



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

**Processo n°** 13829.000058/2001-51  
**Recurso n°** 133.010 Voluntário  
**Matéria** COTA DE CONTRIBUIÇÃO NA EXPORTAÇÃO DO CAFÉ  
**Acórdão n°** 303-34.761  
**Sessão de** 16 de outubro de 2007  
**Recorrente** MOACAFÉ COMERCIAL DE CAFÉ LTDA.  
**Recorrida** DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP

**ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

Período de apuração: 01/12/1987 a 31/05/1988

Quotas de contribuição sobre exportações de café recolhidas ao IBC. Restituição. Decadência.

O direito à restituição de indébitos decai em cinco anos. Nas restituições de quotas de contribuição sobre exportações de café recolhidas ao IBC, o *dies a quo* para aferição da decadência é 30 de dezembro de 2004, data da publicação da Lei 11.051, sancionada em 29 de dezembro de 2004.

Processo administrativo fiscal. Julgamento em duas instâncias.

É direito do contribuinte submeter o exame da matéria litigiosa às duas instâncias administrativas. Forçosa é a devolução dos autos para apreciação das demais razões de mérito pelo órgão julgador *a quo* quando superada, no órgão julgador *adquem*, prejudicial que fundamentava o julgamento de primeira instância.

Rejeitada prejudicial de decadência e não conhecidas as demais razões de mérito devolvidas ao órgão julgador *a quo* para correção de instância.

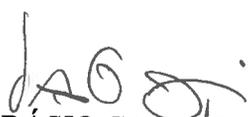
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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, que a acolhiam. Por maioria de votos, devolver o processo à autoridade competente para decidir as demais questões de mérito, vencidos os Conselheiros Zenaldo Loibman, Nilton Luiz Bartoli e Marciel Eder Costa. Designado para redigir o voto o Conselheiro Tarásio Campelo Borges.

*ADP* *BR*

  
ANELISE DAUDT PRIETO

Presidente

  
TARÁSIO CAMPELO BÓRGES

Redator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nanci Gama e  
Silvio Marcos Barcelos Fiúza.



## Relatório

Trata-se de recurso voluntário manejado contra acórdão proferido pela egrégia 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Ribeirão Preto que, em sede de manifestação de inconformidade, negou pedido de restituição relativo à Cota de Contribuição para o Instituto Brasileiro do Café.

Em razão do poder de síntese, adoto relatório que embasou o acórdão hostilizado, que passo a transcrever:

*Versa o presente processo sobre pedido de restituição de valores a título de quotas de contribuição sobre operações de exportação de café, mediante a petição de fls. 02/03, valores que teriam sido recolhidos indevidamente nos períodos entre dezembro de 1987 e maio de 1988, consoante Darf às fls. 11/15, tendo em vista a declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal (RE n.º 191.044-5-SP e outros) do Decreto-lei n.º 2.295, de 21 de novembro de 1986. Segundo a interessada, a importância indevidamente paga, atualizada até o mês do pedido, corresponderia a R\$ 625.783,58, conforme planilhas às fls. 04/06.*

*A Delegacia da Receita Federal em Bauru (SP), por meio de despacho decisório (fls. 29/32) exarado em 21 de maio de 2003 pela Seção de Orientação e Análise Tributária, indeferiu o pedido pelos seguintes motivos: a) em razão de a aludida decisão judicial produzir efeitos apenas entre as partes integrantes da ação, não possuindo eficácia "erga omnes"; b) pelo decurso do prazo decadencial para pleitear restituição: 5 anos contados da extinção do crédito tributário (do pagamento), com fulcro nos artigos 165, I e 168, I do CTN.*

*Cientificada em 02/06/2003 (fl. 34), a interessada apresentou, em 30/06/2003, manifestação de inconformidade (fls. 36/55), alegando, em síntese, de acordo com suas próprias razões:*

- que se revelaria descabida a exigência contida no despacho recorrido, no sentido de que deva haver Resolução do Senado Federal ou ato do Secretário da Receita Federal, já que, no julgamento do RE n.º 191.044-5 (SP), não teria sido avaliada a constitucionalidade do Decreto-Lei n.º 2.295/86, mas sim determinada sua revogação, em decorrência do instituto da não-recepção;*
- que deveria ser assegurado efeito geral (erga omnes) à decisão do STF, tendo em vista a definitividade que caracterizaria os pronunciamentos daquela Corte, exteriorizando o indébito vinculado à denominada "Quota de Contribuição Sobre Exportação de Café";*
- que no caso de indébitos originários de pagamentos reconhecidos como indevidos por decisão definitiva do Poder Judiciário, a decisão judicial definitiva é que deveria constituir o termo inicial para*

*contagem do prazo decadencial do direito de pleitear a restituição do respectivo valor;*

*- que seria incabível a aplicação, ao caso, do disposto no Ato Declaratório SRF n.º 96/99, tendo em vista preceitos constitucionais e do CTN, bem como entendimento jurisprudencial e administrativo;*

*- que o art. 77 da Lei n.º 9.430/96 e o art. 4º do Decreto n.º 2.346/97 permitiriam às autoridades do Poder Executivo deixar de aplicar dispositivos declarados inconstitucionais, adotando o entendimento materializado nas decisões do STF e do STJ;*

*- que, pelo exposto, requer seja reconhecida a improcedência do despacho recorrido, restabelecido o suposto direito à restituição dos valores recolhidos a título de quota sobre a exportação de café, e dos correspondentes acréscimos legais.*

Diante de tais fundamentos, proferiu-se o desisum que se pede reforma, do qual se extrai a seguinte ementa:

*Ementa: QUOTAS DE CONTRIBUIÇÃO AO INSTITUTO BRASILEIRO DO CAFÉ-IBC. INCONSTITUCIONALIDADE. EFEITOS.*

*Tendo sido a declaração de inconstitucionalidade obtida via controle difuso, e inexistindo ato geral suspendendo a eficácia da lei e tampouco ato específico do Secretário da Receita Federal com tal finalidade, seus efeitos restringem-se aos participantes da ação judicial, não produzindo efeitos erga omnes.*

*RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA.*

*O direito de o contribuinte pleitear restituição de tributo (que teria sido) pago indevidamente extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos contados da extinção do crédito tributário.*

Ciente de tal decisão, compareceu a recorrente perante este Terceiro Conselho de Contribuintes para, em sede de recurso voluntário, sinteticamente, renovar os argumentos expostos na fase de impugnação.

Posteriormente, compareceu a recorrente novamente aos autos requerendo a juntada dos docs. de fls. 141 a 144, que dão notícia sobre a promulgação da Resolução Senatorial nº 28, publicada no DOU de 22 de junho de 2005.

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO, Relator

Trata-se de recurso voluntário manejado contra acórdão, 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.

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>1</sup> e 168, I<sup>2</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, 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.

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

---

<sup>1</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>2</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.

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>3</sup>, Ricardo Lobo Torres<sup>4</sup>, Marco Aurélio Greco e Helenilson Cunha Pontes<sup>5</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>6</sup>

*“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)*

<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.

<sup>4</sup> *Restituição dos Tributos*. Rio de Janeiro. 1983. Forense.

<sup>5</sup> *Inconstitucionalidade da Lei Tributária. – Repetição do Indébito*. São Paulo. 2002. Dialética.

<sup>6</sup> op. cit., p. 53

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>7</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>8</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>7</sup> op. cit. p. 73

<sup>8</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>9</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>10</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>11</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 vinculação jurídico-constitucional do poder executivo (cfr., infra. fontes de direito e estruturas normativas)". (grifei)*

<sup>9</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>10</sup> "II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;"

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

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>12</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>13</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>14</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 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*

<sup>12</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>13</sup> *Curso de direito tributário*. 3ª edição, p.72

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

*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>15</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 juridicamente dotada de plena eficácia”.*

Ainda sob o prisma da concretude, esclarecem Manuel Atienza e Juan Ruiz Manero<sup>16</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 nº 20.910, de 1932 não pode servir de base para a concessão de restituição tributária.

## 2. Interpretação Conforme a Constituição

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

<sup>16</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

Doutrinadores de peso, como Paulo Bonavides<sup>17</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>18</sup> e Jorge Miranda<sup>19</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>17</sup> Curso de direito constitucional, p. 518.

<sup>18</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>19</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>20</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)

3046/SP<sup>21</sup>: Nesse mesmo sentido, concluiu o Tribunal Pleno do STF, nos autos da ADI

*“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 1.417-7<sup>22</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>20</sup>Op. cit., p. 1265/1266

<sup>21</sup> Relator Min. Sepúlveda Pertence (resp. pelo acórdão), DJ 28.05.2004.

<sup>22</sup> Relator Min. Moreira Alves, DJ 15.04.1988.

Nessa linha, importa relembrar, 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>23</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 relembrar 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.

Aliás, como pondera, Regina Maria Macedo Nery Ferrari<sup>24</sup>, apoiada na doutrina de Oswaldo Aranha Bandeira de Melo<sup>25</sup>, a própria Resolução Senatorial que deu efeitos erga

<sup>23</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>24</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>26</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>27</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*

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

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

<sup>27</sup> *Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional*. São Paulo. Revista dos Tribunais, 2001,

*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/MG<sup>28</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, 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 posituação 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 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 nº 423.994/MG<sup>29</sup>

<sup>28</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>30</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>31</sup>

<sup>29</sup> Publicado no DJ de 05/04/2004.

<sup>30</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>32</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>31</sup> Canotilho, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*, apud *Jurisdição Constitucional*. Brasília. Forense. 2005, 5ª edição, p. 388.

<sup>32</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>33</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>34</sup>:*

*"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 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>33</sup> DJ 01/07/1977.

<sup>34</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>35</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>36</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 despreço 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>37</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>36</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>37</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>38</sup>.

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 nº 423.994/MG<sup>39</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>38</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>39</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>40</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>40</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>41</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>42</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>43</sup>:

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

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

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

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

*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 vênica 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>44</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 nº 10.406, de 2002 (Novo Código Civil), o ato de renúncia<sup>45</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>46</sup>.

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

Ao meu ver, no caso da medida provisória nº 1.110, de 1995, que, após sucessivas reedições, foi convertida na Lei nº 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>47</sup>.

<sup>44</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>45</sup> Art. 114. Os negócios jurídicos benéficos e a renúncia interpretam-se estritamente.

<sup>46</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>47</sup> § 3º O disposto neste artigo não implicará restituição ex officio de quantia paga.

Nesse aspecto, transcrevo trecho do voto vencedor do Recurso Especial nº 747.091<sup>48</sup>

*"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:

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

*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>49</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, voto 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 outubro de 2008

  
LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO – Relator

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

## Voto Vencedor

Conheço do recurso voluntário porque tempestivo e atendidos os demais pressupostos processuais.

Conforme relatado, a DRJ não apreciou as demais razões do mérito da manifestação de inconformidade relativa ao indeferimento do pedido de restituição porque entendeu extinto o direito pela decadência.

No fundamento do acórdão recorrido, a data do pagamento da contribuição é tomada como marco inicial do prazo de decadência, independentemente do posterior reconhecimento da improcedência da exação pelo artigo 18, *caput* e inciso X, da Lei 10.522, de 19 de julho de 2002, adicionado ao texto legal pelo artigo 3º da Lei 11.051, de 29 de dezembro de 2004.

Amparado no princípio constitucional da segurança jurídica, creio equivocado o fundamento do acórdão recorrido.

Com efeito, desde a origem, é objetivo principal das constituições limitar a autoridade governativa com a instituição do chamado Estado constitucional, Estado liberal ou Estado de direito, resultante da força de princípios ideológicos fincados na Revolução Francesa.

Se assim era no Estado liberal, então regido pela teoria formal da Constituição, com foco na estrutura do Estado – “separação de poderes e distribuição de competências, enquanto forma jurídica de neutralidade aparente [...]”<sup>50</sup> –, maior pujança ganhou a limitação da autoridade governativa na medida da evolução das ciências sociais porque, conforme leciona Paulo Bonavides, “[...] Constituição é lei, sim, mas é sobretudo direito, tal como reconhece a teoria material da Constituição”<sup>51</sup>, que rege o Estado social, em oposição ao Estado liberal, agora com foco na substância da Lei Magna: os direitos fundamentais e as garantias processuais da liberdade.

Especificamente quanto à força dos princípios, Paulo Bonavides, numa análise da grande transformação por eles suportada<sup>52</sup>, outrora “fontes de mero teor supletório” dos Códigos e atualmente convertidos em “fundamento de toda a ordem jurídica, na qualidade de princípios constitucionais”, conclui:

Fazem eles [os princípios] a congruência, o equilíbrio e a essencialidade de um sistema jurídico legítimo. Postos no ápice da pirâmide normativa, elevam-se, portanto, ao grau de norma das normas, de fonte das fontes. São qualitativamente a viga-mestra do sistema, o esteio da legitimidade constitucional, o penhor da constitucionalidade das regras de uma Constituição.<sup>53</sup>

<sup>50</sup> BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 537.

<sup>51</sup> Paulo Bonavides. *Curso de direito constitucional*, 1999, p. 535.

<sup>52</sup> Paulo Bonavides. *Curso de direito constitucional*, 1999, p. 228 a 266.

<sup>53</sup> Paulo Bonavides. *Curso de direito constitucional*, 1999, p. 265.

Da mesma forma pertinentes são os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho sobre o princípio da segurança jurídica. Antes, porém, ele cuida do princípio da certeza do direito:

### Princípio da certeza do direito

Trata-se, também, de um sobreprincípio, estando acima de outros primados e regendo toda e qualquer porção da ordem jurídica.

Como valor imprescindível do ordenamento, sua presença é assegurada nos vários subsistemas, nas diversas instituições e no âmago de cada unidade normativa, por mais insignificante que seja. A certeza do direito é algo que se situa na própria raiz do *dever-ser*, é ínsita ao deontico, sendo incompatível imaginá-lo sem determinação específica. Na sentença de um magistrado, que põe fim a uma controvérsia, seria absurdo figurarmos um juízo de probabilidade, em que o ato jurisdicional declarasse, como exemplifica Lourival Vilanova<sup>54</sup>, que *A possivelmente deve reparar o dano causado por ato ilícito seu*. Não é sentenciar, diz o mestre, ou estatuir, com pretensão de validade, o *certum* no conflito de condutas. E ainda que consideremos as obrigações alternativas em que o devedor pode optar pela prestação *A, B ou C*, sobre uma delas há de recair, enfaticamente, sua escolha, como imperativo inexorável da certeza jurídica. Substanciando a necessidade premente da segurança do indivíduo, o sistema empírico do direito elege a certeza como postulado indispensável para a convivência social organizada.

O princípio da certeza jurídica é implícito, mas todas as magnas diretrizes do ordenamento operam no sentido de realizá-lo.

Mas, além do caráter sintático dessa acepção, há outra, muito difundida, que toma “certeza” com o sentido de “previsibilidade”, de tal modo que os destinatários dos comandos jurídicos não de poder organizar suas condutas na conformidade dos teores normativos existentes. Pensamos que esse significado de certeza quadra melhor no âmbito do princípio da segurança jurídica, que examinaremos em seguida.<sup>55</sup> [itálicos do original]

Continuando o seu raciocínio, Paulo de Barros Carvalho fala especificamente sobre o princípio da segurança jurídica:

### Princípio da segurança jurídica

Não há por que confundir a *certeza do direito* naquela acepção de índole sintática, com o cânone da *segurança jurídica*. Aquele é atributo essencial, sem o que não se produz enunciado normativo com *sentido deontico*; este último é decorrência de fatores sistêmicos que utilizam o primeiro de modo racional e objetivo, mas dirigido à implantação de um valor específico qual seja o de coordenar o fluxo das

<sup>54</sup> VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 183.

<sup>55</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 145 e 146.

interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulamentação da conduta. Tal sentimento tranquiliza os cidadãos, abrindo espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza. Concomitantemente, a certeza do tratamento normativo dos fatos já consumados, dos direitos adquiridos e da força da coisa julgada, lhes dá a garantia do passado. Essa bidirecionalidade *passado/futuro* é fundamental para que se estabeleça o clima de segurança das relações jurídicas, motivo por que dissemos que o princípio depende de fatores sistêmicos. Quanto ao passado, exige-se um único postulado: o da irretroatividade [...]. No que aponta para o futuro, entretanto, muitos são os expedientes principiológicos necessários para que se possa falar na efetividade do primado da segurança jurídica.

Desnecessário encarecer que a segurança das relações jurídicas é indissociável do valor *justiça*, [sic] e sua realização concreta se traduz numa conquista paulatinamente perseguida pelos povos cultos.<sup>56</sup> [itálicos do original]

Roque Carrazza vai além. Afora a certeza do conhecimento prévio das conseqüências dos atos praticados, ele dá grande ênfase à isonomia como condição indispensável à implementação da segurança jurídica:

O princípio da segurança jurídica ajuda a promover os valores supremos da sociedade, inspirando a edição e a boa aplicação das leis, dos decretos, das portarias, das sentenças, dos atos administrativos etc.

De fato, como o Direito visa à obtenção da *res justa*, de que nos falavam os antigos romanos, todas as normas jurídicas, especialmente as que dão efetividade às garantias constitucionais, devem procurar *tornar segura* a vida das pessoas e das instituições.<sup>57</sup>

Muito bem, o Direito, com sua positividade, confere segurança às pessoas, isto é, “cria condições de *certeza e igualdade* que habilitam o cidadão a sentir-se senhor de seus próprios atos e dos atos dos outros”.<sup>58</sup>

Portanto, a *certeza* e a *igualdade* são indispensáveis à obtenção da tão almejada segurança jurídica.

Com efeito, uma das funções mais relevantes do Direito é “conferir certeza à incerteza das relações sociais” (Becker), subtraindo do campo de atuação do Estado e dos particulares qualquer resquício de arbítrio. Como o Direito é a “imputação de efeitos a determinados fatos” (Kelsen), cada pessoa tem elementos para conhecer previamente as conseqüências de seus atos.

<sup>56</sup> Paulo de Barros Carvalho. *Curso de direito tributário*, 1999, p. 146.

<sup>57</sup> Cf. José Souto Maior Borges. *Princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo*. In RDT 63, p. 206 e 207.

<sup>58</sup> Tércio Sampaio Ferraz Jr. *Segurança jurídica e normas gerais tributárias*. In RDT 17, p. 18 a 51 (grifos do autor).

.....

[...] É mister, ainda, que a lei que descreve a ação-tipo tributária valha para todos igualmente, isto é, seja aplicada a seus destinatários (quer pelo Judiciário, quer pela Administração Fazendária) de acordo com o princípio da igualdade (art. 5º, I, da CF). Só assim os contribuintes terão segurança jurídica em seus contatos com o Fisco.

O *princípio da igualdade* (isonomia) é, de todos os nossos princípios constitucionais, o mais importante (Francisco Campos).

Realmente, todos os princípios que estão na Constituição (a legalidade, a universalidade da jurisdição, a ampla defesa etc.) encontram-se a serviço da isonomia e sem ela não se explicam com a necessária densidade de exposição teórica.

A própria legalidade é a morada da isonomia. Daí falarmos em *legalidade isonômica*. Com efeito, quando dizemos que “ninguém será obrigado a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, implicitamente estamos proclamando que “ninguém será obrigado a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei igualitária”, isto é, de lei editada de conformidade com a isonomia.

Nesse sentido, José Souto Maior Borges não exagerou ao afirmar, no *VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário*, realizado em São Paulo, em setembro de 1994, que a isonomia não está no Texto Constitucional: a isonomia é o próprio Texto Constitucional.

.....

O princípio constitucional da segurança jurídica exige, ainda, que os contribuintes tenham condições de antecipar objetivamente seus *direitos e deveres tributários*, que, por isto mesmo, só podem surgir de lei, igual para todos, irretroativa e votada pela pessoa política competente. Assim, a segurança jurídica acaba por desembocar no *princípio da confiança na lei fiscal*, que, como leciona Alberto Xavier, “traduz-se, praticamente, na possibilidade dada ao contribuinte de conhecer e computar os seus encargos tributários com base exclusivamente na lei”.<sup>59</sup>

Não podemos deixar de mencionar, ainda, o *princípio da boa-fé*, que impera também no Direito Tributário. De fato, ele irradia efeitos tanto sobre o Fisco quanto sobre o contribuinte, exigindo que ambos respeitem as conveniências e interesses do outro e não incorram em contradição com sua própria conduta, na qual

<sup>59</sup> XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978, p. 46.

confia a outra parte (proibição de *venire contra factum proprio*).<sup>60</sup> <sup>61</sup> [itálicos do original]

Logo, no caso concreto, admitir o marco inicial da decadência pretendido pelo órgão julgador *a quo* é proteger o Estado, autor de norma inconstitucional – que exigia quotas de contribuição sobre exportações de café –, diante de sua própria torpeza, em detrimento dos princípios constitucionais da isonomia, da boa-fé e da segurança jurídica.

O desprezo pela isonomia resta patente quando comparado o ônus tributário individualmente assumido por todos aqueles que cumpriram a obrigação principal em data anterior à publicação da Lei 11.051, de 29 de dezembro de 2004, com qualquer dos destinatários do benefício outorgado pelo artigo 18, *caput* e inciso X, da Lei 10.522, de 19 de julho de 2002, introduzido pela primeira norma jurídica citada neste parágrafo.

Semelhante desdém mereceu o princípio da boa-fé pelo procedimento contraditório da Fazenda Nacional: para fatos geradores iguais, ocorridos em períodos coincidentes, de alguns contribuintes foi exigido o cumprimento da obrigação tributária e de outros foi dispensada a constituição dos créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal e até cancelados os lançamentos efetuados.

Igualmente ferido o princípio da segurança jurídica porque deturpada a previsibilidade quanto aos efeitos da regulamentação da conduta daqueles contribuintes que confiaram na constitucionalidade presumida das normas formalmente sancionadas, promulgadas e publicadas.

Portanto, o desafio que reclama uma solução desta Câmara, no meu sentir, é interpretar, mormente à luz dos princípios constitucionais da isonomia, da boa-fé e da segurança jurídica, os artigos 165 e 168 do CTN para deles extrair o marco inicial do prazo de decadência para o caso objeto da lide.

É certo que o CTN, no artigo 165, I, reconhece o direito do sujeito passivo à restituição do tributo indevido, seja qual for a modalidade do seu pagamento, mas fixa, no artigo 168, o prazo de cinco anos para o exercício de tal direito. É a fixação do marco inicial da contagem desse prazo que buscarei alcançar, amparado nos princípios constitucionais citados no parágrafo anterior.

Antes, contudo, trago outras lições da doutrina para lembrar que o interprete deve presumir inexistirem na lei palavras supérfluas e que “devem todas ser entendidas como

<sup>60</sup> A respeito, Jesús González Perez preleciona: “O princípio da boa-fé aparece como um dos princípios gerais que servem de fundamento ao ordenamento jurídico, informam o labor interpretativo e constituem decisivo instrumento de integração” (*El principio General de la Buena Fé en el Derecho Administrativo*, Madri, Real Academia de Ciencias Morales y Políticas, 1983, p. 15 – traduzimos). E, mais adiante, acrescenta: “Independentemente de seu reconhecimento legislativo, o princípio da boa-fé, enquanto princípio geral de Direito, cumpre uma função informadora do ordenamento jurídico e, como tal, as distintas normas devem ser interpretadas em harmonia com ele. (...) Ele indicará, em cada momento, a interpretação que se deve eleger” (idem, *ibidem*, p. 48).

<sup>61</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 13. ed. rev. atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 296, 298, 299, 301 e 302.

escritas adrede para influir no sentido da frase respectiva”<sup>62</sup>, sem perder da lembrança que “o texto da lei forma o substrato de que deve partir e em que deve repousar o intérprete”, embora evitando o apego à literalidade, “que pode conduzir à injustiça, à fraude e até ao ridículo”<sup>63</sup>, o elemento teleológico será adotado na busca da “[...] genuína razão da lei, de cujo descobrimento depende inteiramente a compreensão do verdadeiro espírito dela”<sup>64</sup>.

Retorno ao artigo 165 do CTN, que trata do direito à restituição de “tributo indevido ou maior que o devido”. Vale dizer, conseqüentemente, que esta é a finalidade da norma, o seu elemento teleológico: impedir a apropriação, pelo Erário, de valores indevidos ou maiores do que o devido, na forma da lei tributária.

E é em consonância com o ordenamento jurídico, numa interpretação sistemática dos artigos 165 e 168, que deve ser definido o momento a partir do qual o direito à restituição do indébito poderia ter sido exercido.

Nesse ponto, entendo solucionada a controvérsia, porquanto se as quotas de contribuição sobre exportações de café somente foram reconhecidas pela administração tributária como exigência indevida em 30 de dezembro de 2004, data da publicação da Lei 11.051, de 29 de dezembro de 2004, não há se falar em *dies a quo* para aferição da decadência do direito à restituição em data anterior à publicação dessa norma jurídica.

Não vislumbro outra interpretação sistemática e teleológica dos artigos 165 e 168 do CTN aplicada ao caso concreto à luz dos princípios constitucionais da isonomia, da boa-fé e da segurança jurídica.

Por conseguinte, concluo não operada a decadência do direito à restituição na data da protocolização do pedido objeto deste litígio.

Nada obstante, a solução da lide depende da análise de matéria de fato não enfrentada pela primeira instância administrativa, condição prejudicial ao imediato julgamento do tema por este colegiado, *a contrario sensu* do disposto no § 3º do artigo 515 do Código de Processo Civil.

<sup>62</sup> MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 110.

<sup>63</sup> BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da constituição*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 127.

<sup>64</sup> PORTUGAL. *Estatutos da Universidade de Coimbra, de 1772*, liv. 2, tít. 6, cap. 6, § 23, *apud* Carlos Maximiliano. *Hermenêutica e aplicação do direito*, 1999, p. 151.

Com essas considerações e em respeito ao princípio do duplo grau de jurisdição, preliminarmente, superadas as prejudiciais que fundamentavam o julgamento de primeira instância, voto no sentido de devolver os autos deste processo para apreciação das demais razões de mérito pelo órgão julgador *a quo*.

Sala das Sessões, em 16 de outubro de 2007

  
TARASIO CAMPELO BORGES - Redator