



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n°	13804.003014/99-01
Recurso n°	135.467 Voluntário
Matéria	FINSOCIAL - RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO
Acórdão n°	303-34.631
Sessão de	16 de agosto de 2007
Recorrente	TRANSPORTADORA SILCOR LTDA.
Recorrida	DRJ/SÃO PAULO/SP

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Período de apuração: 30/09/1989 a 31/12/1990

Ementa: FINSOCIAL. Pedido de restituição / compensação efetivado em 29/07/1999. Matéria compreendida na competência deste Conselho (art 22, XVI do RI aprovado pela Portaria MF 147/2007). Inconstitucionalidade reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal. Prescrição do direito de restituição/compensação. Início da contagem de prazo. Medida Provisória n° 1.110/95, publicada em 31/08/1995. Afastada a arguição de decadência. Devolve-se o processo à repartição de origem para julgar as demais questões de mérito.

Recurso voluntário em que é dado provimento, para afastar a arguição de decadência do direito da recorrente pleitear a restituição dos valores pagos a maior a título de FINSOCIAL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ADP
[Assinatura]

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, afastar a decadência do direito de a contribuinte pleitear a restituição da Contribuição para o Finsocial paga a maior. Vencido o Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro. Por unanimidade de votos, determinar a devolução do processo à autoridade julgadora de primeira instância competente para apreciar as demais questões de mérito, nos termos do voto do Relator. O Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro fará declaração de voto. A Conselheira Nanci Gama declarou-se impedida (RICC, artigo 15, § 1º, inciso II).


ANELISE DAUDT PRIETO

Presidente


SILVIO MARCOS BARCELOS FIÚZA

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nilton Luiz Bartoli, Tarásio Campelo Borges e Zenaldo Loibman. Ausente justificadamente o Conselheiro Marciel Eder Costa.

Relatório

O processo ora em debate trata do pedido de restituição protocolizado na repartição competente em 29/07/1999 da importância original de R\$ 63.994,03 (fl. 1), relativa ao FINSOCIAL que, segundo o contribuinte, fora recolhido indevidamente acima da alíquota de 0,5% no período de setembro de 1989 a dezembro de 1990.

Referida solicitação foi instruída com os seguintes documentos: originais e cópias de vários DARF recolhidos no período de 16/10/1989 a 15/01/1991 (fls. 3/25); dois demonstrativos de cálculo (fls. 26/28); uma petição (fls. 29/71); documentos diversos (fls. 72/83); e cópias de partes das declarações de ajuste de 1990 a 1993 (fls. 84/106).

Vinculados ao de restituição, foram apresentados dois pedidos de compensação. No primeiro, protocolizado na fl. 2 na mesma data que o pedido de restituição, a suplicante requer a compensação de débitos próprios com os supostos créditos pleiteados na fl. 1. No segundo, protocolizado na fl. 107 em 10/08/1999, requer a compensação dos mesmos créditos com débitos de terceiros.

Em 08/05/2000 a Divisão de Arrecadação da extinta DRF/SÃO PAULO informou na fl. 167 ter deixado de certificar os DARF juntados pela contribuinte por tratar-se de pagamentos feitos mais de cinco anos antes da protocolização do pedido de restituição.

Em despacho decisório exarado na fl. 168 em 17/07/2000, a Divisão de Tributação da mesma delegacia indeferiu o pedido de restituição, porque este fora protocolizado após o transcurso do prazo de 5 anos previsto no art. 168, I, do CTN, o que impossibilitava a restituição do suposto indébito relativo aos pagamentos feitos no período de 10/1989 a 01/1991, consoante prevê o Ato Declaratório n.º 96/1999.

Intimada da decisão em 29/08/2000 (fls. 169 e 182), em 01/09/2000 a suplicante apresentou manifestação de inconformidade nas fls. 170/181, na qual, partindo da premissa de que o prazo para reaver o indébito é de prescrição, e não de decadência, alega em síntese que:

- não pleiteou restituição, mas compensação de tributos pagos indevidamente;
- o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário n.º 150764-I/PE, declarou inconstitucionais as elevações da alíquota do FINSOCIAL, sendo portanto indevidos os recolhimentos feitos com base nas alíquotas majoradas, os quais podem ser compensados com o próprio FINSOCIAL ou com a COFINS;
- por meio das IN 21/1997 e 31/1997, a SRF convalidou as compensações feitas entre débitos de COFINS e valores recolhidos ao FINSOCIAL, admitindo ainda que os contribuintes que não haviam efetuado tal compensação a fizessem;
- seu direito à compensação se fundamenta no art. 66 da lei n.º 8.383/91, no decreto n.º 2.138/97, bem como nos princípios constitucionais da cidadania, da justiça, da isonomia, da propriedade e da moralidade;



- *o instituto da decadência não se confunde com o da prescrição;*
- *o primeiro atinge o direito material de ação, destinado a proteger o direito material, dizendo respeito aos direitos potestativos, que não necessitam de ação para protegê-los, ao passo que a prescrição diz respeito aos direitos a uma prestação;*
- *as razões expostas permitem concluir que o direito material não se extinguiu pelo tempo como quer fazer crer a SRF, cabendo portanto perfeitamente a compensação.*
- *Encerrando o arrazoado, requereu o provimento do recurso e a homologação do pedido de compensação.*

Em 30/03/2004, conforme despacho anexo à fl. 185, o presidente da Turma de Julgamento determinou o encaminhamento do processo à DERAT/SPO/DIORT/ECRER para que esse setor examinasse a situação dos débitos objeto dos pedidos de compensação e tomasse as providências necessárias.

Verificando que os pedidos de compensação apresentados pela suplicante apresentavam apenas os códigos dos tributos e a observação “débitos vincendos”, a Divisão de Orientação e Análise Tributária (DIORT) da DERAT/SÃO PAULO intimou-a a prestar esclarecimentos (fl. 186). No entanto não obteve resposta nem pôde constatar nada em pesquisas efetuadas nos sistemas SIEF e PEDCOMP, segundo informa no despacho da fl. 189.

A DRF de Julgamento em São Paulo – SP, através do Acórdão N° 6.861 de 14 de abril de 2005, indeferiu a solicitação do ora recorrente, nos termos que a seguir se transcreve, omitindo-se apenas algumas transcrições de textos legais:

“Havendo a unidade preparadora encaminhado os autos para prosseguimento, conheço da manifestação de inconformidade.

PRELIMINAR

14. *O contribuinte alega in limine que não pleiteou restituição, mas tão somente compensação de tributos pagos indevidamente, o que é um absurdo lógico, visto que a compensação pressupõe a existência de direito creditório, o qual deve ser pleiteado por meio de pedido de restituição, procedimento por sinal adotado pela impugnante ao apresentar o formulário anexo à fl. 1.*

15. *Por outro lado, em seu arrazoado, a suplicante disserta longamente acerca da natureza jurídica do instituto de que decorre a perda do direito à restituição ou compensação, muito embora tal discussão não seja pertinente ao caso em exame, tendo interesse meramente doutrinário, uma vez que o prazo em que se dá a perda do referido direito está definido de forma suficientemente clara na legislação em vigor.*

16. *Com efeito, o prazo para pleitear a restituição de indébitos tributários está previsto no art.168, inc. I, do Código Tributário Nacional, in verbis:*

“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”;

17. O FINSOCIAL é contribuição sujeita a lançamento por homologação, pois cabe ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. Assim, cumpre esclarecer em que data se deve considerar extinto o crédito tributário, no caso do lançamento por homologação. A solução parece estar contida de forma suficientemente clara no CTN, Art. 150 (transcrito).

18. Para melhor compreender o significado destes dispositivos, convém atentar à lúcida lição de ALBERTO XAVIER (transcrito).

19. O pagamento antecipado, portanto, extingue o crédito tributário e é a partir da sua data que se conta o prazo em que se extingue o direito de pleitear a restituição.

20. Apenas para argumentar, se fosse adotada a tese diversa segundo a qual o pagamento antecipado, nos termos do art. 150 do CTN, só produziria efeitos após a homologação (tácita ou expressa), não se poderia admitir a repetição do indébito por pagamento indevido antes de implementada essa condição resolutória, o que seria um enorme contra-senso. Assim, a homologação apenas torna definitiva a extinção do crédito no sentido de impedir a atividade revisional do Fisco.

21. Fica claro que o pagamento antecipado já produz o efeito de extinguir o crédito tributário, admitindo de imediato, desde que verificada uma das hipóteses legais, a repetição do indébito. Se o contribuinte pode de pronto exercer seu direito de repetir o pagamento indevido, é lógico que o termo inicial do prazo de decadência para pedir a restituição se dê com o pagamento antecipado. Outra não pode ser a interpretação conjunta dos arts. 150 e 156, inciso VII, do CTN, pois a menção de que o pagamento antecipado e a homologação extinguem o crédito deve ser entendida no sentido de que o pagamento já extingue a dívida, mas a homologação, sem retirar a eficácia deste, apenas o torna definitivo no sentido de não ser mais passível de revisão.

22. É oportuno também transcrever a preciosa lição de EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI (in Decadência e Prescrição no Direito Tributário, São Paulo, Ed. Max Limonad, 2000, p. 268 a 270), que transcreveu no original.

23. Por fim é necessário salientar que, segundo o Ato Declaratório SRF nº 96, de 26.11.1999, a contagem do prazo para o pedido de restituição de tributo ou contribuição, inclusive na hipótese de o pagamento ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional, se dá a partir da data da extinção do crédito tributário, nos termos do art. 168, I, do CTN.

24. *Ora, incumbe ao julgador das Delegacias da Receita Federal de Julgamento, nos termos do art. 7º da Portaria MF n.º 258, de 24.08.2001, observar o entendimento da Secretaria da Receita Federal expresso em atos tributários e aduaneiros. Assim, o entendimento manifestado no referido Ato Declaratório é vinculante, devendo ser acatado por esta instância julgadora.*

25. *Portanto, como no caso em exame os pagamentos foram efetuados no período de outubro de 1989 a janeiro de 1991 e o pedido administrativo de restituição foi protocolizado apenas em 29/07/1999, quando já expirara o prazo de 5 anos previsto no art. 168, I, do CTN, é forçoso concluir que decaiu o direito de a impugnante pleitear tal restituição, independentemente de ser devida ou não.*

MÉRITO

26. *Por outro lado, cumpre assinalar que, ainda que não houvesse ocorrido a decadência, a restituição não seria devida porque, em se tratando de empresa prestadora de serviços, não existe no caso indébito fiscal, consoante o entendimento da Secretaria da Receita Federal sobre a matéria, expresso na Instrução Normativa SRF n.º 32/1997 (transcrita).*

27. *Como se pode observar, a norma transcrita, ao convalidar as compensações de débitos de COFINS com créditos de FINSOCIAL correspondentes aos valores recolhidos acima da alíquota de 0,5%, fê-lo apenas no tocante às empresas exclusivamente vendedoras de mercadorias ou mistas.*

28. *Tal orientação se fundamenta no fato de que o Supremo Tribunal Federal já firmou o entendimento, desde o julgamento do RE 187.436-RS, de que as majorações da alíquota do Finsocial são válidas no tocante às empresas prestadoras de serviços, sendo inconstitucionais apenas no que respeita às empresas exclusivamente vendedoras de mercadorias e mistas.*

29. *Dessa forma, mostra-se correto o indeferimento do pedido de restituição, não só em virtude da decadência, mas também da ausência de direito creditório.*

30. *Quanto aos pedidos de compensação, cumpre naturalmente indeferi-los por perda de objeto.*

31. *De resto, tendo em vista que a suplicante cita diversos princípios constitucionais em apoio a seus argumentos, convém esclarecer que a apreciação de assuntos afetos a matéria constitucional constitui prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário, não sendo o órgão administrativo o foro apropriado para discussões dessa natureza, entendimento de há muito oficializado pela Secretaria da Receita Federal no Parecer COSIT/SRF n.º 329, de 1970 (transcrito).*

32. *Diante do exposto VOTO no sentido de INDEFERIR a manifestação de inconformidade. Sala de Sessões, 14 de abril de 2005. Marco Aurélio Calvão Monnerat Prado – Relator.*



A recorrente foi intimada a tomar conhecimento dessa Decisão prolatada, tendo apresentado, em tempo hábil, as razões recursais de seu inconformismo.

Neste seu arrazoado, a recorrente reiterou todos os argumentos apresentados à autoridade *a quo*, para demonstrar sua insatisfação quanto ao indeferimento de sua pretensão por tida decadência do direito de pleitear a compensação pretendida. Transcreveu jurisprudências dos Tribunais superiores e diversos Acórdãos desse Conselho de Contribuintes em seu socorro, para demonstrar a garantia do seu direito ao crédito que diz ser líquido e certo, pleiteando por fim, que fosse afastada a preliminar de decadência do direito de restituição do FINSOCIAL, para que lhe seja restituído o valor pago a maior, devidamente corrigido.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro SILVIO MARCOS BARCELOS FIÚZA, Relator

Concluo então, que tendo em vista que a recorrente foi intimada a tomar conhecimento da Decisão prolatada pela DRF de Julgamento em São Paulo - SP, através da INTIMAÇÃO N.º 2456, datada de 28/09/2005 (fls. 200), e que conforme AR da ECT que repousa às fls. 200 (verso), foi devidamente recebido em 11/10/2005, tendo apresentado Recurso Voluntário com anexos protocolado na repartição competente em 04/11/2005, documentos às fls. 201 a 236, ser o Recurso tempestivo.

Estando revestido das demais formalidades legais, para sua admissibilidade, sendo matéria de apreciação no âmbito deste Terceiro Conselho, conforme art. 22, XVI e art. 23, § 1.º do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF 147 de 25/06/2007, tendo em vista que essa exigência do FINSOCIAL não se encontra lastreada, no todo ou em parte, em fatos cuja apuração serviu para determinar a prática de infração a dispositivos legais do imposto sobre a renda, portanto, dele tomo conhecimento.

A controvérsia trazida aos autos, no atual momento, cinge-se à ocorrência (ou não) da decadência (prescrição) do direito do recorrente de pleitear a restituição/compensação dos valores que pagou a maior de FINSOCIAL, pela alíquota acima de 0,5%, em razão do aumento reputado inconstitucional, no tocante a quaisquer outras matérias de mérito, deverão ser apreciadas oportunamente, se for o caso, após decisão prolatada em primeira instância.

Assim, o pedido de restituição/compensação formulado pelo recorrente tem fundamento na inconstitucionalidade das normas que majoraram a alíquota do FINSOCIAL, declarada pelo Colendo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE n.º 150.764-PE ocorrido em 16.12.1992, tendo o acórdão sido publicado em 02.03.1993, e cuja decisão transitou em julgado em 04.05.1993.

Com a edição em 31.8.1995 da Medida Provisória n.º 1.110, de 30.8.1995 e devidamente publicada no DOU em 31/08/1995, que, após sucessivas reedições, foi convertida na Lei n.º 10.522, de 19.7.2002

Dentre outras providências, a Medida Provisória em seu Artigo 17, dispensou a Fazenda Nacional de constituir créditos, inscrever na Dívida Ativa, ajuizar execução fiscal, bem como autorizou o cancelamento do lançamento e a inscrição relativamente a tributos e contribuições julgada inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, ou ilegais, em última instância, pelo Superior Tribunal de Justiça.

Assim sendo, entre o rol do citado artigo em seu Inciso III, encontrava-se a contribuição para o FINSOCIAL.

Quando dispensa 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 FINSOCIAL na alíquota acima de 0,5%, com fundamento nas Leis 7.689/88, 7.787/89, 7.894/89 e 8.147/90, a Medida Provisória reconheceu expressamente a declaração de inconstitucionalidade das citadas normas proferida pelo STF no julgamento do RE n.º 150.764-PE.

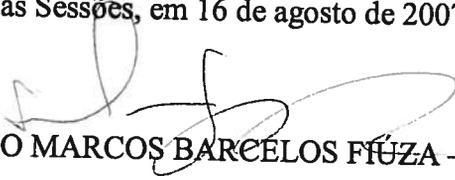


Portanto, não se pode argumentar que o fato da majoração das alíquotas do FINSOCIAL se encontrar no rol do artigo 17 não significa necessariamente o reconhecimento de sua inconstitucionalidade, já que todos os demais tributos relacionados no aludido artigo 17 já tinham, ao tempo da edição da MP, sido declarados inconstitucionais, inclusive com efeito *erga omnes*.

Diante do exposto, a nosso juízo, o prazo prescricional/decadencial teve seu início de contagem na data da publicação no DOU da MP n.º 1.110/95, qual seja, 31/08/1995, como também tem sido este o entendimento da maioria desta Câmara, portanto, é tempestivo o pedido de restituição/compensação formulado pela recorrente, já que proposto em 29/07/1999, de forma que,

VOTO no sentido de afastar a decadência e encaminhar o processo à repartição de origem para julgar as demais questões de mérito.

Sala das Sessões, em 16 de agosto de 2007


SILVIO MARCOS BARCELOS FIÚZA – Relator

Declaração de Voto

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 ou compensação da Contribuição para o Fundo de Investimento Social – Finsocial, relativa à parcela recolhida acima da alíquota de meio por cento, tributo cuja base legal para sua cobrança foi objeto de declaração incidental de inconstitucionalidade nos autos do Recurso Extraordinário n.º RE n.º 150.764-PE, e, em seguida, teve sua execução suspensa por meio da Resolução do Senado Federal n.º 49, de 10 de outubro de 1995.

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, I¹ e 168, I² 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, noutro 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.

¹ 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;

² 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.

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 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 vênua 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 da 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 vênua, 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 Troianelli³, Ricardo Lobo Torres⁴, Marco Aurélio Greco e Helenilson Cunha Pontes⁵, 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:⁶

³ *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.

⁴ *Restituição dos Tributos*. Rio de Janeiro. 1983. Forense.

⁵ *Inconstitucionalidade da Lei Tributária. – Repetição do Indébito*. São Paulo. 2002. Dialética.

⁶ op. cit., p. 53

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

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:⁷

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 1988⁸, 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

⁷ op. cit. p. 73

⁸ “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;”

EM CURSO. AJUIZAMENTO DE AÇÃO ANULATÓRIA DO DÉBITO. POSSIBILIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. REEXAME DEPROVA. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 07/STJ.

(...)

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 1988⁹, 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 relembrar 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 1988¹⁰, 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 Canotilho¹¹, 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,

⁹ "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..."

¹⁰ "II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;"

¹¹ Canotilho, Joaquim José Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra, Portugal, Almedina, 2000, 7ª Edição, p. 256

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 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 alemã¹², 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 Carvalho¹³, 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"¹⁴, 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

¹² 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

¹³ *Curso de direito tributário*. 3ª edição, p.72

¹⁴ *Teoría de los Derechos Fundamentales*, apud Inocência Mártires Coelho. *Interpretação Constitucional*. Porto Alegre, 1997, Sérgio Antonio Fabris Editor, p. 85.

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 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 reglas 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 Silva¹⁵, 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 juridicamente dotada de plena eficácia”.

Ainda sob o prisma da concretude, esclarecem Manuel Atienza e Juan Ruiz Manero¹⁶ 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

¹⁵ *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. 3ª. ed., São Paulo, Malheiros, 1998, p. 99:

¹⁶ *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

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.

2. Interpretação Conforme a Constituição

Doutrinadores de peso, como Paulo Bonavides¹⁷, 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 Bastos¹⁸ e Jorge Miranda¹⁹.

Tal convicção ganha força em função da leitura do parágrafo único, do art. 28, da Lei n.º 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 n.º 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

¹⁷ Curso de direito constitucional, p. 518.

¹⁸ 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.

¹⁹ 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.

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.

Aliás, ainda que tivéssemos competência para tanto, a técnica da interpretação conforme, na lição de J.J. Gomes Canotilho²⁰, 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/SP²¹:

"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, noutro 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 1.417-7²²:

"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

²⁰Op. cit., p. 1265/1266

²¹ Relator Min. Sepúlveda Pertence (resp. pelo acórdão), DJ 28.05.2004.

²² Relator Min. Moreira Alves, DJ 15.04.1988.



dele ressalta pelos elementos da interpretação lógica." (os grifos constam do original)

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 §1º²³. 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 arguída.

²³ 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.

Aliás, como pondera, Regina Maria Macedo Nery Ferrari²⁴, apoiada na doutrina de Oswaldo Aranha Bandeira de Melo²⁵, a própria Resolução Senatorial que deu efeitos erga 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 Silva²⁶, 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 Zavascki²⁷, 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:

²⁴ *Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2004, 5ª ed., p. 205.

²⁵ A Teoria das Constituições Rígidas, apud *Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2004, 5ª ed.

²⁶ *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo. Malheiros, 1994, 10ª ed., p. 57.

²⁷ *Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional*. São Paulo. Revista dos Tribunais, 2001, pp. 81-101

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 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 nº 547.744/MG²⁸, 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, ficarão 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 da constitucionalidade e da imprescritibilidade da ADIN, os prazos de prescrição do direito do contribuinte ao débito do Fisco permanecem

²⁸ Publicado no DJ de 09/12/2003, Relator: Ministro Luiz Fux.

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/MG²⁹

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 Mendes³⁰, 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 (Einzeltaktebene) 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

²⁹ Publicado no DJ de 05/04/2004.

³⁰ *Jurisdição Constitucional*. Brasília. Forense. 2005, 5ª edição, pp. 333 e 334.

declaração de inconstitucionalidade. (os grifos não constam do original)

Nesse mesmo diapasão, pondera Canotilho³¹

“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 n.º 686.058³² - 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.

³¹ Canotilho, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*, apud *Jurisdição Constitucional*. Brasília. Forense. 2005, 5ª edição, p. 388.

³² Relator designado: Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 19/10/2006, publicado no DJ de 16/11/2006.

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 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 86.056³³:

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 Pimenta³⁴:

"A pretensão, na lição inesgotável de Pontes de Miranda, 'é a posição subjetiva de poder exigir de outrem alguma prestação positiva ou negativa'³⁵, 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

³³ DJ 01/07/1977.

³⁴ *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.

³⁵ Tratado de Direito Privado, t. 5, atual. Por Vislon Rodrigues, Campinas, Bookseller, 2000, p. 503.

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, 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 Santi³⁶, 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 jurídico³⁷:

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.

³⁶ *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

³⁷ *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo. 2002. Lejus, 3ª Edição, pp. 122 e ss.

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, 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 1988³⁸.

Nesse contexto, interessa 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 a 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 n.º 423.994/MG³⁹, 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.

³⁸ 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;

³⁹ Julgado em 08/10/2003, publicado no DJ de 05/04/2004.

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 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 Santi⁴⁰, 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

⁴⁰ *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.

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

EREsp nº 435.835 / SC⁴¹:

“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 / RJ⁴²:

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 / PR⁴³:

⁴¹ Relator (para o acórdão): Ministro José Delgado, julgado em 24/03/2004, publicado no DJ de 04/06/2007;

⁴² Relator: Ministro Francisco Falcão, julgado em 28/11/2006, publicado no DJ de 14/12/2006.

⁴³ Relator: Ministro Castro Meira, julgado em 17/05/2007, publicado no DJ de 29.05.2007.

*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 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 Miranda⁴⁴, 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 nº 10.406, de 2002 (Novo Código Civil), o ato de renúncia⁴⁵ deve ser interpretado restritivamente e que a renúncia tácita à prescrição somente se opera pela prática de atos incompatíveis com esse fato preclusivo⁴⁶.

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

⁴⁴ *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.*

⁴⁵ Art. 114. Os negócios jurídicos benéficos e a renúncia interpretam-se estritamente.

⁴⁶ 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.

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. 18⁴⁷.

Nesse aspecto, transcrevo trecho do voto vencedor do Recurso Especial nº 747.091⁴⁸

"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

⁴⁷ § 3º O disposto neste artigo não implicará restituição ex officio de quantia paga.

⁴⁸ Relator: Ministro Teori Albino Zavascki, publicado no DJ de 06/02/2006

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 nº 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 nº 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 Federal⁴⁹ 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

⁴⁹Ag. Reg. No Recurso Extraordinário 485.988-2/São Paulo, Min. Sepúlveda Pertence, julgado em 12/12/2006

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.

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 16 de agosto de 2007



LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO - Conselheiro

