído pelo DL n.º 2.245/86, apurados conforme planilha de cálculos já anexadas, acrescidos de correção monetária pela e com a inclusão dos expurgos inflacionários ocorridos no período, atualizados ainda até o efetivo benefício da empresa contribuinte.

Por se tratar de processo que versa sobre pedido de restituição de tributo, o recurso teve seguimento sem o depósito recursal ou arrolamento de bens, visto que neste caso inexigíveis.

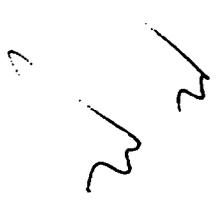
Em 08 de novembro de 2006 o Recorrente junta aos autos requerimentos noticiando o advento da IN/MPS/SRP n.º 15, de 12/09/2006, que trata do termo “*a quo*” para contagem do prazo prescricional (fls303/313).

No documento de fls. 318/321 ocorre a manifestação da Procuradoria da Fazenda acerca dos documentos juntados as fls. 303/313, alegando em síntese, que o referido documento não aplica-se ao caso em tela.

As fls 323 e seguinte, não numerada, noticia-se a disjutada de documentos apensados ao processo por equívoco.

Os autos foram distribuídos a este Conselheiro, em dois volumes, constando numeração até às fls. 323, última e anexo com folhas numeradas de 1 a 43.

É o Relatório.



## Voto Vencido

Conselheiro MARCIEL EDER COSTA, Relator

Comungo do entendimento do ilustre Conselheiro NILTON LUIZ BARTOLI quanto ao direito à restituição da Contribuição na Exportação do Café - Cota Café -, cujas razões acham-se estampadas no voto pelo mesmo proferido no Recurso nº 133.342, em que é recorrente Cooperativa Agrária dos Cafeicultores de Votuporanga - Coacavo e recorrida a DRJ/Ribeirão Preto/SP, e que, *mutadis mutandis*, servem de supedâneo e fundamento do voto a seguir:

*“O recurso é tempestivo e dele conheço totalmente, apesar do fato de a decisão recorrida ter acatado a preliminar de prescrição, que se consubstanciou em obstáculo ao conhecimento do mérito, o qual apreciarei com base nos artigos 515 e 516 do Código de Processo Civil, ora aplicados por analogia.*

*O Código de Processo Civil, ao tratar do recurso de apelação, equivalente, no processo administrativo-fiscal, ao recurso voluntário, dispõe que o recurso devolve ao tribunal o conhecimento da matéria impugnada (CPC, art. 515).*

*O mesmo dispositivo, em seu parágrafo primeiro, esclarece, porém, que serão “objeto de apreciação e julgamento pelo tribunal todas as questões suscitadas e discutidas no processo, ainda que a sentença não as tenha julgado por inteiro.”*

Já seu parágrafo terceiro permite que o tribunal avance no julgamento de causa extinta sem julgamento de mérito, quando esta se encontrar em condições de julgamento.

Ampliando ainda mais os limites de conhecimento da causa conferidos ao tribunal, o artigo 516 do CPC preceitua:

*Art. 516. Ficam também submetidas ao tribunal as questões anteriores à sentença, ainda não decididas.*

Sobre o tema, cumpre trazer à colação excerto do voto do eminente Ministro do STJ Franciulli Netto, no julgamento do RESP nº. 252.187/PR, em sessão realizada em 5.11.2002, onde cita exposição de motivos elaborada pelo Exmo. Ministro da Justiça por ocasião da introdução do parágrafo terceiro ao artigo 515 do CPC:

*“Merecem destaque, nesse passo, as considerações do Excelentíssimo Senhor Ministro de Estado da Justiça na Exposição de Motivos da Lei n. 10.352, publicada em 27 de dezembro de 2001, especificamente quanto à recente introdução do § 3º do artigo 515 do CPC:*

*“Como o processo não é um fim em si mesmo, mas um meio destinado a um fim, não deve ir além dos limites necessários à sua finalidade. Muitas matérias já se encontram pacificadas no tribunal - como, por exemplo, na Justiça federal e na dos Estados, as questões relativas a expurgos inflacionários - mas muitos juízes de primeiro grau, em lugar de decidirem de vez a causa, extinguem o processo sem julgamento do*

*mérito, o que obriga o tribunal a anular a sentença, devolvendo os autos à origem para que seja julgada no mérito. Tais feitos, estão, muitas vezes, devidamente instruídos, comportando julgamento antecipado da lide (art. 330, CPC), mas o julgador, por apegado amor às formas, se esquece de que o mérito da causa constitui a razão primeira e última do próprio processo".*

*Estando a causa efetivamente apta para o julgamento, sem necessidade de dilação probatória, o que a doutrina denominou "causa madura", impõe-se o seu pronto julgamento pelo Tribunal. Essa parece a solução mais consentânea com a tão almejada eficiência e celeridade da prestação jurisdicional.*

*Não resta dúvida que haverá situações em que a causa pode não se encontrar ainda em condições de receber decisão de mérito, ocasião em que será indispensável seja novamente submetida ao juiz para prosseguimento da instrução. Não raro, todavia, como no caso ora em exame, os autos já fornecem elementos suficientes para julgamento da causa.*

*Nesse contexto, decidi com acerto a egrégia Corte de origem que, presentes os documentos comprobatórios dos recolhimentos indevidos, "não tem sentido anular a sentença, a fim de que outra seja proferida e, quiçá daqui a 2 ou 3 anos, voltem os autos a esta Turma para o exame da mesma matéria. Não há prejuízo algum no julgamento do recurso de plano, em homenagem ao princípio da economia processual, pois nenhum prejuízo causa às partes. A União teve oportunidade de manifestar-se sobre os documentos na ação cautelar e não os impugnou" (fl. 66).*

*(RECURSO ESPECIAL Nº. 252.187 - PR -2000/0026549-7, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, votação unânime, em 05 de novembro de 2002, Data do Julgamento), grifos nossos.*

O precedente acima vem sendo ratificado por aquele Sodalício, em todas as oportunidades em que é provocado a manifestar-se sobre a inovação trazida pelo novel parágrafo terceiro do artigo 515 do Código de Processo Civil.

Introduzido pela Lei n. 10.352/2001, e erigido em princípio processual "da causa madura" para julgamento, por este novo dispositivo – art. 515, § 3º - a segunda instância pode decidir todas as questões que estiverem em condições de julgamento, sem violação ao duplo grau, conforme o entendimento da melhor doutrina, espelhada nos professores Barbosa Moreira, Frederico Marques e Humberto Theodoro Júnior, cuja autoridade dispensa maiores apresentações, tudo, como divulgado no endereço eletrônico do Superior Tribunal de Justiça ([www.stj.gov.br](http://www.stj.gov.br)), *verbis*:

**ERESP 89240 / RJ ; EMBARGOS DE DIVERGENCIA NO RECURSO ESPECIAL 2000/0089111-8**

Fonte

DJ DATA:10/03/2003 PG:00076



Relator

Min. SÁLVIO DE FIGUEIREDO TEIXEIRA (1088)

Ementa

PROCESSO CIVIL. PRESCRIÇÃO AFASTADA NO 2º GRAU. EXAME DAS DEMAIS QUESTÕES NO MESMO JULGAMENTO. POSSIBILIDADE, DESDE SUFICIENTEMENTE DEBATIDA E INSTRUÍDA A CAUSA. DIVERGÊNCIA DOUTRINÁRIA E JURISPRUDENCIAL. EXEGESE DO ART. 515, CAPUT, CPC. PRECEDENTES DO TRIBUNAL E DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. LEI N. 10.352/2001.

INTRODUÇÃO DO § 3º DO ART. 515. EMBARGOS REJEITADOS.

I - Reformando o tribunal a sentença que acolhera a preliminar de prescrição, não pode o mesmo ingressar no mérito propriamente dito, salvo quando suficientemente debatida e instruída a causa.

**II - Nesse caso, encontrando-se "madura" a causa, é permitido ao órgão ad quem adentrar o mérito da controvérsia, julgando as demais questões, ainda que não apreciadas diretamente em primeiro grau.**

**II - Nos termos do § 3º do art. 515, CPC, introduzido pela Lei n. 10.352/2001, "o tribunal pode julgar desde logo a lide, se a causa versar questão exclusivamente de direito e estiver em condições de imediato julgamento".**

*1.1.1 Data da Decisão*

06/03/2002

Orgão Julgador

CE - CORTE ESPECIAL

Decisão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, conhecer dos embargos de divergência e, por maioria, os rejeitar. Votaram com o Relator os Ministros Humberto Gomes de Barros, Milton Luiz Pereira, Cesar Asfor Rocha, Ruy Rosado de Aguiar, Vicente Leal, Ari Pargendler, José Delgado, José Arnaldo da Fonseca, Fernando Gonçalves, Eliana Calmon, Francisco Falcão, Nilson Naves e Garcia Vieira. Votaram vencidos os Ministros Felix Fischer, Antônio de Pádua Ribeiro, Edson Vidigal, Fontes de Alencar, Barros Monteiro e Francisco Peçanha Martins.

Indexação

POSSIBILIDADE, TRIBUNAL, AMBITO, APELAÇÃO CIVEL, JULGAMENTO, MERITO, AÇÃO JUDICIAL, POSTERIORIDADE, AFASTAMENTO, SENTENÇA JUDICIAL, RECONHECIMENTO, PRESCRIÇÃO, HIPOTESE, DESNECESSIDADE, PRODUÇÃO DE PROVA, OBSERVANCIA, LEI NOVA, INCLUSÃO, PARAGRAFO,

ARTIGO, CODIGO DE PROCESSO CIVIL, NÃO OCORRENCIA, VIOLAÇÃO, PRINCÍPIO, DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO, APLICAÇÃO, PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE, PRINCÍPIO DA CELERIDADE PROCESSUAL. IMPOSSIBILIDADE, TRIBUNAL, AMBITO, APELAÇÃO CIVEL, APRECIÇÃO, MERITO, LIDE, POSTERIORIDADE, AFASTAMENTO, DECISÃO JUDICIAL, JUIZO A QUO, RECONHECIMENTO, PRESCRIÇÃO, NECESSIDADE, DEVOLUÇÃO, AUTOS, JUIZO, PRIMEIRA INSTANCIA, CARACTERIZAÇÃO, SUPRESSÃO, INSTANCIA, VIOLAÇÃO, PRINCÍPIO, DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO, OBSERVANCIA, PRINCÍPIO, TANTUM DEVOLUTUM QUANTUM APPELATUM.

Referência Legislativa

LEG:FED LEI:005869 ANO:1973

\*\*\*\*\* CPC-73 CODIGO DE PROCESSO CIVIL

ART:00267 ART:00269 INC:00004 INC:00006 ART:00515

PAR:00001 PAR:00003

(PARÁGRAFO 3º INCLUÍDO PELA LEI 10352/01)

LEG:FED LEI:010352 ANO:2001

1.2 DOCTRINA

**OBRA : COMENTÁRIOS AO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL, V. 5, 5ª ED.,**

**FORENSE, 1985, P. 345, 375-376 E 429**

**AUTOR : BARBOSA MOREIRA**

**OBRA : MANUAL, V. 3, 9ª ED., SARAIVA, P. 142**

**AUTOR : FREDERICO MARQUES**

**OBRA : CURSO DE DIREITO PROCESSUAL CIVIL, V. 1, 19ª ED., P. 564**

**AUTOR : HUMBERTO THEODORO JÚNIOR**

1.3 VEJA

(POSSIBILIDADE - TRIBUNAL - APRECIÇÃO - MERITO - AÇÃO JUDICIAL)

STJ - RESP 2218-MT, RESP 2306-SP,

RESP 2993-SP (RSTJ 33/618), RESP 299246-PE

(IMPOSSIBILIDADE - TRIBUNAL - APRECIÇÃO - MERITO)

STF - RE 108051 - ES

STJ - RESP 38977-SP,

RESP 6643-SP (RSTJ 26/445, RSTJ 33/627, REVPRO 69/214, LEXSTJ 30/185),

RESP 21008-BA, RESP 97251-SP, RESP 96270-SP,

RESP 179884-DF (RSTJ 127/234), RESP 249497-MG

Mais recentemente, inclusive, o tema tem sido objeto de decisões monocráticas, proferidas com fulcro no artigo 557 do Código de Processo Civil, exatamente em razão do entendimento sedimentado:

*“O cognominado Princípio da Causa Madura, introduzido no Código de Processo Civil pela Lei 10.352/01, ao permitir que o Tribunal, no exercício do duplo grau de jurisdição, pronuncie-se sobre matéria não examinada na Primeira Instância, nos casos de extinção do processo sem julgamento do mérito, ampliou a devolutividade do recurso de apelação.*

*5. Assim, a despeito do juiz ter aplicado o direito com fundamentos diversos dos fornecidos na petição inicial, vislumbra-se que o provimento jurisdicional abarcou o pedido da parte autora, qual seja, a não incidência do imposto de renda sobre as parcelas debatidas, afigurando-se escorreito o saneamento do equívoco pelo Tribunal de origem, com a elucidação da causa de pedir, em homenagem ao princípio da economia processual. (RECURSO ESPECIAL Nº. 688.258 - CE (2004/0131666-4), decisão proferida pelo rel. Ministro LUIZ FUX DJ 19.08.2005)”*

E nem se diga que tal regra processual estaria restrita ao âmbito judicial, porquanto é sabido que sustenta valores de extrema importância para a proficuidade do processo, quais sejam, os Princípios da Instrumentalidade, Efetividade e Economia Processuais, igualmente incrustados nas regras do procedimento administrativo.

Nesse passo, gize-se o entendimento de Alberto Xavier, no sentido de “jurisdicionalização do processo administrativo” pela Constituição de 1988:

*“A própria existência de um processo administrativo é assim hoje considerada entre nós como direito ou garantia fundamental.*

*“O conceito de processo administrativo exprime a idéia de que os mecanismos de controle da legalidade dos atos administrativos devem obedecer a um princípio de jurisdicionalização, ou seja, ao modelo de processo que se desenvolve nos tribunais, ressalvadas as especificidades decorrentes seja da natureza indisponível dos direitos em presença, seja da natureza não independente do órgão de julgamento, integrado na Administração.”(in “Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário”, ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, pág. 146)*

Estabelecida tal premissa pelo Ilustre Jurista, a propósito do duplo grau, sua conclusão alberga o aludido princípio da causa madura, em razão do caráter inquisitório que reveste o processo administrativo:

*“A garantia do duplo grau tem como corolário a necessidade de “prequestionamento”, de tal modo que os órgãos de julgamento de segunda instância não podem pronunciar-se sobre “novas questões” não aduzidas pelo impugnante ou não conhecidas na decisão de primeira instância, dada a imutabilidade do objeto do processo. Todavia, como adiante se verá ao estudar o objeto do processo administrativo, muito embora o impugnante não possa invocar novos fundamentos, nada impede que os órgãos de julgamento de segunda instância conheçam de fundamentos não alegados na impugnação, desde que favoráveis ao recorrente, em homenagem ao caráter inquisitório do processo.” (op. cit., pág. 128)*



Ora, estando em pauta o pretense direito da Recorrente à restituição do quanto indevidamente recolhido à contribuição sobre operações de exportação de café - mais especificamente as questões da prescrição de tal direito, da inconstitucionalidade da referida contribuição, da possibilidade de reconhecimento desse direito por este órgão julgante e da aplicação dos expurgos inflacionários e da Taxa SELIC -, é flagrante a possibilidade de imediato julgamento do feito, sendo despicienda, e até mesmo desaconselhável, a remessa dos autos à Delegacia de Julgamento para que seja proferida nova decisão.

Antes de trazer à colação o pensamento de outros renomados juristas sobre o tema, julgo conveniente fazer uma advertência àqueles que defendem o ponto de vista contrário, convencidos de que superado o óbice da decadência, este Conselho de Contribuintes não poderia analisar o restante da causa, que deveria ser remetida à DRJ para julgamento de mérito.

O Código de Processo Civil, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal (PAF), prevê duas grandes categorias de causas extintivas do processo.

Dentre aquelas que extinguem o processo com julgamento de mérito encontra-se a hipótese do pronunciamento, pelo juiz, da decadência ou da prescrição.

*Art. 269. Extingue-se o processo com julgamento de mérito:*

*I - quando o juiz acolher ou rejeitar o pedido do autor;*

*II - quando o réu reconhecer a procedência do pedido;*

*III - quando as partes transigirem;*

*IV - quando o juiz pronunciar a decadência ou a prescrição;*

*V - quando o autor renunciar ao direito sobre que se funda a ação.*

Observa-se, portanto, que a matéria atinente à prescrição ou decadência é matéria de mérito, e não matéria prejudicial ao exame do mérito.

A decisão da DRJ que ora se revê em grau de recurso, foi, portanto, decisão de mérito.

A decisão que esta Câmara proferirá, conseqüentemente, também será decisão de mérito.

Não cabe aqui argumentar, pois, que o mérito não foi analisado pela DRJ se o reconhecimento da decadência foi, com efeito, decisão de mérito.

Apesar da redação precisa e insuscetível de dúvidas do artigo 269 do CPC transcrito acima, outro preceito do mesmo Diploma robustece ainda mais este raciocínio.

Com efeito, ao cuidar da resposta do réu, o Código dispõe que antes de contestar o mérito, cabe ao requerido levantar uma série de questões, que são - estas sim - prejudiciais ao exame do mérito do pedido do autor.

É o que prescreve o artigo 301 do CPC, *verbis*:

*Art. 301. Compete-lhe, porém, antes de discutir o mérito, alegar:*

*I - inexistência ou nulidade da citação;*

*II - incompetência absoluta;*

*III - inépcia da petição inicial;*

*IV - perempção;*

*V - litispendência;*

*VI - coisa julgada;*

*VII - conexão;*

*VIII - incapacidade da parte, defeito de representação ou falta de autorização;*

*LX - convenção de arbitragem;*

*X - carência de ação;*

*XI - falta de caução ou de outra prestação, que a lei exige como preliminar.*

Este é o rol da chamada matéria preliminar, preliminar justamente ao exame do mérito.

Como se observa, a decadência e a prescrição **não figuram** neste compêndio.

Tais considerações já seriam suficientes para convencer os seguidores do bom direito a examinar o restante do mérito da causa, que, por óbvio, não foi analisado na instância inferior por ser incompatível com a convicção externada pelo julgador *a quo*.

Vale, porém, acrescentar ainda que mesmo avançando sobre o restante do mérito da causa e dando-se provimento ao recurso do contribuinte, esta Câmara jamais suprimirá o primeiro grau de jurisdição administrativa, a quem continuará competindo o exame dos aspectos formais deste pedido de restituição, tais como a exatidão dos cálculos e outros correlatos, antes de sua liquidação.

Além de ser perfeitamente lícito, o exame da causa em sua integralidade não causará, portanto, prejuízo algum à Administração.

Feitas tais advertências, ouça-se o que os doutos têm a dizer sobre o tema.

Oreste Nestor de Souza Laspro, ao tratar do "dogma" do duplo grau assevera que:

*"Tal princípio acabou sendo considerado contrário à prática e à própria instrumentalidade do processo, na medida em que obrigava o processo a se submeter a infundáveis idas e vindas entre o primeiro e segundo grau, casos em que a questão já poderia ser apreciada definitivamente pela segunda instância. (.S.)" ("Nova Reforma*

*Processual Civil Comentada", São Paulo: Editora Método, 2003. p. 255)*

Parece-me que o problema identificado pelo autor citado evidencia-se no presente caso, de modo que a providência determinada pelo Código de Processo Civil deve aqui também ser aplicada, em respeito à efetividade do procedimento administrativo-fiscal, a fim de se evitar desnecessária protelação.

Se, de um lado, o duplo grau possibilita um exame mais acurado e exaustivo da matéria *sub studio*, conferindo maior segurança jurídica às decisões, de outro lado, retarda a entrega do direito a que se busca, ofuscando a celeridade que se espera do procedimento que é apenas um instrumento na busca daquele direito.

O conflito entre segurança jurídica e celeridade não é novo e tem sido amplamente discutido na comunidade jurídica. Tal conflito foi muito bem identificado pelo emérito processualista José Roberto dos Santos Bedaque:

*"Tanto o direito à efetividade do processo quanto o direito à segurança jurídica têm natureza constitucional, pois podem ser extraídos do conjunto de regras que estabelecem o modelo processual brasileiro na Constituição." ("Tutela Cautelar e Tutela Antecipada: Tutelas Sumárias e de Urgência". São Paulo: Malheiros. 2001. p. 91)*

Todavia, como valores, tais princípios não hão de ser postos à batalha até que só um subsista, mas, sim, devem ser harmonizados na específica análise do caso concreto. Retomando-se a lição de José Roberto dos Santos Bedaque, "(...) o correto equacionamento dessa questão requer sejam ponderados os bens e valores em conflito, a fim de se dar preferência àquele que, ao ver do intérprete, seja superior e mereça prevalecer" (ob.cit, p. 90).

A referida harmonização dos valores explicitados pelo douto processualista, transposta para o caso em exame, certamente tende para a efetividade, uma vez que, se enviados os autos para julgamento em primeira instância, estes retornarão, posteriormente, a este órgão, que possuía plenas condições de julgamento na primeira oportunidade.

O insuperável Cândido Rangel Dinamarco, tratando especificamente do dispositivo processual em foco, brilhantemente encabeça sua defesa, seguida pela Doutrina predominante, ao bradar que "(...) essa inovação atende ao desiderato de acelerar a outorga da tutela jurisdicional, rompendo com um histórico e prestigioso mito que ao longo dos séculos os processualistas alimentam sem discutir. Não há porque levar tão longe um princípio, como tradicionalmente se eleva o duplo grau de jurisdição nos termos em que ele sempre foi entendido, quando esse verdadeiro culto não for indispensável para preservar as balizas do processo justo é equo, fiel às exigências do devido processo legal. (...) Caso por caso, estando a causa madura para julgamento, não há um motivo racional que exigisse a volta dos autos ao juízo inferior, para que só então sobreviesse a decisão de meritis - e ainda com a possibilidade de, mediante novo recurso, a causa tornar ao mesmo tribunal que reformara a sentença terminativa." ("A Reforma da Reforma". São Paulo: Malheiros Editores. 2003. p. 151/152)

Desse modo, o julgamento imediato do feito não atenta contra a segurança jurídica, porquanto apenas antecipa um posicionamento que haveria de esperar morosas idas e vindas, privilegiando, ademais disso, a celeridade igualmente necessária à entrega do direito almejado.

E nem se diga que, envolvendo também questões de fato, o mérito não haveria de ser julgado desde logo por este Conselho de Contribuintes. Esclarecedora e suficiente é, nessa seara, a lição do ilustre Professor Titular da Universidade de São Paulo:

*"Processo em condições de julgamento, segundo as palavras da nova lei, equivale a processo já suficientemente instruído para o julgamento de mérito. Não foi feliz o legislador, ao dar a impressão de formular mais uma exigência para a aplicação do novo parágrafo, qual seja a de que causa versar sobre questão exclusivamente de direito. Se imposta sem atenção ao sistema do Código de Processo Civil, essa aparente restrição poderia comprometer a utilidade da inovação, ao impedir o julgamento pelo tribunal quando houvesse questões de fato no processo mas estivessem elas já suficientemente dirimidas pela prova produzida(...)" (ob.cit. p. 155/156)*

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

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

Entender o contrário, portanto, significaria prestigiar o *indevido* processo legal, assim definido por Franz Kafka:

*"Para o cidadão comum, o Processo é algo imortalizado por Franz Kafka, como um conjunto de atos misteriosos e sem sentido que caminham para lugar nenhum, produzindo, quase sempre, um resultado injusto e inexplicável." (João José Sady, Jornal do Advogado de maio de 2001, pág. 18)*

Tal impropriedade afronta a garantia à celeridade do processo administrativo, **advinda com a promulgação da Emenda Constitucional 45/04**, a qual ampliou o leque de incisos do artigo 5º, da Carta da República, com a inserção do inciso LXXVIII, assim redigido:

*"A todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação".*

Infringência desse tipo, perpetrada por um *indevido* processo legal, não escapou à observação penetrante de PONTES DE MIRANDA:

*"principalmente, (o Juiz) deve evitar a infração hipocrítica.*

*Chama-se infração hipocrítica àquela em que o Juiz, embora pareça atender à lei, em verdade lhe deu sentido que não é o dela. Às vezes,*

*elogia-a, e ofende-a; ou diz que a aplica em todo o seu rigor, e a nega em seus limites ou em sua típica abrangência”(in “Tratado da Ação Rescisória, 5ª. Edição, Forense - pág. 281, n/destaques)*

*Diante das considerações erigidas acima, pois, o recurso deve ser inteiramente conhecido, pelo que passo às considerações de suas razões, iniciando-a pela matéria apreciada na instância inferior, qual seja, a prescrição, tratada nestes autos sem o devido zelo que merece.*

Como é sabido, nos casos envolvendo o tributo ora em análise, vinha adotando até recentemente tese segundo a qual, embora ainda não houvesse um ato jurídico formal que conferisse efeitos *erga omnes* à decisão proferida inter partes, havia elementos jurídicos suficientes para se reputar indevida a exação, e conceder a restituição pleiteada.

Após a edição da Lei 11.051, de 29 de dezembro de 2004 (DOU 30.12.04) que, em seu artigo 3º, alterou a redação do artigo 18 da Lei 10.522/2002; e, mais recentemente, da edição da Resolução nº. 28 do Senado Federal, publicada no DOU de 22 de junho de 2005, julgo que as questões atinentes à inconstitucionalidade da Cota de Contribuição sobre Exportação de Café e sobre a existência de ato estendendo efeitos *erga omnes* à decisão do Supremo Tribunal Federal, proferida em sede de controle difuso de constitucionalidade estão superadas, merecendo a atenção desse Colegiado apenas o debate acerca do termo *a quo* do prazo prescricional/decadencial para o contribuinte pleitear a restituição dos valores pagos a título da Cota de Contribuição ao IBC, bem como dos índices de correção daquilo que se pretende restituir.

Tenho enfrentado problema semelhante nos casos de pedidos de restituição do FINSOCIAL, pelo que entendo ser oportuno trazer ao debate algumas reflexões que pude desenvolver naquele particular, mas que se ajustam ao presente caso.

De início, julgo conveniente nos debruçarmos sobre os institutos da decadência e prescrição.

Embora ainda haja alguma controvérsia acerca dos elementos que diferenciam a decadência da prescrição, o certo é que ambos os institutos foram introduzidos há muito no direito pátrio objetivando disciplinar as relações jurídicas no tempo.

Com efeito, a falta de um termo final para o exercício de um direito poderia desestabilizar as relações sociais, ao deixar indefinidas certas situações, gerando insegurança jurídica.

Bem por isso o legislador houve por estabelecer regras para o exercício de direitos, delimitando sua extensão no tempo e seus termos inicial e final.

No que toca ao início do prazo prescricional para o exercício de um direito, é de lógica elementar ser o *dies a quo* aquele em que o direito passou a ser exercitável.

Afinal, não prescreve o direito que ainda não nasceu.

Essa foi a linha adotada pelo legislador no Código Civil de 1916, recentemente revogado. Assim dispunha o seu artigo 177, *verbis*:

**Art. 177.** *As ações pessoais prescrevem, ordinariamente, em 20 (vinte) anos, as reais em 10 (dez), entre presentes, e entre ausentes, em 15 (quinze), contados da data em que poderiam ter sido propostas.*

(grifos nossos)

O novo Código Civil, da lavra de ninguém menos do que o aclamado jurista e filósofo Miguel Reale, adotando a mesma lógica, dispõe que:

*Art. 189. Violado o direito, nasce para o titular a pretensão, a qual se extingue, pela prescrição, nos prazos a que aludem os arts. 205 e 206.*

*(destaques acrescentados)*

Nesse diapasão, o precioso magistério de Paulo Pimenta<sup>1</sup>

*"A pretensão, na lição inesgotável de Pontes de Miranda, é a posição subjetiva de poder exigir de outrem alguma prestação positiva ou negativa<sup>2</sup>, ou seja, é a faculdade de exigir o cumprimento de uma prestação, seja a de dar, fazer, ou de não fazer.*

*Além disso o dispositivo inovador consagra expressamente o princípio da actio nata – cuja existência era admitida com tranqüilidade pela doutrina civilista na vigência do Código de 1916 –, por força do qual o prazo de prescrição começa a fluir no momento em que ocorre a violação do direito material.*

*Vale dizer, o prazo prescricional surge no momento da ocorrência de determinado fato que modifica uma determinada situação jurídica, tornando-a desconforme com o sistema jurídico. Nem sempre esse fato corresponde a um ato do devedor, podendo ser praticado, também, por terceiros, pode consistir num evento imprevisível (caso fortuito ou força maior), ou até mesmo ser decorrente de provimento jurisdicional que atribua nova qualificação, jurídica a um determinado evento."*

Na seara tributária, o termo *a quo* do prazo prescricional do direito do contribuinte de repetir o que pagou indevidamente possui algumas singularidades.

De início, há que se perquirir a *natureza* do pagamento indevido, que comumente ocorre em uma de três modalidades.

No primeiro caso, o contribuinte paga *espontaneamente* tributo que não devia ou além do que devia.

No segundo caso, o contribuinte sofre *cobrança* indevida ou maior do que a devida.

No terceiro caso, o contribuinte paga tributo que era devido à época do pagamento, e que posteriormente, por força de um fato que modifica a situação jurídica então vigente, torna-se indevido.

<sup>1</sup> *A Restituição dos Tributos Inconstitucionais, o Novo Código Civil e a Jurisprudência do STF e do STJ*, in Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 91, Editora Dialética, 2003, p. 90/91.

<sup>2</sup> *Tratado de Direito Privado*, t. 5, atual. Por Vislon Rodrigues, Campinas, Bookseller, 2000, p. 506.

Nos dois primeiros casos, o pagamento sempre foi indevido, daí porque o prazo prescricional para o contribuinte reaver o indébito tem início na data do próprio pagamento (CTN, art. 168, I), malgrado a redação imprópria do parágrafo I, já que não há se falar em crédito tributário a ser extinto quando o pagamento é integralmente indevido.

Tais casos encontram-se previstos nos incisos I e II do artigo 165 do CTN. Vale ainda acrescentar que, diferentemente do que ocorre no Direito Civil, onde para se repetir o que foi pago indevidamente se deve comprovar o erro, o indébito tributário prescinde de tal prova, bastando a comprovação do pagamento, qualquer que tenha sido o motivo.

Já na terceira hipótese, a situação é diametralmente distinta. O que foi pago pelo contribuinte era efetivamente devido à época do pagamento. Não havia, naquele instante, o carácter indevido no recolhimento efetuado, que só viria a adquirir essa feição após o advento de uma inovação na realidade jurídica em vigor.

Esse é o caso, por exemplo, dos eventos previstos no inciso III do artigo 165: reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Bem por isso, e na esteira do que já foi declinado acerca da prescrição e decadência, nesses casos (art. 165, III), a violação do direito que faz nascer a pretensão, *in casu*, a do contribuinte, só ocorre quando o pagamento que era devido se torna indevido.

Ocorre que o Código deixou de prever expressamente uma quarta hipótese, casualmente a que mais se verifica nos dias atuais: a de inconstitucionalidade da lei instituidora ou majoradora de tributo.

Na inconstitucionalidade de lei, normalmente só reconhecida *a posteriori*, há também uma modificação na ordem jurídica então em vigor, à semelhança dos casos previstos no inciso III do art. 165.

Como a questão de pagamento indevido por inconstitucionalidade da norma, reconhecida posteriormente, não foi prevista pelo Código, sendo de vital importância para se identificar o *dies a quo* do prazo prescricional/decadencial para se pleitear a restituição do indébito, a jurisprudência e a doutrina, estribadas nos princípios gerais de direito e demais normas do sistema, convencionaram que, nesses casos, está-se diante de um marco ou prescrição "especial":

Com efeito, a contagem do prazo de prescrição somente pode ter início a partir de uma lesão a um direito. Isso porque, se não há lesão, não há utilidade no ato do sujeito de direito tomar alguma medida. A extinção de direito de que se trata, pelo decurso de prazo fixado em lei, atinge a faculdade conferida ao sujeito ativo para exigir a eficácia do objeto do direito subjetivo. O decurso do prazo convalesce esta lesão, como na lição de SAN TIAGO DANTAS, desde que se entenda adequadamente o direito de ação como o de agir manifestando exigibilidade ou pretensão dirigida à obtenção da eficácia substantiva do objeto do direito, *in Programa de Direito Civil*, Editora Forense, 3ª Edição, 2001, p. 345:

*"Tenho eu um direito subjetivo e podem passar os anos sem que o tempo tenha a mínima influência sobre o meu direito. Mais eis que, de repente, o meu direito entra em lesão, isto é, o dever jurídico que a ele corresponde não se cumpre: dá-se a lesão do direito. Nasce da lesão do direito o dever de ressarcir e, para mim, o direito de propor uma*

*ação para obter ressarcimento. Se, porém, deixo que passe o tempo sem fazer valer o meu direito de ação, o que acontece? A lesão do direito se cura, convalesce, a situação antijurídica torna-se jurídica; o direito anistia a lesão anterior e já não se pode mais pretender que eu faça valer nenhuma ação. Esta é a conceituação da prescrição que mais nos defende de dificuldades da matéria."*

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

As lições dos mestres MARCO AURÉLIO GRECO e HELENILSON CUNHA PONTES, in *Inconstitucionalidade da Lei Tributária – Repetição do Indébito*, Editora Dialética, 2002, obra integralmente dedicada ao tema em apreço, merecem ser destacadas, conforme p. 48, 51-52:

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

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

(...)

*Tratando-se de hipótese em que o núcleo da questão é a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo em que se apóia a exigência e em função da qual o pagamento foi realizado, a situação adquire maior complexidade, pois não se trata apenas de aferir a adequação do fato à qualificação jurídica que resulta da lei ou do ato normativo, mas é preciso considerar mais dois elementos:*

*a) a mudança de qualificação jurídica do fato (pagamento) oriunda de um pronunciamento judicial que afirma a incompatibilidade da lei ou ato normativo – com base no qual o fato foi realizado – à Constituição;*  
*e*

*b) o momento em que esta mudança de qualificação jurídica ocorre, tendo em conta o momento em que o pagamento se deu. Aos dois elementos anteriores (fato + qualificação jurídica) deve-se acrescentar um terceiro elemento que é o momento em que se realiza o juízo de adequação/inadequação da lei ou ato normativo à Constituição (juízo*

*de validade). Vale dizer, o elemento tempo passa a assumir importância capital, em razão do perfil que resulta do juízo de inconstitucionalidade que atinge a norma jurídica (...).*

*Olhando dessa perspectiva, e tendo em conta o momento em que se dá o cotejo entre o fato e o ordenamento positivo, para fins de reconhecer a qualificação jurídica que daí advém, à vista do pagamento feito, dois momentos devem ser identificados:*

*a) momento do pagamento; e*

*b) momento do julgamento da questão constitucional (pronunciamento quanto à validade).*

*Examinemos estes dois momentos.*

*Momento 1: o pagamento foi efetuado sob a vigência de uma lei ou de um ato normativo que o exigia. Estes, naquela data, estavam revestidos de presunção de constitucionalidade e o contribuinte cumpriu a norma vigente à época.*

*Portanto, no Momento 1 a qualificação jurídica de que está revestido o pagamento feito é de um pagamento devido, posto que corresponde, com exatidão, às previsões que o ordenamento positivo determinava à época e a norma estava cercada de presunção de constitucionalidade.*

*Na medida em que o pagamento é devido, não há por que falar em fluência de prazo prescricional, pois não existe actio nata, uma vez que não estão reunidos os elementos que a configuram.*

*Momento 2: num momento subsequente, sobrevém decisão judicial que declara a inconstitucionalidade da lei. Esta decisão altera a qualificação jurídica do pagamento feito, pois retira um de seus fundamentos de validade, de modo que o pagamento deixa de estar em sintonia com o ordenamento, para se tornar dele discrepante. Nesse momento, ele torna-se indevido não porque assim sempre tenha sido, mas porque passou a receber esta nova qualificação em decorrência da decisão judicial. Se nos perguntarmos, no momento imediatamente anterior à declaração de inconstitucionalidade, se os pagamentos são devidos ou indevidos, a resposta só pode ser que mantêm a qualidade de devidos, pois até aquele momento não há pronunciamento que tenha alterado tal qualificação."*

*(grifos nossos)*

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

Os mesmos autores da obra já citada prontamente refutam esta argumentação, afirmando que: a) os artigos que tratam de restituição no CTN não prevêem a hipótese de

declaração de inconstitucionalidade da norma; e b) o princípio da segurança jurídica deve ser temperado por outro que, fulcrado na presunção de constitucionalidade das leis editadas, demanda a imediata aplicação das normas editadas pelos Poderes competentes, sob pena de disfunção sistêmica.

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

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

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

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

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

*"Nesse passo, estamos perante duas posições.*

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

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

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



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

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

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

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

Nesse diapasão, a jurisprudência majoritária das mais altas Cortes do país, judiciais e administrativas, tem elencado três ocorrências que têm o condão de tornar, a posteriori, indevido o pagamento até então tido como devido. São elas: (i) declaração de inconstitucionalidade de norma tributária proferida pelo Supremo Tribunal Federal em ações de controle concentrado de constitucionalidade, como as ADINs, de efeito *erga omnes*; (ii) declaração incidental de inconstitucionalidade de norma tributária proferida pelo Supremo Tribunal Federal em ações de controle difuso de constitucionalidade, irradiando efeitos *erga omnes* a partir da publicação de resolução do Senado Federal que suspenda a execução da lei declarada inconstitucional; e (iii) lei ou ato administrativo que reconheça, implícita ou expressamente, o caráter indevido da exação.

O que há de comum nesses três casos é a modificação da ordem jurídico-tributária *após* o pagamento do tributo.

Como não é difícil de intuir, somente após se tornar indevido é que surge para o contribuinte o correspondente direito de reaver aquilo que pagou.

No tocante às hipóteses "i" e "ii" acima citadas, é pacífico o entendimento de que a declaração de inconstitucionalidade de uma norma tributária produz efeitos *ex tunc*, tornando inválidos os atos praticados sob sua vigência.

Eventual exceção a essa regra só poderia ocorrer se viesse expressamente consignada pelo Supremo Tribunal Federal na própria declaração de inconstitucionalidade da norma, para que, por exemplo, esta emanasse apenas efeitos *ex nunc*. Não havendo ressalva, a inconstitucionalidade da norma retroage ao momento em que entrou no ordenamento jurídico.

É o que prevê o artigo 102, § 2º, da Constituição Federal, combinado com os artigos 27 e 28, § único, da Lei 9.868/99, *verbis*:

CF:

Art. 102.....

*§ 2º 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 9.868/99:

*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.*

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."*

*(grifos nossos)*

Assim, tributos declarados inconstitucionais conferem ao contribuinte, a partir da indigitada declaração de inconstitucionalidade, o direito de repetir o que foi pago indevidamente.

Afora a declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF em ADIN ou Resolução do Senado Federal estendendo efeitos *erga omnes* à decisão proferida em sede de controle difuso de constitucionalidade de norma, há ainda a terceira modalidade de fato jurídico apto a tornar indevida uma determinada exação, deflagrando nesse instante o direito à sua repetição.

Trata-se de manifestação inequívoca da própria Administração, através de lei ou ato administrativo, que reconhece expressa ou tacitamente a inconstitucionalidade de um determinado tributo. Esse reconhecimento pode se exteriorizar de diferentes formas, como na dispensa da cobrança ou pagamento do tributo, na dispensa da constituição do crédito tributário a ele referente, na revogação total ou parcial na norma tributária inconstitucional, dentre outras.

A partir da edição desse ato, o contribuinte passa a ter ciência indubitável da ocorrência da violação de seu direito, dando início à fluência do prazo prescricional para que pleiteie a devolução do que pagou indevidamente.

É mais uma vez a regra encampada pelo direito pátrio atinente à prescrição, segundo a qual o prazo prescricional só tem início no dia em que o exercício do direito passou a ser possível.

Em 29.12.2004 foi editada a Lei 11.051/04 (D.O.U de 30.12.2004, retificada no D.O.U. de 4.1.2005, D.O.U de 11.1.2005 e no DOU de 16.2.2005).

Seu artigo 3º inseriu no rol do artigo 18 da Lei 10.522/2002, que dispensa a Fazenda Nacional de constituir créditos, inscrever na Dívida Ativa, ajuizar execução fiscal, bem como autorizar a cancelar o lançamento e a inscrição, a Cota de Contribuição ao IBC, revigorada pelo art. 2º do Decreto-Lei nº. 2.295, de 21 de novembro de 1986.

Após a edição da citada Lei, os artigos 18 e 19 da Lei 10.522/2002 passaram a ostentar a seguinte redação:

*Art. 18. Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente:*

*I - à contribuição de que trata a Lei nº. 7.689, de 15 de dezembro de 1988, incidente sobre o resultado apurado no período-base encerrado em 31 de dezembro de 1988;*

*II - ao empréstimo compulsório instituído pelo Decreto-Lei nº. 2.288, de 23 de julho de 1986, sobre a aquisição de veículos automotores e de combustível;*

*III - à contribuição ao Fundo de Investimento Social - Finsocial, exigida das empresas exclusivamente vendedoras de mercadorias e mistas, com fundamento no art. 9º da Lei nº. 7.689, de 1988, na alíquota superior a 0,5% (cinco décimos por cento), conforme Leis nºs 7.787, de 30 de junho de 1989, 7.894, de 24 de novembro de 1989, e 8.147, de 28 de dezembro de 1990, acrescida do adicional de 0,1% (um décimo por cento) sobre os fatos geradores relativos ao exercício de 1988, nos termos do art. 22 do Decreto-Lei nº. 2.397, de 21 de dezembro de 1987;*

*IV - ao imposto provisório sobre a movimentação ou a transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira - IPMF, instituído pela Lei Complementar nº. 77, de 13 de julho de 1993, relativo ao ano-base 1993, e às imunidades previstas no art. 150, inciso VI, alíneas "a", "b", "c" e "d", da Constituição;*

*V - à taxa de licenciamento de importação, exigida nos termos do art. 10 da Lei n.º 2.145, de 29 de dezembro de 1953, com a redação da Lei n.º 7.690, de 15 de dezembro de 1988;*

*VI - à sobretarifa ao Fundo Nacional de Telecomunicações;*

*VII - ao adicional de tarifa portuária, salvo em se tratando de operações de importação e exportação de mercadorias quando objeto de comércio de navegação de longo curso;*

*VIII - à parcela da contribuição ao Programa de Integração Social exigida na forma do Decreto-Lei n.º 2.445, de 29 de junho de 1988, e do Decreto-Lei n.º 2.449, de 21 de julho de 1988, na parte que exceda o valor devido com fulcro na Lei Complementar n.º 7, de 7 de setembro de 1970, e alterações posteriores;*

*LX - à contribuição para o financiamento da seguridade social - Cofins, nos termos do art. 7º da Lei Complementar n.º 70, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 1º da Lei Complementar n.º 85, de 15 de fevereiro de 1996.*

*X - à Cota de Contribuição revigorada pelo art. 2º do Decreto-Lei n.º 2.295, de 21 de novembro de 1986.*

*§ 1º Ficam cancelados os débitos inscritos em Dívida Ativa da União, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 100,00 (cem reais).*

*§ 2º Os autos das execuções fiscais dos débitos de que trata este artigo serão arquivados mediante despacho do juiz, ciente o Procurador da Fazenda Nacional, salvo a existência de valor remanescente relativo a débitos legalmente exigíveis.*

*§ 3º O disposto neste artigo não implicará restituição ex officio de quantia paga.*

*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 inexistam outros fundamentos relevantes, na hipótese de a decisão versar sobre:*

*I - matérias de que trata o art. 18;*

*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.*

*§ 1º Nas matérias de que trata este artigo, o Procurador da Fazenda Nacional que atuar no feito deverá, expressamente, reconhecer a procedência do pedido, quando citado para apresentar resposta, hipótese em que não haverá condenação em honorários, ou manifestar o seu desinteresse em recorrer, quando intimado da decisão judicial.*

*§ 2º A sentença, ocorrendo a hipótese do § 1, 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 não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que trata o inciso II do caput deste artigo.*

*§ 5º 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."*

*(grifos nossos)*

Ao dispensar a constituição de créditos, a inscrição na Dívida Ativa, o ajuizamento de execução fiscal, cancelando o lançamento e a inscrição relativos ao que foi exigido a título de Cota de Contribuição ao IBC, a Lei 11.051/04 reconheceu implicitamente a declaração de inconstitucionalidade da norma proferida pelo STF no julgamento do RE n.º 408.830-4-ES.

Ao reconhecer a inconstitucionalidade da citada Contribuição, dispensando a Administração Tributária de procedimentos arrecadatários nesse particular, a Fazenda Nacional admitiu a violação do direito do contribuinte, marco inicial do prazo prescricional para que este pleiteie sua restituição.

Nesse sentido, respaldado pela doutrina de Ricardo Lobo Torres, ensina com sua habitual propriedade Gabriel Lacerda Troianelli<sup>3</sup>:

*"Há que se considerar, entretanto, que nem a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade, nem a resolução do Senado Federal suspensiva de ato normativo declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, que a Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça vem hoje, pacificamente, admitindo como sendo causas de fluências de novo prazo para pleitear a compensação ou restituição de tributo indevidamente pago, encontram-se previstos na legislação como tais.*

*A jurisprudência, na verdade, teve como fundamento não a lei, mas a doutrina, que, especialmente após as lições de Ricardo Lobo Torres<sup>4</sup>, vem defendendo a existência de causas supervenientes de abertura de prazo para o contribuinte reaver tributo indevidamente pago, entre as quais a decisão do Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado e a resolução do Senado Federal, hoje pacificamente admitidas pelos Tribunais.*

*Mas não são apenas estas as duas causas supervenientes admitidas pela Doutrina, como bem demonstra Ricardo Lobo Torres, nos trechos a seguir transcritos:*

*'A restituição do indébito a causa superveniente apresenta o esquema que pode ser desdobrado em vários procedimentos ou atos distintos:*

<sup>3</sup> *Lei Interpretativa e Prescrição do Direito de Repetir: Novo Prazo para a Contribuição ao PIS, in Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 71, Editora Dialética, 2001, p. 73.*

<sup>4</sup> *TORRES, Ricardo Lobo. Restituição dos Tributos. Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 167/170.*

*(...); 2º um ato intermediário que transforma em ilegal o pagamento até então legal, e que pode ser proferido em ação judicial (decretação de nulidade e da ineficácia do negócio jurídico; declaração de inconstitucionalidade da lei em ação direta), em resolução do Senado Federal (que suspende a execução da lei declarada inconstitucional incidenter pelo STF), em lei de natureza interpretativa ou em ato ou procedimento administrativo (...).*

*(...)*

*Na declaração de inconstitucionalidade da lei a decadência ocorre depois de cinco anos da data do trânsito em julgado da decisão do STF proferida em ação direta ou da publicação da Resolução do Senado que suspendeu a lei com base em decisão proferida incidenter tantum pelo STF. Até aquela data o contribuinte só poderia exercer o seu direito se, concomitantemente, postulasse a declaração judicial de inconstitucionalidade. Esse, entretanto, seria outro tipo de processo de restituição, sujeito às regras do CTN, como vimos no Título II, inconfundível com o que decorre de uma decretação de inconstitucionalidade com eficácia erga omnes. Na hipótese de que se cuida já existe a prejudicialidade da questão da inconstitucionalidade. Logo, a partir da data em que se adquiriu eficácia erga omnes a declaração é que se contará o prazo da decadência. Nem haverá justificativa para restringir o direito do contribuinte, contando o prazo a partir do pagamento (legal e devido), pois serviria de estímulo à multiplicação de repetitórias dirigidas, concomitantemente, contra a constitucionalidade da lei.*

*O mesmo argumento e a mesmíssima conclusão se impõe para os casos de lei interpretativa. Também aí, a nosso ver o prazo de decadência se intenciona da data da publicação da lei que incorporou, em texto formal, os julgados”.*

No mesmo sentido, é copiosa a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais e Conselho de Contribuintes:

**Número do Recurso: 119471**

**Câmara: SEGUNDA-CÂMARA**

**Número do Processo: 10183.002651/99-73**

**Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO**

**Matéria: RESTITUIÇÃO/COMP PIS**

**Recorrente: ELÉTRICA CUIABANA LTDA**

**Recorrida/Interessado: DRJ-CAMPO GRANDE/MS**

**Data da Sessão: 05/12/2002 08:00:00**

**Relator: Antônio Carlos Bueno Ribeiro**

Decisão: **ACÓRDÃO 202-14475**  
Resultado: **NPQ - NEGADO PROVIMENTO POR QUALIDADE**

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos: I) Acolheu-se a preliminar para afastar decadência; II) no mérito: a) por unanimidade de votos, deu-se provimento parcial ao recurso, quanto à semestralidade; e b) pelo voto de qualidade, negou-se provimento ao recurso, quanto aos expurgos inflacionários. Vencidos os Conselheiros Eduardo da Rocha Schmidt, Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Ementa: **NORMAS PROCESSUAIS - RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO DE INDÉBITO - DECADÊNCIA.** O prazo para pleitear a restituição ou compensação de tributos pagos indevidamente é sempre de 05 (cinco) anos, distinguindo-se o início de sua contagem em razão da forma em que se exterioriza o indébito. Se o indébito exsurge da iniciativa unilateral do sujeito passivo, calcado em situação fática não litigiosa, o prazo para pleitear a restituição ou a compensação tem início a partir da data do pagamento que se considera indevido (extinção do crédito tributário). Todavia, se o indébito se exterioriza no contexto de solução jurídica conflituosa, o prazo para desconstituir a indevida incidência só pode ter início com a decisão definitiva da controvérsia, como acontece nas soluções jurídicas ordenadas com eficácia erga

omnes, pela edição de Resolução do Senado Federal para expurgar do sistema norma declarada inconstitucional, ou na situação em que é editada Medida Provisória ou mesmo ato administrativo para reconhecer a impertinência de exação tributária anteriormente exigida.

*Decadência – Pedido de Restituição – Termo Inicial*

*Em caso de conflito quanto à legalidade da exação tributária, o termo inicial para contagem do prazo decadencial do direito de pleitear a restituição de tributo pago indevidamente inicia-se:*

*a) da publicação do acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal em ADIn;*

*b) da Resolução do Senado que confere efeito erga omnes à decisão proferida inter partes em processo que reconhece inconstitucionalidade de tributo;*

*c) da publicação de ato administrativo que reconhece caráter indevido de exação tributária.*

*(CSRF-1ª Turma, Acórdão n.º CSRF/01-03.491, rel. Cons. Wilfrido Augusto Marques, j. 17.9.2001, DOU 30.10.2002, p. 62); (CSRF-1ª Turma, Acórdão n.º CSRF/01-03.239, rel. Cons. Wilfrido Augusto Marques, j. 19.3.2001, DOU 2.10.2001, p. 19)*

**Número do Recurso: 128622**

**Câmara: SEXTA CÂMARA**

**Número do Processo: 13678.000008/99-41**

**Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO**

**Matéria: ILL**

**Recorrente: CIA. AGRO PASTORIL DO RIO GRANDE**

**Recorrida/Interessado: DRJ-JUIZ DE FORA/MG**

**Data da Sessão: 11/07/2002 00:00:00**

**Relator: Wilfrido Augusto Marques**

**Decisão: Acórdão 106-12786**

Resultado: **OUTROS – OUTROS**

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, AFASTAR a decadência do direito de pedir da recorrente e DETERMINAR a remessa dos autos à repartição de origem para apreciação do mérito.

Ementa: **DECADÊNCIA - PEDIDO DE RESTITUIÇÃO - TERMO INICIAL - Em caso de conflito quanto à inconstitucionalidade da exação tributária, o termo inicial para contagem do prazo decadencial do direito de pleitear a restituição de tributo pago indevidamente inicia-se: a) da publicação do acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal em ADIN; b) da Resolução do Senado que confere efeito erga omnes à decisão proferida inter partes em processo que reconhece inconstitucionalidade de tributo; c) da publicação de ato administrativo que reconhece carácter indevido de exação tributária.**

Decadência afastada.

Merece ainda ser transcrito o voto proferido no Acórdão CSRF/01-03.225, de 19.03.2001, de relatoria do preclaro Conselheiro Antonio de Freitas Dutra, Presidente da 2.º Câmara do 1.º Conselho de Contribuintes:

*"Em que momento houve a extinção do crédito tributário? A resposta mais óbvia seria – no mês que o imposto passou a indevido ..... As regras definidas pelos artigos 165 e 168 da Lei n.º 5.172 de 25/10/66 – Código Tributário Nacional, pelas características próprias do caso em pauta, não podem ser literalmente aplicadas ..... não há como aplicar a regra inserida no inciso I do art. 168 do CTN que o direito de pleitear a restituição é de cinco anos da extinção do crédito tributário. Primeiro, porque na época era incabível qualquer pedido de restituição uma vez que, até então, esta espécie de rendimento era considerada tributável, tanto na esfera administrativa como na judiciária. Segundo, em nome do princípio de segurança jurídica não se pode admitir a hipótese de que a contagem para o exercício de um*

*direito TENHA INÍCIO antes da data de sua AQUISIÇÃO. Como é que o contribuinte poderia pedir RESTITUIÇÃO daquilo que legalmente foi retido e recolhido? O contribuinte só adquire o direito de requerer a devolução daquele imposto, que num dado momento foi considerado indevido, por um novo ato legal ou decisão judicial transitada em julgado. No caso aqui enfocado, aplica-se a norma inserida no inciso I do art. 165 do Código Tributário Nacional .... No momento que o pagamento do imposto foi considerado indevido, cabe à administração por dever de ofício, devolve-lo. A regra é a administração devolver o que sabe que não lhe pertence, a exceção é o contribuinte ter que requerê-la e, neste caso, só poderia fazê-lo a partir do momento que adquiriu o direito de pedir a devolução..... "*

A propósito do que consignou o ilustre jurista Gabriel Troianelli, cumpre destacar que, no âmbito dos processos administrativo-tributários federais, há sim norma positiva que contempla as três efemérides reconhecidas pela jurisprudência, como marcos de irradiação de efeitos *erga omnes* à declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF.

É o dispositivo do Regimento Interno que faculta aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação, em virtude de inconstitucionalidade, de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo em vigor.

Com efeito, o artigo 22A do Regimento Interno, introduzido pelo art. 5º da Portaria MF nº. 103, de 23/04/2002, **autoriza** os Conselhos de Contribuintes a afastar a aplicação de normas que embasem a exigência de crédito tributário cujo reconhecimento de sua inconstitucionalidade tenha alcançado efeitos *erga omnes*, ou seja: (i) que já tenham sido declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal. Se em ação direta, após a publicação da decisão; se pela via incidental, após a publicação da resolução do Senado Federal que suspender a execução do ato (art. 22º, § único, I); ou (ii) cuja aplicação [de tais normas] tenha sido dispensada por ato do próprio Secretário da Receita Federal ou do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, determinando a desistência das correspondentes execuções fiscais.

Ora, sendo defeso aos Conselhos de Contribuintes pronunciar a inconstitucionalidade de norma, só cabendo afastar sua aplicação naquelas únicas hipóteses, ou seja, quando já houver o reconhecimento [prévio e de efeitos *erga omnes*] de sua inconstitucionalidade, é de se concluir que tais eventos foram positivados pela legislação (Regimento Interno) como fatos modificadores da ordem jurídica antes em vigor.

Se tais fatos modificam a ordem jurídica então em vigor, tornando, *in casu*, indevido aquilo que até ali era devido, por uma questão de lógica hermenêutica devem ser considerados como o *dies a quo* do prazo para se pleitear a restituição do tributo, somente reputado inconstitucional, repita-se, após a ocorrência de um dos fatos (marcos temporais) previstos na legislação.

Finalmente, resta esclarecer que à dispensa de constituição de créditos veiculada pela Lei 11.051/04 veio se somar a Resolução do Senado Federal nº. 28, de 21 de junho de 2005 (DOU 22.6.05), que suspendeu a execução dos “arts. 2º e 4º do Decreto-Lei nº. 2.295, de 21 de novembro de 1986, em virtude de declaração de inconstitucionalidade em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário nº. 408.830-4 - Espírito Santo”.

*In casu*, sendo a Lei 11.051/04 anterior à Resolução 28/2005 do Senado Federal, é da primeira que se deve contar o prazo prescricional/decadencial para o pedido de restituição do contribuinte.

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

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

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

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

*- Recurso não conhecido."*

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

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

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

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

*Embargos parcialmente providos."*

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

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

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

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

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

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

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

*Deveras.*

*Dispõe o artigo 37 da Constituição Federal que:*

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

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

*É justamente isso que aborda o Parecer da Advocacia Geral da União n.º 01/96<sup>5</sup>, citado no acórdão recorrido, da lavra do ilustre Consultor da União Mirtô Fraga, devidamente aprovado pelo Senhor Presidente da República, ao discorrer sobre correção monetária de indébito tributário antes do advento da Lei 8.383/91 (norma esta que instituiu a UFIR), sendo importante transcrever excertos seus:*

*“29. Na verdade, a correção monetária não constitui um ‘plus’ a exigir expressa previsão legal. É, antes, atualização da dívida (devolução da quantia indevidamente cobrada a título de tributo), decorrência natural*

<sup>5</sup> DOU 17/01/96

*da retenção indevida; constitui expressão atualizada do quantitativo devido.*

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

*"... Com a unanimidade absoluta dos Tribunais e Juizes decidindo no mesmo sentido, persistir a Administração em orientação diversa, sabendo que, se levada aos Tribunais, terá de reconhecer, porque existente, o direito invocado, é agir contra o interesse público; é desrespeitar o direito alheio, é valer-se de sua autoridade para, em benefício próprio, procrastinar a satisfação de direito de terceiros, procedimento incompatível com o bem público para cuja realização foi criada a sociedade estatal e da qual a Administração, como o próprio nome o diz, é a gestora. A Administração não deve, desnecessária e abusivamente, permitir que, com sua ação ou omissão, seja o Poder Judiciário assoberbado com causas cujo desfecho todos já conhecem. O acúmulo de ações dispensáveis ocasiona o emperramento da máquina judiciária, prejudica e retarda a prestação jurisdicional, provoca, enfim, pela demora no reconhecimento do direito, injustiças, pois, como, na célebre Oração aos Moços, disse Rui Barbosa, "justiça atrasada não é justiça, senão injustiça qualificada e manifesta." (edição da Casa de Rui Barbosa, Rio, 1956, p. 63). E, para isso, o Poder Público não deve e não pode contribuir..."*

*Com toda a certeza, conforme bem apontou o douto parecerista, receber um valor intrínseco de tributo indevido e devolvê-lo em montante inferior é tanto imoral quanto ilegal. É o mesmo que receber um veículo e devolver tão-somente os pneus. Por isso impõe-se a correção plena, até mesmo porque não havia, até o advento da Lei n.º 8.383/91, norma ou regime jurídico que estabelecesse regra em sentido contrário, a estabelecer índice menor expurgado.*

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

*Nesse passo, vale salientar, por certo, que a Norma de Execução Conjunta COSIT/COSAR n.º. 8/97 não tem altivez suficiente para ludibriar a integral correção do indébito, sob pena de se permitir que um ato de cunho interna corporis, sem publicidade oficial, transmude-*

*se em verdadeira lei de correção monetária, o que seria absoluto absurdo. Dela só se pode extrair o reconhecimento do próprio fisco de que houve inflação a corroer o valor indevidamente recolhido, mais nada. E, em havendo inflação, a correção há de ser plena, sempre que vigente no sistema jurídico o instituto da correção monetária.*

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

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

*“Após esse breve intróito, deve-se fazer uma análise dos índices a serem utilizados para efetuar a atualização monetária. A UFIR somente foi instituída, sendo utilizada para atualizar inclusive débitos tributários, pela Lei n.º. 8.383/91, prestando-se para atualizar valores a partir de janeiro de 1992, até dezembro de 1995. A partir de então a taxa SELIC passou a ser utilizada para atualização nos pedidos de ressarcimento/restituição (Lei n.º. 9.250/95 c.c. 9.532/97).*

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

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

*De fevereiro de 1986, até dezembro de 1988 o índice utilizado oficialmente para medir a inflação era a OTN, que, por sua vez, era calculada com base no IPC/IBGE. Pode-se dizer, portanto que o IPC/IBGE era o índice oficial. A OTN, contudo, foi extinta com o advento do “Plano Verão”, implementado pela Medida Provisória n.º. 32/89, posteriormente convertida na Lei n.º. 7.730/89.*

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

*A inflação do mês de janeiro, dessa forma, não seria levada em conta. Essa a lógica contemplada pela Norma de Execução Conjunta SRF COSIT/COSAR n.º. 08/97, haja vista que o mês de jan/89 não apresenta qualquer índice de inflação. Portanto, apesar da Norma utilizar o IPC a partir de 1988 – pois este era o verdadeiro indicador da inflação já*

*que a OTN era corrigida de acordo com ele – no mês de jan/89, nenhum índice foi considerado.*

*Obviamente, tal sistemática não merece prosperar, como acertadamente decidiu a R.Sentença, na esteira de reiterada jurisprudência do STJ (REsp. n.º 23.095-7, REsp. n.º 17.829-0, entre outros). A inflação expurgada referente ao mês de janeiro deve, portanto, ser considerada para fins de atualização monetária.*

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

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

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

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

*Nos meses de março a janeiro de 1991 o índice a ser aplicado, segundo a R. Sentença, é o IPC/IBGE. Em inúmeros julgados, o STJ já firmou entendimento de ser aplicável o índice de 84,32% para o mês de março de 1990 (REsp n.º 81.859, REsp. n.º 17.829-0, entre outros) A Norma de Execução Conjunta n.º 08/97, contudo, utiliza-se do BTN de 41,28% para proceder à atualização monetária.*

*O mesmo ocorre com os meses de abril e maio de 1990, quando os índices do IPC, respectivamente de 44,80% e 7,87% não são levados em conta pela NEC n.º 08/97 que se vale do BTN de 0,0% e 5,38%. O STJ, também em referência a estes meses tem decidido que devem prevalecer os valores do IPC (REsp. n.º 159.484, REsp. n.º 158.998, REsp n.º 175.498, entre outros). “*

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

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

*PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EXISTÊNCIA DE OMISSÃO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. CORREÇÃO MONETÁRIA. APLICAÇÃO DOS ÍNDICES QUE MELHOR REFLETEM A REAL INFILAÇÃO À SUA ÉPOCA. JURÓS DE MORA.*

**ART. 161, § 1º, DO CTN. SUCUMBÊNCIA. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. PRECEDENTES.**

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

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

3. Este Tribunal tem adotado o princípio de que deve ser seguido, em qualquer situação, o índice que melhor reflita a realidade inflacionária do período, independentemente das determinações oficiais. Assegura-se, contudo, seguir o percentual apurado por entidade de absoluta credibilidade e que, para tanto, merecia credenciamento do Poder Público, como é o caso da Fundação IBGE. É firme a jurisprudência desta Corte que, para tal propósito, há de se aplicar o IPC, por melhor refletir a inflação à sua época.

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

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

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

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

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

- Recurso especial conhecido e provido "

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

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - AUTÔNOMOS, ADMINISTRADORES E AVULSOS - RESTITUIÇÃO - CORREÇÃO MONETÁRIA - IPC - INPC - UFIR - RECURSO ESPECIAL - FALTA DE ATENDIMENTO AOS PRESSUPOSTOS ESSENCIAIS DE ADMISSIBILIDADE - NÃO

**CONHECIMENTO - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - VIOLAÇÃO  
AO ARTIGO 535 DO CPC - INOCORRÊNCIA.**

*No cálculo da correção monetária dos valores a serem compensados, o*

*IPC é o índice a ser aplicado nos meses de março de 1990 a fevereiro de 1991 e, a partir da promulgação da Lei 8177/91, o INPC. No período de janeiro de 1992 a 31.12.95, os créditos tributários devem ser reajustados pela UFIR, sendo indevida a adoção do IGPM nos meses de julho a agosto de 1994.*

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

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

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

*"RESP 165945, SEGUNDA TURMA, 07/05/1998:*

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

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

*III - Recurso conhecido e provido."*

*Ex positis, voto no sentido de negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional."*

*(grifos nossos)*

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

*Processo n.º: 13674.000107/99-90*

*Recurso n.º: 301-124000*

*Matéria: RESTITUIÇÃO – COMPENSAÇÃO – JUROS E EXPURGOS*

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

*Recorrida: 1ª CÂMARA – 3º CONSELHO DE CONTRIBUINTES*

*Interessada: INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CAFÉ IRMÃOS JULIO LTDA*

*Sessão de: 06 DE JULHO DE 2004.*

*Acórdão: CSRF/03-04.108*

*I. RECURSO DA FAZENDA NACIONAL. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. - Não atendidos, pela Procuradoria da Fazenda Nacional, os pressupostos de admissibilidade do Recurso Especial de Divergência interposto.*

*Recurso não conhecido.*

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

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

*Provido o Recurso Especial do Contribuinte.*

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

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

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

*"PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA (ARTS. 496, VIII, E 546, I, CPC). JUROS. TAXA SELIC. CTN, ART. 161, § 1º.*

*1. "Juros moratórios de 1% (um por cento) ao mês (art. 161, § 1º, do CTN), com a incidência a partir do trânsito em julgado (art. 167, parágrafo único, do CTN) até 31/12/94, com aplicação dos juros pela taxa SELIC só a partir da instituição da Lei n.º. 9.250/95, ou seja, 01/01/1995" - EREsp 193.453-SC, Primeira Seção, Rel. Min. José Delgado.*

*2. Precedentes.*

*3. Embargos acolhidos."*



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*2. Recurso especial provido."*

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



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

*I - Consoante entendimento firmado pela egrégia Primeira Seção do STJ, é garantido o recolhimento do PIS, nos termos da Lei Complementar n.º 07/70, sem correção monetária da base de cálculo.*

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

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

*IV - Recurso parcialmente provido."*

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

**"TRIBUTÁRIO. AGRAVOS REGIMENTAIS. RECURSO ESPECIAL. COMPENSAÇÃO. FINSOCIAL. TRIBUTOS DIVERSOS. IMPOSSIBILIDADE. CORREÇÃO MONETÁRIA. EXPURGOS INFLACIONÁRIOS. JUROS. MATÉRIA NÃO DEBATIDA. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. LEI N.º 9.250/95. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO.**

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

*- A correção monetária, para os valores a serem compensados, tem como indexador, para o período de março/90 a janeiro/91, o IPC, relativamente ao de fevereiro/91 a dezembro/91, o INPC (Lei n.º 8.177/91), e, a partir de janeiro/92, a UFIR, na forma preconizada pela Lei n.º 8.383/91, incluídos nestes índices a inflação expurgada pelos planos econômicos.*

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

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

*- É pacífico no Superior Tribunal de Justiça o entendimento de que, não havendo lançamento por homologação ou qualquer outra forma,*

*prazo decadencial só começa a correr após decorridos cinco anos da ocorrência do fato gerador, somados mais 05 (cinco) anos.*

*- Agravos regimentais improvidos."*

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

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

Destarte, afastada a preliminar de prescrição/decadência, e reconhecida a inconstitucionalidade originária do Decreto-Lei n.º 2.295/86 pela dispensa de constituição de créditos veiculada pela Lei 11.051/04, resta a este Colegiado DAR PROVIMENTO ao recurso do Contribuinte para fim de deferir a restituição dos valores recolhidos indevidamente com a devida atualização monetária, incluindo-se, pois, na Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR n.º 08/97, apenas os expurgos inflacionários de 42,72% (jan/89), 10,14% (fev/89), 84,32% (mar/90), 44,80% (abr/90), 7,87% (maio/90), e 21,87% (fev/91) pacificados no seio da jurisprudência, devendo ser aplicada, a partir de 1º de janeiro de 1996, a taxa referencial SELIC."

É como voto.

Sala das Sessões, em 15 de agosto de 2007

MARCEL EDER COSTA - Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO, Redator

Conforme sobejamente relatado, a decisão *a quo* que motivou o recurso voluntário trazido a julgamento por este colegiado não enfrentou o mérito do pedido de restituição, pois entendeu, assim como entende este relator, que o pedido de restituição debatido encontrava-se prescrito na data da sua formulação.

Ocorre que tal preliminar foi superada por esta Terceira Câmara, nos termos do voto do relator.

Nessa esteira, apesar da judiciosa explanação sobre o que denominou Princípio da Causa Madura, penso que, a celeridade processual cede espaço à amplitude do direito de defesa, expresso no art. 5º, inciso LV da Constituição Federal de 1988, do qual o duplo grau de jurisdição representa um dos mais importantes desdobramentos, eventualmente ameaçados pela supressão da manifestação da autoridade *a quo* acerca do mérito do pedido.

Em assim sendo, voto no sentido de devolver os autos ao órgão julgador de 1ª instância, a fim de que seja proferido o julgamento do mérito do pedido, medida que, registre-se, vem sendo reiteradamente adotada por este Colegiado nos processos que em que se debate a restituição do Finsocial que tenham sido indeferidos sem julgamento do mérito, como, v.g. os Acórdãos 303-32167, 303-34290 e 303-34025.

É como voto.

Sala das Sessões, em 15 de agosto de 2007

  
LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO – Redator

## Declaração de Voto

Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro

Trata-se de recurso voluntário manejado contra acórdão prolatado pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo, que, em sede de manifestação de inconformidade, manteve indeferimento de pedido de restituição de contribuição para o Instituto Brasileiro Café, tributo cuja base legal para sua cobrança foi objeto de declaração incidental de inconstitucionalidade nos autos do Recurso Extraordinário nº 408.830-4 - ES e, em seguida, teve sua execução suspensa por meio da Resolução do Senado Federal nº 28, de 21 de junho 2005.

Pedi vistas ao presente processo no intuito de aprofundar a leitura da legislação, da doutrina e da jurisprudência que disciplina a matéria sob exame, especialmente no que se refere à forma de contagem do prazo prescricional do direito de solicitar repetição de tributo cuja cobrança ou majoração tenha sido declarada inconstitucional.

Como é possível concluir, a partir da análise da jurisprudência deste Terceiro Conselho, este Colegiado firmou norte no sentido de que seria possível, por aplicação dos princípios da segurança jurídica, da isonomia ou da moralidade administrativa, divisar interpretação conforme a Constituição dos art. 165, I<sup>6</sup> e 168, I<sup>7</sup> do Código Tributário Nacional capaz de instituir hipótese de reabertura de prazo prescricional não contemplada na letra da norma codificada, a exemplo dos votos condutores dos acórdãos 303-32.515, 303-32.947, 303-32.948 e 303-33.051.

A tese reiteradamente referendada seria a de que, no caso de tributos declarados inconstitucionais em sede de controle difuso, o termo inicial do prazo para a prescrição do direito de pleitear restituição seria fixado pela publicação da Resolução do Senado Federal que suspendeu definitivamente a aplicação do dispositivo esgrimido.

Tratando-se de controle concentrado, o *dies a quo* passaria a ser a publicação do acórdão onde o Supremo Tribunal Federal que declarou a inconstitucionalidade da cobrança.

Pacificou-se, noutra giro, o entendimento de que, independentemente da modalidade de controle da constitucionalidade, considera-se como início da contagem do prazo prescricional a data da publicação da lei que dispense os agentes públicos de adotar providências tendentes à cobrança dos tributos declarados inconstitucionais.

Vislumbra-se, nessa medida, ao meu ver voltada para a organização da administração tributária, um ato de reconhecimento da ilegalidade da exação, ou, por via

<sup>6</sup> Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos: I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

<sup>7</sup> 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.

indireta, do próprio indébito, igualmente capaz de irromper nova fluência do prazo prescricional.

Assim sendo, em nome do que se denominou Segurança Sistêmica, garantir-se-ia, ao contribuinte que não questionara anteriormente a cobrança declarada inconstitucional, o direito de fazê-lo no prazo de cinco anos, contados da publicação do ato, independentemente da data de pagamento dos tributos.

Mesmo conhecendo a inquestionável qualificação dos meus pares, peço vênia para discordar dessas três linhas de raciocínio, pois penso que o julgamento do litígio com base naqueles fundamentos, pacificamente superados no âmbito do poder judiciário, desafia, em primeiro lugar, o princípio da legalidade administrativa, dogmatizado no art. 37 da Constituição Federal de 1988 e, em segundo, os limites da competência regimental deste Colegiado.

Ao meu ver, o esforço de conciliação entre a lei e os princípios invocados é tal que se superam os limites da exegese, produzindo, de tal sorte uma solução *de lege ferenda*, ou seja, que inova em relação ao ordenamento vigente.

#### 1- Conflito entre o CTN e os princípios constitucionais.

O principal argumento invocado para a solução do litígio nas bases motivadoras da presente divergência seria o aparente conflito entre os artigos 165, I e 168, I do Código Tributário Nacional, ao meu ver, formalmente aptos a uma solução *de lege lata* para o caso debate, e os pré-falados princípios constitucionais, vistos como hierarquicamente superiores aos primeiros, e, conseqüentemente, capazes de afastar a sua aplicação por meio do critério *Lex superior*.

Ocorre que tal solução, data vênia, revela-se incongruente com o próprio regime constitucional que se propõe a preservar, eis que viola o princípio da legalidade, consolidado pelo mesmo regime. Demonstro.

Viola o princípio da legalidade em função de que, conforme reconhecido pela pródiga doutrina que defende a tese ora combatida, que conta com a adesão de juristas da envergadura de Gabriel Lacerda Troianelli<sup>8</sup>, Ricardo Lobo Torres<sup>9</sup>, Marco Aurélio Greco e Helenilson Cunha Pontes<sup>10</sup>, a interrupção proposta efetivamente não encontra espeque no Código Tributário Nacional.

Na medida em que ponderações dos autores já foram cuidadosamente transcritas nos votos vencedores, peço licença para acrescentar apenas conclusões desenvolvidas por Marco Aurélio Greco e Helenilson Cunha Pontes:<sup>11</sup>

*“À vista da exposição feita, podemos resumir esta segunda parte afirmando:*

<sup>8</sup> *Lei Interpretativa e Prescrição do Direito de Repetir: Novo Prazo para a Contribuição ao PIS*, in Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 71, Editora Dialética, 2001.

<sup>9</sup> *Restituição dos Tributos*. Rio de Janeiro. 1983. Forense.

<sup>10</sup> *Inconstitucionalidade da Lei Tributária. – Repetição do Indébito*. São Paulo. 2002. Dialética.

<sup>11</sup> *op. cit.*, p. 53

*1- O CTN não regula a repetição do indébito no caso de inconstitucionalidade da lei; os prazos que prevê pressupõem a validade da lei perante a Constituição Federal;" (grifei)*

Na opinião dos mesmos autores, afastado o CTN, haveria de se aplicar o vetusto Decreto nº 20.910/32. Senão vejamos:

*"Na medida em que não é aplicável a norma específica para o campo tributário (o CTN), a hipótese é reconduzida à disciplina geral da prescrição que corre a favor do Poder Público. Vale dizer, tem aplicação a norma do artigo 1º Decreto nº 20.910/32, que prevê:<sup>12</sup>*

*Artigo 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 ou fato do qual se originaram."*

Em um primeiro momento, poder-se-ia concluir que essa seria, portanto, a base legal para acatamento do pedido.

Ocorre que inobstante a inquestionável qualificação jurídica dos autores, tal solução, ao meu ver, seria impraticável, especialmente no âmbito deste Colegiado.

Em primeiro lugar, em respeito à regra gizada no art. 146, III, "b" da Constituição de 1988<sup>13</sup>, normas gerais relativas à obrigação, crédito, prescrição e decadência tributários só podem ser estabelecidas por meio de lei complementar. Faltaria, portanto, ao citado decreto o *status* exigido pela Carta Magna.

Em segundo, conforme endossado por pródiga jurisprudência do STJ, o decreto em análise foi igualmente considerado inaplicável às relações obrigacionais de natureza tributária, em função da aplicação do critério da *Lex specialis*. Se não regula relações de natureza tributária não pode ser utilizado como base para solução de um litígio no âmbito deste Conselho.

À guisa de exemplo, trago à colação as seguintes manifestações judiciais:

a) REsp nº 786721 - RJ, de relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, publicado no DJ de 09/10/2006:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DOS DISPOSITIVOS COM INTERPRETAÇÃO DIVERGENTE POR PARTE DOS TRIBUNAIS. SÚMULA 284/STF. IPTU, TIP E TCLLP. SERVIÇOS PÚBLICOS ESPECÍFICOS E DIVISÍVEIS. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. TERMO A QUO DO PRAZO PRESCRICIONAL. EXECUÇÃO FISCAL EM CURSO. AJUIZAMENTO DE AÇÃO ANULATÓRIA DO DÉBITO. POSSIBILIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. REEXAME DEPROVA. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 07/STJ.*

<sup>12</sup> op. cit. p. 73

<sup>13</sup> "Art. 146. Cabe à lei complementar: III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;"

(...)

*3. Em se tratando de tributos cujo lançamento se dá de ofício, como é o caso do IPTU, o prazo quinquenal para se pleitear a repetição do indébito tem como termo inicial a data de extinção do crédito tributário pelo pagamento. Prevalência da aplicação dos artigos 156, I, 165, I e 168, I, do CTN sobre o artigo 1º do Decreto 20.910/32. Jurisprudência pacífica nas 1ª e 2ª Turmas do STJ. (grifei)*

b) REsp nº 737.294 - RJ, de relatoria da Ministra Eliana Calmon, publicado no DJ de 27.06.2005.

*"PROCESSUAL CIVIL – TRIBUTÁRIO – IPTU – TCCLP – TIP – ILEGALIDADE – PRESCRIÇÃO NA FORMA DO CTN – FIXAÇÃO DE HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS – ÓBICE DA SÚMULA 282/STF.*

*1. Na hipótese de repetição de indébito tributário tem aplicabilidade, quanto à prescrição, as regras do CTN, que é norma especial com relação aos preceitos do Decreto 20.910/32. (grifei)*

*2. Recurso conhecido em parte e improvido"*

Nessa linha, penso, portanto, que a inexistência de Lei em sentido formal ou material que apóie a jurisprudência administrativa da qual ora se diverge, faz com que a mesma entre em conflito com o princípio da legalidade, insculpido no art. 37 da Constituição Federal de 1988<sup>14</sup>, na medida em que, uma vez afastada a regra jurídica formalmente vigente, simplesmente não existe outra de igual concretude para ser aplicada.

Nesse ponto, não custa lembrar que, sob o ponto de vista da atuação da Administração Pública, onde inegavelmente está inserida este Colegiado, dito princípio assume feições diversas da prevista no art. 5º, II da CF de 1988<sup>15</sup>, denominado Autonomia da Vontade. Diferentemente deste último, à Administração Pública só é permitido fazer aquilo que a lei (regra jurídica) prevê.

Sobre esse aspecto, peço licença para trazer a lição de JJ Gomes Canotilho<sup>16</sup>, que assim esquadrinha os diferentes ângulos de atuação do princípio em discussão:

*"O princípio da legalidade postula dois princípios fundamentais: o princípio da supremacia ou prevalência da lei (Vorrang des Gesetzes) e o princípio da reserva de lei (Vorbehalt des Gesetzes). Estes princípios permanecem válidos, pois num Estado democrático-constitucional a lei parlamentar é, ainda, a expressão privilegiada do princípio democrático (daí a sua supremacia) e o instrumento mais apropriado e seguro para definir os regimes de certas matérias, sobretudo dos direitos fundamentais e da vertebração democrática do Estado (daí a reserva de lei). De uma forma genérica, o princípio da supremacia da lei e o princípio da reserva de lei apontam para a*

<sup>14</sup> "Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência..."

<sup>15</sup> "II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;"

<sup>16</sup> Canotilho, Joaquim José Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra, Portugal, Almedina, 2000, 7ª Edição, p. 256

*vinculação jurídico-constitucional do poder executivo (cfr., infra. fontes de direito e estruturas normativas)". (grifei)*

Ou seja, como é cediço, o princípio da legalidade é o alicerce do Estado de Direito e, nessa condição, irradia seus efeitos sobre os demais valores defendidos no plano constitucional, inclusive sobre a Segurança Jurídica, invocado como fundamento para a decisão em debate.

Nesse aspecto, recorro à lição de Sacha Calmon Navarro - membro de corrente doutrinária contrária àquela que inspirou a prolação dos votos vencedores - que, baseado na doutrina alemã<sup>17</sup>, pontifica:

*"O conceito de segurança jurídica é considerado conquista especial do Estado de Direito. Sua função é a de proteger o indivíduo de atos arbitrários do poder estatal, já que as intervenções do Estado nos direitos dos cidadãos podem ser muito pesadas e, às vezes, injustas. No entanto, se tais intervenções têm base em lei e visam o bem-estar público, será preciso decidir-se pela avaliação conjunta do interesse coletivo e do interesse do particular afetado para se aferir a juridicidade (conformação do direito) da medida estatal. Esse princípio é freqüentemente denominado 'princípio da proporcionalidade'..." (grifei).*

Poder-se-ia então argumentar que a solução ora discutida seria então resultado do sopesamento entre os princípios constitucionais aparentemente conflitantes, mediante a redução da "força" do princípio da legalidade.

Ocorre que essa solução só seria possível, penso, se os princípios constitucionais invocados possuíssem o mesmo grau de concretude das normas cuja aplicação tem sido afastada.

Ou seja, se os princípios em conflito pudessem ser traduzidos em regras jurídicas, passíveis de aplicação imediata, independente de lei complementar ou ordinária.

Nesse ponto, é importante reforçar que, malgrado seu poder, que os torna aptos a, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho<sup>18</sup>, informar e iluminar a compreensão de *segmentos normativos*, os princípios invocados, a bem da verdade, não são regras jurídicas, conforme a que precisa lição de Alexy, para quem os primeiros, enquanto "mandatos de otimização"<sup>19</sup>, assim se distinguem das últimas:

*"El punto decisivo para la distinción entre reglas y principios es que los principios son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes. Por lo tanto, los principios son mandatos de optimización, que están caracterizados por el hecho de que pueden ser cumplidos en*

<sup>17</sup> STEIN Torstein, *A Segurança Jurídica na Ordem Legal da República Federal da Alemanha*, apud Navarro, Sacha Calmon, Reflexões Sobre o Artigo 3º da Lei Complementar 118. Segurança Jurídica e a Boa-Fé como Valores Constitucionais. As Leis Interpretativas no Direito Tributário Brasileiro. Disponível em [http://www.sacha.adv.br/admin/arq\\_publica/bc7f621451b4f5df308a8e098112185d.pdf](http://www.sacha.adv.br/admin/arq_publica/bc7f621451b4f5df308a8e098112185d.pdf)

<sup>18</sup> *Curso de direito tributário*. 3ª edição, p.72

<sup>19</sup> *Teoría de los Derechos Fundamentales*, apud Inocêncio Mártires Coelho. *Interpretação Constitucional*. Porto Alegre, 1997, Sérgio Antonio Fabris Editor, p. 85.

*diferente grado y que la medida debida de su cumplimiento no sólo depende de las posibilidades reales sino también de las jurídicas. El ámbito de las posibilidades jurídicas es determinado por los principios y reglas opuestos. En cambio, las regias son normas que sólo pueden ser cumplidas o no. Si una regla es válida, entonces de hacerse exactamente lo que el exige, ni más ni menos. Por lo tanto, las reglas contienen determinaciones en el ámbito de lo fáctica y jurídicamente posible. Esto significa que la diferencia entre reglas y principios es cualitativa y no de grado. Toda norma es o bien una regla o un principio" (grifei)*

Como esclarece José Afonso da Silva<sup>20</sup>, apesar de sempre vigentes, as normas principiológicas constitucionais normalmente não reúnem todos os elementos necessários para sua incidência direta. Às vezes, falta-lhes o que Alexy definiu como "possibilidade jurídica". Daí porque, desenvolveu o mestre paulista a clássica distinção entre normas de eficácia plena, contida e limitada:

*"Quando essa regulamentação normativa é tal que se pode saber, com precisão, qual a conduta positiva ou negativa a seguir relativamente ao interesse descrito na norma, é possível afirmar-se que está é completa e jurídicamente dotada de plena eficácia".*

Ainda sob o prisma da concretude, esclarecem Manuel Atienza e Juan Ruiz Manero<sup>21</sup> que as regras:

*"constituem concreções relativas às circunstâncias genéricas que constituem suas condições de aplicação, derivadas do balanço entre os princípios relevantes em ditas circunstâncias. Estas concreções, constituídas pelas regras, pretendem ser concludentes e excluir, como base para adotar um curso de ação, a deliberação de seu destinatário sobre o balanço de razões aplicáveis ao caso. Esta pretensão, sem embargo, resulta em ocasiões falida: quando o resultado de aplicar a regra é inaceitável a luz dos princípios do sistema que determinam a justificação e o alcance da própria regra. Em tais casos, a pretensão concludente e excludente das regras fracassa e o ordenado ou permitido por elas alcança só um valor prima facie que se vê finalmente, uma vez consideradas todas as circunstâncias, afastado"*

Assim sendo, um princípio constitucional que não reúne os elementos condicionantes para sua eficácia plena não pode substituir a regra jurídica insculpida no CTN, no máximo, afastar sua aplicação por meio dos adequados instrumentos de controle da constitucionalidade, medida que foge à competência deste colegiado.

Ou seja, se efetivamente fosse afastada a aplicação da norma, o resultado seria igualmente a improcedência do pedido, pois essa medida não faria surgir uma nova em seu lugar e, nessa condição, o tornaria carente de fundamento legal. Relembre-se, o Decreto n.º 20.910, de 1932 não pode servir de base para a concessão de restituição tributária.

<sup>20</sup> *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. 3ª. ed., São Paulo, Malheiros, 1998, p. 99:

<sup>21</sup> *Ilícitos atípicos apud Decadência e Prescrição do Direito do Contribuinte e a LC 118: Entre Regras e Princípios*, in *Temas de Direito Público — Estudos em Homenagem ao Ministro José Augusto Delgado*. Coordenação Cristiano Carvalho e Marcelo Magalhães Peixoto. Curitiba, 2005. Juruá, pp 149 a 178

## 2. Interpretação Conforme a Constituição

Doutrinadores de peso, como Paulo Bonavides<sup>22</sup>, defendem a interpretação conforme a Constituição, como método de harmonização da norma infraconstitucional aos princípios constitucionais, pretendendo, ao que parece, conferir a essa técnica contornos de mera busca pelo verdadeiro sentido do texto da norma hierarquicamente inferior à Constituição.

Ocorre que tal linha, que, ao que parece, tem sido seguida majoritariamente por este Colegiado, diverge daquela que tem sido adotada pelo Supremo Tribunal Federal, que firmou norte no sentido de que a interpretação conforme a Constituição, em verdade, **corresponde a um método de controle da constitucionalidade**, sentido igualmente atribuído por Celso Ribeiro Bastos<sup>23</sup> e Jorge Miranda<sup>24</sup>.

Tal convicção ganha força em função da leitura do parágrafo único, do art. 28, da Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999, que assim disciplina os possíveis resultados da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade ou da Ação Declaratória de Constitucionalidade.

*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. (grifei)*

Nesse sentido, trago à colação manifestação do Ministro Carlos Ayres Britto, em voto vista proferido em questão de ordem suscitada nos autos da ADPF nº 54:

*“38. Em remate, a interpretação conforme não se exprime num típico exercício de hermenêutica, pois o típico exercício de hermenêutica se dá é num precedente contexto de serena aceitação da validade do dispositivo sobre que recai. Ela se inscreve é entre os mecanismos de controle de constitucionalidade, como exigência do sumo princípio da supremacia material da Constituição. Por isso que, já no citado segundo momento processual de sua aplicabilidade, ela é manejada como instrumento de sindicabilidade jurídica do ato público de menor escalão hierárquico. Por conseguinte, mecanismo pelo qual se afere tanto a validade formal quanto material de um modelo jurídico-positivo posto em cotejo com a Magna Carta.”*

Nesse diapasão, penso que falta competência legal a este Colegiado para, por meio da pré-falada técnica, interferir no texto do Código Tributário como se encontra vigente ou afastar a sua aplicação a hipóteses que, sem a pretensa colisão com os princípios constitucionais invocados nos votos vencedores, se subsumiriam perfeitamente ao seu texto.

---

<sup>22</sup> Curso de direito constitucional, p. 518.

<sup>23</sup> Hermenêutica e interpretação constitucional, apud Sérgio Augusto Zampol Pavani. *A Interpretação Conforme e Constituição e o Controle Difuso de Constitucionalidade. Estudos em Homenagem ao Ministro José Augusto Delgado*. Coordenação Cristiano Carvalho e Marcelo Magalhães Peixoto. Curitiba, 2005. Juruá. pp. 581 a 599.

<sup>24</sup> Manual de direito constitucional, tomo II, p. 267. *A Interpretação Conforme e Constituição e o Controle Difuso de Constitucionalidade. Estudos em Homenagem ao Ministro José Augusto Delgado*. Coordenação Cristiano Carvalho e Marcelo Magalhães Peixoto. Curitiba, 2005. Juruá. pp. 581 a 599.

Aliás, ainda que tivéssemos competência para tanto, a técnica da interpretação conforme, na lição de J.J. Gomes Canotilho<sup>25</sup>, não admite alteração do texto normativo. Leciona o autor:

*"...daqui se conclui que a interpretação conforme só permite a escolha entre dois ou mais sentidos possíveis da lei mas nunca a revisão de seu conteúdo. A interpretação conforme a constituição tem, assim, os seus limites na 'letra e na clara vontade do legislador', devendo 'respeitar a economia da lei' e não podendo traduzir-se na 'reconstrução' de uma norma que não esteja devidamente explícita no texto".(grifei)*

Nesse mesmo sentido, concluiu o Tribunal Pleno do STF, nos autos da ADI 3046/SP<sup>26</sup>:

*"III. Interpretação conforme a Constituição: técnica de controle de constitucionalidade que encontra o limite de sua utilização no raio das possibilidades hermenêuticas de extrair do texto uma significação normativa harmônica com a Constituição."*

Importa ponderar, noutra giro, que nem a interpretação conforme nem qualquer outro método de controle da constitucionalidade admite que o intérprete inove em relação ao texto da lei, conforme deixou claro o Pretório Excelso na decisão proferida nos autos da Representação nº 1.417-7<sup>27</sup>:

*"O princípio da interpretação conforme a Constituição (Verfassungskonforme Auslegung) é princípio que se situa no âmbito do controle da constitucionalidade e não apenas simples regra de interpretação."*

*A aplicação desse princípio sofre, porém, restrições, uma vez que, ao declarar a inconstitucionalidade de uma lei em tese, o STF - em sua função de Corte Constitucional - atua como legislador negativo, mas não tem o poder de agir como legislador positivo para criar norma jurídica diversa da instituída pelo Poder Legislativo.*

*Por isso, se a única interpretação possível para compatibilizar a norma com a Constituição contrariar o sentido inequívoco que o Poder Legislativo - ~~lhe pretendeu dar~~, não se pode aplicar o princípio da interpretação conforme à Constituição que implicaria, em verdade, criação de norma jurídica, o que é privativo do legislador positivo.*

(...)

*- No caso, não se pode aplicar a interpretação conforme a Constituição por não se coadunar essa com a finalidade inequivocamente colimada pelo legislador, expressa literalmente no dispositivo em causa, e que dele ressalta pelos elementos da interpretação lógica." (os grifos constam do original)*

<sup>25</sup>Op. cit., p. 1265/1266

<sup>26</sup> Relator Min. Sepúlveda Pertence (resp. pelo acórdão), DJ 28.05.2004.

<sup>27</sup> Relator Min. Moreira Alves, DJ 15.04.1988.

Nessa linha, importa lembrar, que, como é cediço, no Regime Constitucional vigente, o “remédio” contra a omissão do legislador que ameace a efetividade dos direitos e garantias, não é a criação ou alteração do texto legal, por qualquer dos meios de controle da constitucionalidade, mas o Mandado de Injunção, *ex vi* do art. 5º, caput, inciso VXXI e §1º<sup>28</sup>. Nem a Ação de Inconstitucionalidade por Omissão, definida no § 2º do art 103, tem o efeito positivo ou inovador aplicado no voto do qual se discorda.

Não se vê, portanto, como, em sede de recurso voluntário, conciliar a pretensão do interessado e a aplicação da legislação como se encontra vigente.

### 3 - Declaração Inconstitucionalidade Incidental e Ação Direta - Efeitos

Outro ponto de apoio das teses doutrinárias que ratificam a tese da reabertura do prazo prescricional é a pretensa “propagação” de atributos inerentes às ações de controle concentrado da constitucionalidade sobre os atos jurídicos realizados sob a égide dos dispositivos legais suprimidos do ordenamento jurídico.

Em outras palavras, a imprescritibilidade da Ação Direta de Inconstitucionalidade, seus os efeitos *erga omnes*, bem assim a sua capacidade para decretar a nulidade *ex tunc* da norma, incidiriam diretamente sobre todas as relações de direito material formadas sob o pálio da norma declarada inconstitucional.

Antes de demonstrar a dissociação entre a tese deste Colegiado da qual ora se diverge e a firme jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, impende lembrar que o tributo discutido nos presentes autos não foi alvo de Ação Direta. Sua inconstitucionalidade foi declarada incidentalmente nos autos do RE nº 408.830-4/ES.

Nessa linha, mais do que ultrapassada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, algumas ponderações assentadas no voto vencedor estão baseadas em dispositivos (art. 102 da Constituição Federal de 1988 e 27 da Lei nº 9.868, de 1999), tratam dos efeitos inerentes às decisões proferidas em sede de Ação Direta e não de declaração incidental, ainda que a matéria seja alvo de Resolução Senatorial.

Nesse aspecto, é importante registrar que, na ausência de dispositivo legal que conceda tais efeitos, a discussão doutrinária e jurisprudencial em torno dos reais efeitos da inconstitucionalidade decretada na via incidental, está longe de se encontrar pacificada.

Um dos efeitos que, no meu sentir, pode ser afastado de plano é a imprescritibilidade, característica própria da ADI e das demais das ações de cunho declaratório. Ou seja, a arguição de inconstitucionalidade no processo de conhecimento, de natureza constitutiva, segue o mesmo regime prescricional do objeto da ação onde a mesma seria argüida.

Aliás, como pondera, Regina Maria Macedo Nery Ferrari<sup>29</sup>, apoiada na doutrina de Oswaldo Aranha Bandeira de Melo<sup>30</sup>, a própria Resolução Senatorial que deu efeitos *erga*

<sup>28</sup> LXXI - conceder-se-á mandado de injunção sempre que a falta de norma regulamentadora torne inviável o exercício dos direitos e liberdades constitucionais e das prerrogativas inerentes à nacionalidade, à soberania e à cidadania;

§ 1º - As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata.

<sup>29</sup> Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2004, 5ª ed., p. 205.

*omnes* à decisão teria efeito constitutivo e, nessa condição, somente após a sua publicação surtiria efeitos para as partes que não integraram o litígio.

*Todavia, depois da suspensão efetuada pelo Senado, perde a lei ou ato normativo sua eficácia; perde sua executoriedade, vale dizer, a sua revogação, e, a partir daí, não mais pode ser considerada em vigor.*

*Ora, parece-nos claro, dentro de tal colocação de idéias, que só a partir dessa suspensão é que a lei perde a eficácia, o que nos leva a admitir seu caráter constitutivo. A lei até tal momento existiu e, portanto, obrigou, criou direitos, deveres, com toda sua carga de obrigatoriedade, e só a partir do ato do Senado é que ela vai passar a não obrigar mais, já que, enquanto tal providência não se concretizar, pode o próprio Supremo, que decidiu sobre sua invalidade, alterar seu entendimento, conforme manifestação dos próprios ministros do Supremo, em voto proferido na decisão do Mandado de Segurança 16.512, de maio de 1966.*

*Assim sendo, não estão com a razão aqueles que consideram ter efeito retroativo a suspensão pelo Senado, pois, se não podemos negar o caráter normativo de tal ato, o mesmo, embora não se confunda com a revogação, opera como ela, já que retira, por disposição constitucional, a eficácia da lei ou ato normativo tido por inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.*

Ainda acerca da pretensa retroatividade da decisão proferida no controle incidental, esclarece José Afonso da Silva<sup>31</sup>, apoiado em doutrinadores da envergadura de Pontes de Miranda, Alfredo Buzaid e Themístocles Brandão Cavalcanti:

*O problema deve ser decidido, pois, considerando-se dois aspectos. No que tange ao caso concreto, a declaração surte efeitos ex tunc, isto é, fulmina a relação jurídica fundada na lei inconstitucional desde o seu nascimento. No entanto, a lei continua eficaz e aplicável, até que o Senado suspenda sua executoriedade; essa manifestação do Senado, que não revoga nem anula a lei, mas simplesmente lhe retira a eficácia, só tem efeitos, daí por diante, ex nunc. Pois, até então, a lei existiu. Se existiu, foi aplicada, revelou eficácia, produziu validamente seus efeitos.*

O Ministro Teori Albino Zavascki<sup>32</sup>, em obra dedicada ao tema, adota uma linha intermediária: apesar de assentir no efeito *ex tunc* da declaração de inconstitucionalidade, estabelece limites temporais para o poder vinculativo advindo da Resolução Senatorial, a saber:

*Em qualquer caso, o efeito vinculante da declaração de inconstitucionalidade é, sob o aspecto temporal, logicamente posterior ao efeito da inconstitucionalidade em si: esta é ex tunc, desde a edição da norma; aquele só é vinculante a partir do ato do qual decorre, que é superveniente à norma inconstitucional [Essa linha de entendimento*

<sup>30</sup> A Teoria das Constituições Rígidas, apud *Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2004, 5ª ed.

<sup>31</sup> *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo. Malheiros, 1994, 10ª ed., p. 57.

<sup>32</sup> *Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional*. São Paulo. Revista dos Tribunais, 2001,

*norteou o acórdão do Supremo Tribunal Federal no Recurso em Mandado de Segurança 17.976, Relator Min. Amaral Santos (julgamento de 13.09.68), em cujo voto está dito que 'a suspensão da vigência da lei por inconstitucionalidade torna sem efeito os atos praticados sob o império da lei inconstitucional. Contudo, a nulidade da decisão transitada em julgado só pode ser declarada por via de ação rescisória'. Esclareceu o Min. Eloy da Rocha, na oportunidade, que 'a suspensão da execução da lei, pelo Senado, tem efeito ex nunc'.*

De qualquer forma, já encontra-se pacificada a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que demonstrou o equívoco de pretender atribuir ao reclamado efeito *ex tunc*, o poder de interferir em atos devidamente consolidados, por exemplo, pela prescrição.

A título de ilustração, trago à colação trecho do voto condutor do REsp n.º 547.744/MG<sup>33</sup>, que resume:

*"Como a ADIN é imprescritível, todas as ações que tiverem por objeto direitos subjetivos decorrentes de lei cuja constitucionalidade ainda não foi apreciada, ficariam sujeitas à reabertura do prazo de prescrição, por tempo indefinido. Assim, disseminaria-se a imprescritibilidade no direito, tornando os direitos subjetivos instáveis até que a constitucionalidade da lei seja objeto de controle pelo STF. Ocorre que, se a decadência e a prescrição perdessem o seu efeito operante diante do controle direto de constitucionalidade, então todos os direitos subjetivos tornar-se-iam imprescritíveis.*

*A decadência e a prescrição rompem o processo de positivação do direito, determinando a imutabilidade dos direitos subjetivos protegidos pelos seus efeitos, estabilizando as relações jurídicas, independentemente de ulterior controle de constitucionalidade da lei. (grifei)*

*O acórdão em ADIN que declarar a inconstitucionalidade da lei tributária serve de fundamento para configurar juridicamente o conceito de pagamento indevido, proporcionando a repetição do débito do Fisco somente se pleiteada tempestivamente em face dos prazos de decadência e prescrição: a decisão em controle direto não tem o efeito de reabrir os prazos de decadência e prescrição. Descabe, portanto, justificar que, com o trânsito em julgado do acórdão do STF, a reabertura do prazo de prescrição se dá em razão do princípio da actio nata. Trata-se de petição de princípio: significa sobrepor como premissa a conclusão que se pretende. O acórdão em ADIN não faz surgir novo direito de ação ainda não desconstituído pela ação do tempo no direito. Respeitados os limites do controle de constitucionalidade e da imprescritibilidade da ADIN, os prazos de prescrição do direito do contribuinte ao débito do Fisco permanecem regulados pelas três regras que construímos a partir dos dispositivos do CTN." (grifei)*

Por outro lado, sintetiza o Ministro Teori Albino Zavascki, em declaração de voto, proferida nos autos EREsp n.º 423.994/MG<sup>34</sup>

<sup>33</sup> Publicado no DJ de 09/12/2003, Relator: Ministro Luiz Fux.

*Em suma, não há como afirmar que a declaração de inconstitucionalidade, notadamente quando formulada em controle difuso, importe, no plano da norma, qualquer efeito extintivo ou modificativo. A norma permanece nula, como sempre foi. Também nenhum efeito dessa espécie ocorre no plano das relações jurídicas individuais (salvo, evidentemente, a que envolve as partes diretamente vinculadas à ação individual proposta). Mas, mesmo havendo sentença de inconstitucionalidade proferida em ação de controle concentrado, as relações jurídicas individuais formadas inconstitucionalmente (como, v. g., o pagamento de um tributo inconstitucional), não são diretamente atingidas pela declaração e muito menos desfeitas de modo automático.*

O Ministro Gilmar Ferreira Mendes<sup>35</sup>, por sua vez, restringindo os efeitos desconstitutivos da sentença proferida em sede de controle da constitucionalidade, pondera:

*Não se está a negar caráter de princípio constitucional ao princípio da nulidade da lei inconstitucional. Entende-se, porém, que tal princípio não poderá ser aplicado nos casos em que se revelar absolutamente inidôneo para a finalidade perseguida (casos de omissão; exclusão de benefício incompatível com o princípio da igualdade), bem como nas hipóteses em que a sua aplicação pudesse trazer danos para o próprio sistema jurídico constitucional (grave ameaça à segurança jurídica).*

(...)

*Acentue-se, desde logo, que, no direito brasileiro, jamais se aceitou a idéia de que a nulidade da lei importaria na eventual nulidade de todos os atos que com base nela viessem a ser praticados. Embora a ordem jurídica brasileira não disponha de preceitos semelhantes aos constantes do § 79 da Lei do Bundesverfassungsgericht que prescreve a intangibilidade dos atos não mais suscetíveis de impugnação, não se deve supor que a declaração de inconstitucionalidade afete todos os atos praticados com fundamento na lei inconstitucional.*

*Embora o nosso ordenamento não contenha regra expressa sobre o assunto e se aceite, genericamente, a idéia de que o ato fundado em lei inconstitucional está eivado, igualmente, de iliceidade concede-se proteção ao ato singular, em homenagem ao princípio da segurança jurídica, procedendo-se à diferenciação entre o efeito da decisão no plano normativo (Normebene) e no plano do ato singular (Einzelaktebene) mediante a utilização das chama das fórmulas de preclusão.*

*De qualquer sorte, os atos praticados com base na lei inconstitucional que não mais se afigurem suscetíveis de revisão não são afetados pela declaração de inconstitucionalidade. (os grifos não constam do original)*

Nesse mesmo diapasão, pondera Canotilho<sup>36</sup>

<sup>34</sup> Publicado no DJ de 05/04/2004.

<sup>35</sup> *Jurisdição Constitucional*. Brasília. Forense. 2005, 5ª edição, pp. 333 e 334.

*"Pode também entender-se que os limites à retroactividade se encontram na definitiva consolidação de situações, actos, relações, negócios a que se referia a norma declarada inconstitucional. Se as questões de facto ou de direito regulados pela norma julgada inconstitucional se encontram definitivamente encerradas porque sobre elas incidiu caso julgado judicial, porque se perdeu um direito por prescrição ou caducidade, porque o acto se tornou inimpugnável, porque a relação se extinguiu com o cumprimento da obrigação, então a dedução de inconstitucionalidade, com a conseqüente nulidade ipso jure, não perturba, através da sua eficácia retroactiva, esta vasta gama de situações ou relações consolidadas."*

Um exemplo claro da aplicação das chamadas normas de preclusão pode ser extraído da decisão proferida nos autos do Resp nº 686.058<sup>37</sup> - MG, em que se discutia o cabimento de ação rescisória em face da decretação da inconstitucionalidade de lei que fundamentou a sentença:

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. EFICÁCIA TEMPORAL DA COISA JULGADA. DESCONSTITUIÇÃO DOS EFEITOS PRETÉRITOS DE SENTENÇA TRANSITADA EM JULGADO, TENDO EM VISTA A POSTERIOR DECLARAÇÃO PELO STF, EM CONTROLE DIFUSO, DA INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI EM QUE SE FUNDA. IMPRESCINDIBILIDADE DA AÇÃO RESCISÓRIA. SUSPENSÃO DA EXECUÇÃO DAS NORMAS PELO SENADO FEDERAL. MODIFICAÇÃO NO ESTADO DE DIREITO QUE FAZ CESSAR, DESDE A EDIÇÃO DA RESOLUÇÃO, AUTOMATICAMENTE, A FORÇA VINCULANTE DO PROVIMENTO JURISDICIONAL.*

(...)

*4. Em nosso sistema, as decisões tomadas em controle difuso de constitucionalidade, ainda que pelo STF, limitam sua força vinculante às partes envolvidas no litígio. Não afetam, por isso, de forma automática, como decorrência de sua simples prolação, eventuais sentenças transitadas em julgado em sentido contrário, para cuja desconstituição é indispensável o ajuizamento de ação rescisória.*

*5. A edição de Resolução do Senado Federal suspendendo a execução das normas declaradas inconstitucionais, contudo, confere à decisão in concreto efeitos erga omnes, universalizando o reconhecimento estatal da inconstitucionalidade do preceito normativo, e acarretando, a partir de seu advento, mudança no estado de direito capaz de sustar a eficácia vinculante da coisa julgada, submetida, nas relações jurídicas de trato sucessivo, à cláusula rebus sic stantibus.*

*6. No caso concreto, tem-se ação ordinária por meio da qual se busca desconstituir os efeitos pretéritos da aplicação do art. 3º, I, da Lei 7.787/89, emanados de sentença transitada em julgado, invocando a posterior declaração de sua inconstitucionalidade pelo STF em*

<sup>36</sup> Canotilho, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*, apud *Jurisdição Constitucional*. Brasília. Forense. 2005, 5ª edição, p. 388.

<sup>37</sup> Relator designado: Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 19/10/2006, publicado no DJ de 16/11/2006.

*controle difuso. Uma vez esgotado, porém, o prazo para a propositura da ação rescisória, tal intento é inviável. (grifei)*

Ou seja, ainda que se discutam os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, tornou-se pacífico na jurisprudência da Corte Constitucional, que a reclamada nulidade só atinge o ato que ainda encontra condições de ser revisto, o que não ocorre, v.g. com aquele atingido pela prescrição. Como prova de tais conclusões, o reconhecido constitucionalista, cita voto proferido pelo Ministro Rodrigues Alckmin, nos autos do RE 86.056<sup>38</sup>:

*Não contendo a ordem jurídica brasileira disciplina geral sobre o direito-dever de revogar ou anular os atos administrativos ou sobre o prazo dentro do qual isso possa ocorrer afigura-se difícil afirmar, com segurança, o dever do Poder Público de anular todos os atos praticados com base na lei inconstitucional. É certo que, por analogia, poder-se-ia cogitar da aplicação dos prazos prescricionais a essa situação, de modo que seria admissível o dever de a Administração proceder à revisão apenas dos atos ainda suscetíveis de impugnação na via judicial.*

#### **4- Termo Inicial da Contagem do Prazo Prescricional e Actio Nata**

Em um primeiro momento, a primeira seção do Superior Tribunal de Justiça acenou com interpretação semelhante à corrente vencedora deste Colegiado: o prazo quinquenal para a competente ação de repetição de indébito, que tenha como supedâneo a declaração de inconstitucionalidade em sede de controle difuso, começa a fluir na data da promulgação da resolução senatorial que suspender a execução da norma que servia de base para a cobrança.

Nos termos da doutrina que embasa o voto do qual ora se diverge, a base para esse reinício adviria, essencialmente, da inovação no ordenamento jurídico promovida pela resolução senatorial que expurgara a norma vazada de inconstitucionalidade. Conforme se extrai da transcrição parcial do voto condutor:

*Nesse diapasão, o precioso magistério de Paulo Pimenta<sup>39</sup>:*

*"A pretensão, na lição inesgotável de Pontes de Miranda, 'é a posição subjetiva de poder exigir de outrem alguma prestação positiva ou negativa'<sup>40</sup>, ou seja, é a faculdade de exigir o cumprimento de uma prestação, seja a de dar, fazer, ou de não fazer.*

*Além disso o dispositivo inovador consagra expressamente o princípio da actio nata – cuja existência era admitida com tranqüilidade pela doutrina civilista na vigência do Código de 1916 –, por força do qual o prazo de prescrição começa fluir no momento em que ocorre a violação do direito material.*

*Vale dizer, o prazo prescricional surge no momento da ocorrência de determinado fato que modifica uma determinada situação jurídica,*

<sup>38</sup> DJ 01/07/1977.

<sup>39</sup> *A Restituição dos Tributos Inconstitucionais, o Novo Código Civil e a Jurisprudência do STF e do STJ*, in Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 91, Editora Dialética, 2003, p. 90/91.

<sup>40</sup> Tratado de Direito Privado, t. 5, atual. Por Vislon Rodrigues, Campinas, Bookseller, 2000, p. 503.



*tornando-a desconforme com o sistema jurídico. Nem sempre esse fato corresponde a um ato do devedor, podendo ser praticado, também, por terceiros, pode consistir num evento imprevisível (caso fortuito ou força maior), ou até mesmo ser decorrente de provimento jurisdicional que atribua nova qualificação, jurídica a um determinado evento."*

Eurico de Santi<sup>41</sup>, baseado na doutrina de Lourival Vilanova, faz ressalvas a essa discussão "civilista" em torno da prescrição e da decadência no Direito Tributário que, a meu ver devem ser trazidas à colação:

*Na análise da doutrina do Direito Civil, percebemos que a diferença entre decadência e prescrição se estabelece mediante a eleição de critérios de ordem pragmática, como a suspensão e interrupção dos prazos, à apreciação ex officio ou não, do juízo e à possibilidade de renúncia pelas partes. São critérios implementados pela doutrina, sem a necessária correspondência empírica com o texto legislado. Aliás, essa atitude denota, em cores fortes, que o apego da doutrina civilista à tradição é diretamente proporcional ao seu desapareço à letra do Código Civil. E opção metodológica do cientista do Direito Civil, que tem seus méritos e fins específicos e que, portanto, deve ser respeitada, mas que não se harmoniza com a consciência da dualidade direito/Ciência que apregoamos.*

*Nosso esforço será no sentido de reatribuir sentido aos termos decadência e prescrição, agora sob a óptica das normas jurídicas que enredam a fenomenologia do direito tributário positivo. Ora, nada mais coerente, sendo o direito plexo normativo, que identificar decadência e prescrição como normas jurídicas que atuam irradiando seus peculiares efeitos sobre norma primária e secundária, respectivamente, como definidas por Lourival Vilanova.*

Sobre esse aspecto, penso igualmente positiva para a delimitação dos institutos da prescrição e decadência à luz do Direito Tributário, a lapidar lição de Alfredo Augusto Becker acerca do que definiu como cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico<sup>42</sup>:

*Os vários ramos do direito não constituem compartimentos estanques, mas são partes de um único sistema jurídico, de modo que qualquer regra jurídica exprimirá sempre uma única regra (conceito ou categoria ou instituto jurídico) válida para a totalidade daquele único sistema jurídico. Esta interessante fenomenologia jurídica recebeu a denominação de cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico.*

Entretanto, como bem esclareceu o mesmo autor, esse cânone há de ser aplicado com ressalvas, senão vejamos:

*Da fenomenologia jurídica acima indicada decorre o seguinte: uma definição, qualquer que seja a lei que a tenha enunciado, deve valer para todo o direito; salvo se o legislador expressamente limitou,*

<sup>41</sup> *Decadência e Prescrição do Direito do Contribuinte e a LC 118: Entre Regras e Princípios, in Temas de Direito Público — Estudos em Homenagem ao Ministro José Augusto Delgado. Coordenação Cristiano Carvalho e Marcelo Magalhães Peixoto. Curitiba, 2005. Juruá, pp 149 a 178*

<sup>42</sup> *Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo, 2002. Lejus, 3ª Edição, pp. 122 e ss.*

*estendeu ou alterou aquela definição ou excluiu sua aplicação num determinado setor do direito; mas para que tal alteração ou limitação ou exclusão aconteça é indispensável a existência de regra jurídica que tenha disciplinado tal limitação, extensão, alteração ou exclusão.*

No campo do Direito Tributário, essa discriminação assume contornos ainda mais relevantes, na medida em que as peculiaridades da prescrição e da decadência são fruto da opção do legislador constituinte, que atribuiu essa tarefa com exclusividade à lei complementar em matéria tributária, a teor do art. 146, III, "b" da Magna Carta de 1988<sup>43</sup>.

Nesse contexto, interessam especialmente à solução do litígio as hipóteses de interrupção da prescrição, distintos por Eurico de Santi em dois grandes grupos:

*Os fatos extintivos caracterizam-se pela conduta omissiva do sujeito titular do direito e pelo curso do tempo, podendo a suspensão recair sobre um ou outro desses aspectos. Falaremos em suspensão fática, quando houver impedimento do exercício do direito ou exercício efetivo desse direito que desqualifiquem como omissiva à conduta do titular do direito, e em suspensão legal, quando a descontinuação do prazo for determinada expressa mente por lei, independentemente de haver qualquer circunstância efetiva que impeça o exercício do direito.*

Considerando que a pretensa hipótese de suspensão fática, supostamente revelada pelo reconhecimento da ilegalidade da cobrança será tratada em seguida, interessa, por hora reforçar que a hipótese de interrupção ou suspensão do prazo, conforme reconhece a doutrina em que se assenta o voto do qual ora se diverge, não se encontra prevista em nenhuma lei complementar.

De se esclarecer que, por fundamentos diversos, a tese da reabertura do prazo, em um primeiro momento, foi adotada pelo Superior Tribunal de Justiça a partir do EREsp nº 423.994/MG<sup>44</sup>, cuja ementa e dispositivo transcrevo a seguir:

*Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, acolher os embargos de divergência, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator, vencidos, quanto à fundamentação, os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki e Humberto Gomes de Barros. A presente decisão fixa como tese o seguinte: quando houver declaração de inconstitucionalidade de tributo sujeito a lançamento por homologação, o termo a quo é da data da resolução do Senado, quando for controle difuso, na hipótese dos autos, é de 10 de outubro de 1995.*

Também é importante lembrar que desde então, alertava o Ministro Teori Albino Zavascki, no voto em que foi vencido na fundamentação:

*O caso dos autos é paradigmático, porque põe em confronto duas orientações do STJ, adotadas há muito tempo, mas que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, se mostram*

<sup>43</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...) b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

<sup>44</sup> Julgado em 08/10/2003, publicado no DJ de 05/04/2004.

*incompatíveis, expondo a fragilidade dos fundamentos que as sustentam. Tal fragilidade reside, segundo penso, na circunstância de terem, ambas, se assentado sobre bases que desconsideram inteiramente um princípio universal em matéria de prescrição: o princípio da actio nata, segundo o qual a prescrição se inicia com o nascimento da pretensão ou da ação (Pontes de Miranda, Tratado de Direito Privado, Bookseller Editora, 2.000, p. 332). Realmente, ocorrendo o pagamento indevido, nasce desde logo o direito a haver a repetição do respectivo valor, e, se for o caso, a pretensão e a correspondente ação para a sua tutela jurisdicional. Direito, pretensão e ação são incondicionados, não estando subordinados a qualquer ato do Fisco ou a decurso de tempo. (grifei)*

(...)

*Por tais razões, não se pode justificar, do ponto de vista constitucional, a orientação segundo a qual, relativamente à repetição de tributos inconstitucionais, o prazo prescricional somente corre a partir da data da decisão do STF que declara a sua inconstitucionalidade. Isso significaria, conforme já se disse, atribuir eficácia constitutiva àquela declaração. Significaria, também, atrelar o início do prazo prescricional não a um termo (= fato futuro e certo), mas a uma condição (= fato futuro e incerto). Não haveria termo a quo do prazo, e sim condição suspensiva. Isso equivale a eliminar a própria existência do prazo prescricional de cinco anos previsto no art. 168 do CTN, já que, sem termo "a quo", o termo "ad quem" será indeterminado. O prazo prescricional será incerto, aleatório e eventual, já que, se ninguém tomar a iniciativa de provocar jurisdicionalmente a declaração de inconstitucionalidade, não estará em curso prazo prescricional algum, mesmo que o recolhimento do tributo indevido tenha ocorrido há cinco, dez ou vinte anos.*

De fato, pretender que a prescrição, fruto da necessidade de se impor segurança às relações jurídicas, ficasse condicionada a uma manifestação do Supremo Tribunal Federal, esvaziaria por inteiro o seu papel como instrumento de estabilização da vida em sociedade.

Nesse mesmo sentido, pondera Eurico de Santi<sup>45</sup>, igualmente contrário à corrente doutrinária que apóia a contestada reabertura de prazo:

*"Decadência e prescrição são regras que objetivam o princípio da segurança jurídica, como regras têm a função precípua de objetivar condutas: retratam a opção do legislador em prestigiar a justiça mediante a função segurança jurídica em detrimento da função legalidade, igualdade ou proporcionalidade. Aliás, "decadência" e "prescrição" são mecanismos que justamente restringem a realização concreta da legalidade da regra tributária, impedindo que a norma seja aplicada ao caso concreto."*

A partir de novembro de 2005, o posicionamento que embasou aquela metodologia de contagem do prazo prescricional, foi revisto e consolidado no sentido de que a

<sup>45</sup> *Decadência e Prescrição do Direito do Contribuinte e a LC 118: Entre Regras e Princípios*, in *Temas de Direito Público — Estudos em Homenagem ao Ministro José Augusto Delgado*. Coordenação Cristiano Carvalho e Marcelo Magalhães Peixoto. Curitiba, 2005. Juruá, pp 149 a 178.

decretação da inconstitucionalidade não exerce qualquer influência sobre a contagem do prazo. Senão vejamos:

*EREsp nº 435.835 / SC<sup>46</sup>:*

**"CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. LEI Nº 7.787/89. COMPENSAÇÃO. PRESCRIÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL DO PRAZO. PRECEDENTES.**

*1. Está uniforme na 1ª Seção do STJ que, no caso de lançamento tributário por homologação e havendo silêncio do Fisco, o prazo decadencial só se inicia após decorridos 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio, a partir da homologação tácita do lançamento. Estando o tributo em tela sujeito a lançamento por homologação, aplicam-se a decadência e a prescrição nos moldes acima delineados.*

*2. Não há que se falar em prazo prescricional a contar da declaração de inconstitucionalidade pelo STF ou da Resolução do Senado. A pretensão foi formulada no prazo concebido pela jurisprudência desta Casa Julgadora como admissível, visto que a ação não está alcançada pela prescrição, nem o direito pela decadência. Aplica-se, assim, o prazo prescricional nos moldes em que pacificado pelo STJ, id est, a corrente dos cinco mais cinco.*

*AgRg no REsp 852086 / RJ<sup>47</sup>:*

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. ADMINISTRADORES E AUTÔNOMOS. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. PRAZO.**

*I - Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo prescricional para se pleitear a compensação ou a restituição do crédito tributário somente se opera quando decorridos cinco anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais cinco anos, contados a partir da homologação tácita, em nada influenciando o termo inicial da prescrição, a declaração de inconstitucionalidade da exação, pelo STF, seja em controle difuso ou concentrado, conforme restou decidido no julgamento dos EREsp nº 435.835/SC, Rel. p/ acórdão Min. JOSÉ DELGADO, julgado em 24/03/2004.*

*REsp 841652 / PR<sup>48</sup>:*

**TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. COFINS. PRESCRIÇÃO. SOCIEDADE CIVIL. ISENÇÃO. ACÓRDÃO VERGASTADO. ENFOQUE EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. COMPETÊNCIA DO STF.**

*1. Nos tributos lançados por homologação, o prazo para a propositura da ação de repetição de indébito será de dez anos a contar do fato*

<sup>46</sup> Relator (para o acórdão): Ministro José Delgado, julgado em 24/03/2004, publicado no DJ de 04/06/2007;

<sup>47</sup> Relator: Ministro Francisco Falcão, julgado em 28/11/2006, publicado no DJ de 14/12/2006.

<sup>48</sup> Relator: Ministro Castro Meira, julgado em 17/05/2007, publicado no DJ de 29.05.2007.

*gerador, se a homologação for tácita (tese dos "cinco mais cinco"), e de cinco anos a contar da homologação, se expressa. Precedentes.*

*2. O Tribunal a quo negou a pretensão recursal sob enfoque eminentemente constitucional, cujo reexame é da competência exclusiva do STF.*

*3. Recurso especial conhecido em parte e improvido.*

## **5- Renúncia à Prescrição**

Outro ponto da matéria sob exame que foi objeto de análise pelo Superior Tribunal de Justiça, é a definição dos efeitos do ato governamental que, a teor do artigo 18 da Lei 10.522/2002, resultado de sucessivas conversões da Medida Provisória 1.110, de 1995, que dispensa a adoção de medidas tendentes à cobrança administrativa ou judicial dos tributos declarados inconstitucionais.

Conforme já foi dito, este colegiado tem equiparado esses atos à confissão de indébito, capaz de interromper ou de caracterizar renúncia à prescrição que, nesses casos, militaria em favor da Fazenda Pública.

Mais uma vez, peço vênia a meus pares para discordar de mais um dos pontos em que se baseia a tese vencedora ora contestada.

Em primeiro lugar, penso, estribado na doutrina de Pontes de Miranda<sup>49</sup>, que é impossível estender, por analogia, as hipóteses de interrupção da prescrição taxativamente expressas na legislação tributária.

Por outro lado, independentemente da indisponibilidade dos bens públicos, admitindo, apenas para argumentar, que os interesses em testilha fossem privados, é cediço que, nos termos da Lei n.º 10.406, de 2002 (Novo Código Civil), o ato de renúncia<sup>50</sup> deve ser interpretado restritivamente e que a renúncia tácita à prescrição somente se opera pela prática de atos incompatíveis com esse fato preclusivo<sup>51</sup>.

Dessa forma, não consigo enxergar nos atos em questão os efeitos vislumbrados nos votos vencedores.

Ao meu ver, no caso da medida provisória n.º 1.110, de 1995, que, após sucessivas reedições, foi convertida na Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, esse raciocínio ganha ainda mais força dada a ressalva expressa contida no § 3º do seu art. 18<sup>52</sup>.

Nesse aspecto, transcrevo trecho do voto vencedor do Recurso Especial n.º 747.091<sup>53</sup>

<sup>49</sup> *Tratado de direito privado, apud Eurico Marcos Diniz de Santi. Decadência e Prescrição do Direito do Contribuinte e a LC 118: Entre Regras e Princípios, in Temas de Direito Público — Estudos em Homenagem ao Ministro José Augusto Delgado. Coordenação Cristiano Carvalho e Marcelo Magalhães Peixoto. Curitiba. Juruá, 2005, pp 149 a 178.*

<sup>50</sup> Art. 114. Os negócios jurídicos benéficos e a renúncia interpretam-se estritamente.

<sup>51</sup> Art. 191. A renúncia da prescrição pode ser expressa ou tácita, e só valerá, sendo feita, sem prejuízo de terceiro, depois que a prescrição se consumar; tácita é a renúncia quando se presume de fatos do interessado, incompatíveis com a prescrição.

<sup>52</sup> § 3º O disposto neste artigo não implicará restituição ex officio de quantia paga.

*"Sem razão, contudo. Em nosso sistema, considerado o princípio da indisponibilidade dos bens públicos, está assentado o entendimento de que a renúncia à prescrição já consumada em favor da Fazenda Pública não pode ser simplesmente tácita, daí porque, segundo orientação já antiga do próprio STF, é "incensurável a tese de que a renúncia da prescrição em favor da Fazenda Pública só possa fazer-se por lei" (RE 80.153/SP, Segunda Turma, Min. Leitão de Abreu, 13.10.1976).*

A doutrina posiciona-se em igual sentido:

*"O Poder Público pode renunciar a direito próprio, mas esse ato de liberalidade não pode ser praticado discricionariamente, dependendo de lei que o autorize. A renúncia tem caráter abdicativo e em se tratando de ato de renúncia por parte da Administração depende sempre de lei autorizadora, porque importa no despojamento de bens ou direitos que extravasam dos poderes comuns do administrador público" (NOBRE JUNIOR, Edilson Pereira. Prescrição: decretação de ofício em favor da Fazenda Pública in Revista Forense 345/35).*

*"A administração, uma vez consumado o prazo prescricional, não pode satisfazer o direito prescrito, salvo autorização legislativa, vez que isso importaria em liberalidade com o patrimônio público, que o executor da lei só pode praticar por determinação da própria lei" (CARVALHO, Selma Drumond. Aplicabilidade das normas sobre prescrição à Fazenda Pública in Informativo Jurídico Consulex, Volume 14, nº 40, página 11).*

*No presente caso, o art. 18 da Lei 10.522/2002 simplesmente dispensou "a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União e o ajuizamento da respectiva execução fiscal" relativamente à quota de contribuição para exportação para o café. Nada dispôs sobre renúncia a prescrição. Pelo contrário, em seu §3º expressamente dispôs que a dispensa nela prevista não autorizava a restituição ex officio de quantias já pagas. Portanto, além de não fazer menção alguma à renúncia à prescrição, a lei deixou claro que não abria mão, espontaneamente, dos valores já recebidos, muito menos, portanto, dos valores já recebidos e insuscetíveis de lhe serem exigidos por via judicial, quando consumada a prescrição. Em outras palavras: não houve renúncia alguma, nem expressa e nem tácita, mas, ao contrário, houve a clara e expressa manifestação no sentido de não abrir mão dos valores já recebidos.*

#### **6- Conflito com o Regimento Interno do Conselho de Contribuintes**

Finalmente, penso que o julgamento do pedido nos moldes do voto ora divergido descumpra vedação expressa no art. 49 do novo Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, que reza:

*Art. 49. No julgamento de recurso voluntário ou de ofício, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação ou deixar de*

*observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (grifei)*

*Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

*I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal;*

*II - que fundamente crédito tributário objeto de:*

*a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de junho de 2002;*

*b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou*

*c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993.*

Conforme já foi sobejamente demonstrado, não existe, na redação do art. 168, I do CTN qualquer possibilidade de prorrogar, reabrir, suspender, interromper, enfim, qualquer evento capaz de alterar o *dies a quo* estipulado.

Penso, dessa forma, que o julgamento contrário a esse dispositivo conflita com o caput do art. 49 acima transcrito, máxime quando o cenário jurisprudencial é exatamente o contrário daquele enumerado no inciso I do seu parágrafo único.

Noutra banda, acho que foi suficientemente esclarecido que a técnica de interpretação conforme a constituição não representa um simples ato exegese da regra jurídica, é ato de controle da constitucionalidade e, se afasta o texto legal, em detrimento de suposto princípio constitucional, vai além dos limites admitidos para este órgão julgador.

Nesse ponto, apoio-me em recente manifestação da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal<sup>54</sup> acerca da natureza da decisão nos moldes daquela que se diverge.

*II. Controle de constitucionalidade de normas: reserva de plenário (CF, art. 97): reputa-se declaratório de inconstitucionalidade o acórdão que - embora sem o explicitar - afasta a incidência da norma ordinária pertinente à lide para decidi-la sob critérios diversos alegadamente extraídos da Constituição. (destaquei)*

## 7- Conclusão

Ante ao exposto, penso que a decisão objeto de divergência, data maxima vênia, mais do que desalinhada com o direito material envolvido, e, nessa condição, carente de suficiente fundamentação legal, está em desacordo com a competência deste Colegiado.



<sup>54</sup>Ag. Reg. No Recurso Extraordinário 485.988-2/São Paulo, Min. Sepúlveda Pertence, julgado em 12/12/2006

Dessa forma, sinto-me obrigado a divergir do voto condutor, para, em sede de preliminar, votar pela negativa de provimento ao recurso, em função da prescrição do direito de pleitear a restituição debatida.

É como voto.

Sala das Sessões, em 15 de agosto de 2007

  
LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO – Redator