



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 13836.000535/2002-70  
**Recurso nº** 340.560 Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-00.170 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de junho de 2009  
**Matéria** COTA DE CONTRIBUIÇÃO NA EXPORTAÇÃO DO CAFÉ  
**Recorrente** EXCEL EXPORTADORA DE CAFÉ LTDA.  
**Recorrida** DRJ-SÃO PAULO/SP

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 21/05/1988 a 28/09/1989

Prazo para Pleitear Restituição de Tributos Declarados Inconstitucionais.

**Regime Jurídico**

A contagem do prazo prescricional para restituição de tributo, ainda que o indébito decorra de declaração de inconstitucionalidade da lei que autoriza sua cobrança, sujeita-se às regime do Código Tributário Nacional e à Lei Complementar nº 118, de 2005.

Ademais, tratando-se de matéria sujeita à tipicidade cerrada, eventual ausência de dispositivo específico para tal modalidade de indébito implica silêncio eloquente do legislador, a reclamar a aplicação da norma geral e não, como se pretende habitualmente, omissão a ser suprida com socorro a princípios constitucionais, sabidamente normas de eficácia contida.

Afastar a aplicação da lei vigente, no caso, a Lei Complementar nº 118/2005, com base nos pré-falados princípios, como já se manifestou o Pretório Excelso por meio da Súmula Vinculante nº 10, implicaria exercício de controle de constitucionalidade, atribuição que não se coaduna com as atribuições deste Colegiado.

**Resolução do Senado Federal.Efeitos**

Os efeitos ex tunc da Resolução do Senado Federal, conforme expressamente consignado no Decreto nº 2.346, só se propagam sobre os atos que ainda se encontrem suscetíveis de revisão administrativa ou judicial.

**Renúncia à Prescrição. Ausência.**

O Ordenamento Jurídico Pátrio não admite a renúncia à prescrição ou o reconhecimento de dívida implícitos, ainda que se trate de relação jurídica



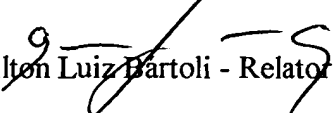
Incabível, portanto, a pretensão de equiparar o dispositivo legal que determina a suspensão dos procedimentos de fiscalização e cobrança de tributos declarados inconstitucionais a ato de renúncia ou confissão. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em declarar a decadência do direito à restituição. Vencidos os Conselheiros Nilton Luiz Bartoli (Relator), Heroldes Bahr Neto, Vanessa Albuquerque Valente e Nanci Gama. As Conselheiras Irene Souza da Trindade Torres e Anelise Daudt Prieto votaram pela conclusão. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro.

  
Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente e Redator-Designado

  
Nilton Luiz Bartoli - Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Anelise Daudt Prieto, Irene Souza da Trindade Torres, Celso Lopes Pereira Neto, Nanci Gama, Vanessa Albuquerque Valente, Nilton Luiz Bartoli, Heroldes Bahr Neto e Luis Marcelo Guerra de Castro.

## Relatório

Trata-se de pedido de restituição (fl. 01) de pagamentos efetuados, no período de 21.05.1987 a 28.09.1988, a título de Cota de Contribuição sobre Exportação do Café ao Instituto Brasileiro do Café (IBC), reinstituído por meio do Decreto Lei nº 2.295/86, pela União Federal, realizado em 16/09/2002.

Instrui seu pedido de restituição, requerimento, constante às fls.01 a 18, no qual o contribuinte em síntese alega:

1. O Recurso Extraordinário nº 191.044-5, julgado pelo Supremo Tribunal Federal, esclareceu que o Poder Executivo não poderia receber delegação de competência para fixar a alíquota inicial ou a base de cálculo de qualquer tributo, mas sim apenas alterar esses elementos. Dessa forma, o julgado declarou a inconstitucionalidade da mencionada contribuição desde a sua instituição, dada a sua incompatibilidade para com as Constituições de 1969 e de 1988;
2. Com isso, pleiteia a contribuinte pela restituição da importância paga indevidamente, com a devida atualização monetária, somando o montante de R\$ 2.516.447,08 (dois milhões, quinhentos e dezesseis mil, quatrocentos e quarenta e sete reais e oito centavos).

Processo nº 13836.000535/2002-70  
Acórdão n.º 3201-00.170

Instruem o aludido pedido cópias dos Documentos de Arrecadação de Receitas Federais – DARFs (fls. ), bem como planilhas de atualização monetária (fls. 26-54).

Os autos foram encaminhados à consultoria jurídica do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (fl. 60), cujo parecer afastou a alegação de inconstitucionalidade. Baseia-se, para tanto, no argumento de que, no Recurso Extraordinário, a que se refere a recorrente, votou-se, de fato, pela não recepção do tributo pela Carta vigente. Contudo, no caso em apreço, parte dos recolhimentos se deu na vigência da Carta de 1969, amparados pelo Decreto Lei nº 2.295/86.

Diante de despacho que acolheu o mencionado parecer e, portanto, decidiu pela improcedência do pedido, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 75/87, alegando, em suma, que ainda que a ementa do acórdão emblemático mencione apenas a não recepção por parte da Constituição de 1988, no corpo do mesmo também fora reconhecida a inconstitucionalidade do Decreto Lei nº 2.295/86 perante a Carta de 1969.

Acrescenta, escorado no princípio da eventualidade, considerações acerca do termo inicial do prazo decadencial para o exercício do direito de restituição. Considera, assim, como termo inicial a data da decisão em que o STF não recepcionou o Decreto-lei nº 2.295/86, determinando a revogação do mesmo.

Ao final, requer a improcedência do despacho que indeferiu seu pedido de restituição, a fim de que lhe seja concedido o direito a restituição dos valores pagos indevidamente a título de quota sobre exportação do café, devidamente atualizados e corrigidos, inclusive com a incidência dos expurgos inflacionários.

No entanto, uma vez que a intimação do referido despacho alvo da impugnação se dera por edital, o recurso da não foi acolhido, porquanto intempestivo no entendimento da Secretaria da Receita Federal (fl. 89). Determinou-se, dessa forma, o arquivamento dos autos por cinco anos.

Inconformada, a recorrente apresentou às fls. 96/103, pedido de revisão ao despacho que considerou a intempestividade do recurso, bem como o arquivamento dos autos, alegando, resumidamente, que houve vício no procedimento de intimação, visto que não foram esgotadas de forma regular as tentativas de intimação pessoal e por via postal, para a posterior intimação por edital.

Alega, ainda, a incompetência do órgão julgador, uma vez que o parecer da Coordenadoria Jurídica de Assuntos da Agropecuária e do Abastecimento, do Ministério da Agricultura, não pode ser tomado como decisão administrativa da Delegacia da Receita Federal de Jundiaí, pois não se trata de ato decisório.

Ante o exposto, requer o encaminhamento dos autos à Delegacia da Receita Federal em Jundiaí-SP, para apreciação do pedido de restituição.

O pedido de revisão foi indeferido (fl. 106), pela Delegacia da Receita Federal em Jundiaí, com base no argumento de que o IBC já havia se manifestado pela improcedência da alegação de inconstitucionalidade, visto que os recolhimentos se deram sob a égide da Constituição de 1969. E, assim, uma vez que o IBC, como órgão responsável pela administração do tributo em comento, manifestou-se pela improcedência do pleito, o pedido foi indeferido.



Mais uma vez inconformada, o contribuinte opôs razões de impugnação – fls. 108/124, reiterando as alegações já exaustivamente expostas, e acrescentando que a contribuição não é tributo administrado pelo IBC, mas sim pela Secretaria da Receita Federal.

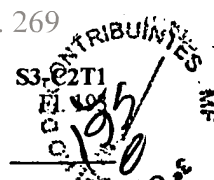
Anexou as DARFs originais aos autos (fls.125-148).

Contudo, a impugnação foi indeferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (fls. 159/166), com base no argumento de que o referido termo inicial de decadência se deu a partir do momento em que se pagou o tributo indevidamente. Dessa forma, votou-se pelo não reconhecimento do direito da recorrente à restituição dos valores pagos a título de cota de contribuição.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou Recurso Voluntário às fls. 169/187. Neste, argumenta:

- i) ainda que o termo inicial do prazo decadencial para o exercício do direito à restituição se dê com a extinção do crédito tributário, como declara o artigo 168, inciso I, do Código Tributário Nacional, a certeza sobre a existência do indébito só se dá com a decisão final da Suprema Corte. Fato este, por sua vez, distante da data em que ocorreu a extinção da obrigação pelo pagamento. Sendo assim, a contagem do prazo decadencial de cinco anos deve se iniciar a partir da decisão judicial ou do ato administrativo que acatou a decisão;
- ii) em observância ao princípio da eventualidade, a recorrente menciona o artigo 18, da Lei nº 10.522/02, cujo objetivo é regulamentar os procedimentos, judicial e administrativo, relativos a tributos declarados inconstitucionais pelo STF. A menção ao artigo tem o fito de demonstrar que a Fazenda admite a possibilidade de restituição ao contribuinte por quantia paga indevidamente;
- iii) a Lei nº 11.051/04 acrescentou o inciso “X” ao mencionado artigo 18, da Lei nº 10.522/02. Dessa forma, mostra-se o direito à repetição de indébito, visto haver clara menção ao tributo Cota de Contribuição que ora se rebate;
- iv) a edição da Resolução nº 28 do Senado, publicada no Diário Oficial da União, em 22 de junho de 2005, tem efeitos *ex nunc*, o que corrobora o direito à restituição pleiteada;
- v) o chefe do Executivo, ao vetar o artigo 1º da Lei nº 10.736/03, reconheceu o legítimo direito à restituição de tributos pagos indevidamente em virtude de ulterior declaração de inconstitucionalidade por parte do STF. Tal fato aplicar-se-ia, *mutatis mutandis*, ao caso em questão;

Processo nº 13836.000535/2002-70  
Acórdão n.º 3201-00.170



vi) reitera que o montante deve ser atualizado monetariamente com a aplicação dos índices da OTN, BTN, TR e UFIR ou IPC.

Por todo o exposto, requer a reforma da decisão de primeira instância para que seja reconhecido o direito de restituição das parcelas indevidamente pagas a título de “quota de contribuição sobre exportação de café”, acrescidos de atualização montaria, expurgos inflacionários e taxa Selic.

Os autos foram distribuídos a este Conselheiro em 10/12/2008, em um volume, constando numeração até às fls. 188, antepenúltima.

Desnecessário o encaminhamento do processo à Procuradoria da Fazenda Nacional para ciência quanto ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, nos termos da Portaria MF nº. 314, de 25/08/99.

É o relatório.

### Voto Vencido

Conselheiro Nilton Luiz Bartoli, Relator

Conheço do Recurso Voluntário, por tratar de matéria de competência desta Terceira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (anteriormente denominado Terceiro Conselho de Contribuintes), nos termos do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes.

Cuida o presente de pedido de restituição (fl. 01) da cota e contribuição na exportação de café, referente aos períodos de maio de 1987 a setembro de 1988, em virtude da declaração de inconstitucionalidade da contribuição em comento, pelo Supremo Tribunal Federal, realizado em 16/09/2002.

Requer o recorrente que seja restituído o valor indevidamente pago, sob o argumento que o termo “*a quo*” da decadência para a restituição da aludida contribuição, inicia-se a partir da declaração de inconstitucionalidade pelo Pretório Excelso e, requer, ainda, que sobre o indébito seja aplicado os índices de correções oficiais.

Por seu turno, a r. decisão recorrida indeferiu o pleito do contribuinte, aduzindo, em apertada síntese, que o termo “*a quo*” para a restituição de tributo considerado posteriormente inconstitucional é o pagamento indevido daquele. Consigne-se que a correção do indébito não foi objeto da r. decisão.

Sintetizados os fatos, analiso a controvérsia.

Primeiramente, cumpre ressaltar, em que pese a decisão recorrida ter indeferido o pleito do recorrente, por entender que decaiu seu direito, não analisando, outrossim, o correção do indébito guerreado, apreciarei o mérito da contenda com base nos artigos 515 e 516 do Código de Processo Civil, ora aplicados por analogia.

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

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

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

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

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

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

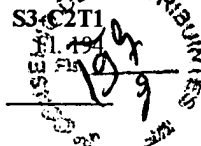
*“Merecem destaque, nesse passo, as considerações do Excelentíssimo Senhor Ministro de Estado da Justiça na Exposição de Motivos da Lei n. 10.352, publicada em 27 de dezembro de 2001, especificamente quanto à recente introdução do § 3º do artigo 515 do CPC:*

*“Como o processo não é um fim em si mesmo, mas um meio destinado a um fim, não deve ir além dos limites necessários à sua finalidade. Muitas matérias já se encontram pacificadas no tribunal - como, por exemplo, na Justiça federal e na dos Estados, as questões relativas a expurgos inflacionários - mas muitos juízes de primeiro grau, em lugar de decidirem de vez a causa, extinguem o processo sem julgamento do mérito, o que obriga o tribunal a anular a sentença, devolvendo os autos à origem para que seja julgada no mérito. Tais feitos, estão, muitas vezes, devidamente instruídos, comportando julgamento antecipado da lide (art. 330, CPC), mas o julgador, por apegado amor às formas, se esquece de que o mérito da causa constitui a razão primeira e última do próprio processo”.*

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

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

*Nesse contexto, decidiu com acerto a egrégia Corte de origem que, presentes os documentos comprobatórios dos recolhimentos*



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

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

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

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

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

Fonte

DJ DATA:10/03/2003 PG:00076

Relator

Min. SÁLVIO DE FIGUEIREDO TEIXEIRA (1088)

Ementa

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

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

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

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

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

Data da Decisão

06/03/2002

Orgão Julgador

**CE - CORTE ESPECIAL****Decisão**

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

**Indexação**

POSSIBILIDADE, TRIBUNAL, AMBITO, APELAÇÃO CIVEL, JULGAMENTO, MERITO, AÇÃO JUDICIAL, POSTERIORIDADE, AFASTAMENTO, SENTENÇA JUDICIAL, RECONHECIMENTO, PRESCRIÇÃO, HIPOTESE, DESNECESSIDADE, PRODUÇÃO DE PROVA, OBSERVANCIA, LEI NOVA, INCLUSÃO, PARAGRAFO, ARTIGO, CODIGO DE PROCESSO CIVIL, NÃO OCORRENCIA, VIOLAÇÃO, PRINCIPIO, DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO, APLICAÇÃO, PRINCIPIO DA INSTRUMENTALIDADE, PRINCIPIO DA CELERIDADE PROCESSUAL. IMPOSSIBILIDADE, TRIBUNAL, AMBITO, APELAÇÃO CIVEL, APRECIAÇÃO, MERITO, LIDE, POSTERIORIDADE, AFASTAMENTO, DECISÃO JUDICIAL, JUIZO A QUO, RECONHECIMENTO, PRESCRIÇÃO, NECESSIDADE, DEVOLUÇÃO, AUTOS, JUIZO, PRIMEIRA INSTANCIA, CARACTERIZAÇÃO, SUPRESSÃO, INSTANCIA, VIOLAÇÃO, PRINCIPIO, DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO, OBSERVANCIA, PRINCIPIO, TANTUM DEVOLUTUM QUANTUM APPELATUM.

**Referência Legislativa**

LEG:FED LEI:005869 ANO:1973

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

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

PAR:00001 PAR:00003

(PARÁGRAFO 3º INCLUÍDO PELA LEI 10352/01)

LEG:FED LEI:010352 ANO:2001

**DOCTRINA**

**OBRA : COMENTÁRIOS AO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL, V. 5, 5ª ED., FORENSE, 1985, P. 345, 375-376 E 429**

**AUTOR : BARBOSA MOREIRA**

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

**AUTOR : FREDERICO MARQUES**

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

**AUTOR : HUMBERTO THEODORO JÚNIOR**

**VEJA**

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

STJ - RESP 2218-MT, RESP 2306-SP, RESP 2993-SP (RSTJ 33/618), RESP 299246-PE (IMPOSSIBILIDADE - TRIBUNAL - APRECIAÇÃO - MERITO),

STF - RE 108051 – ES, STJ - RESP 38977-SP, RESP 6643-SP (RSTJ 26/445, RSTJ 33/627, REVPRO 69/214, LEXSTJ 30/185), RESP 21008-BA, RESP 97251-SP, RESP 96270-SP, RESP 179884-DF (RSTJ 127/234), RESP 249497-MG

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

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

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

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

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

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

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

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

9



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

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

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

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

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

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

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

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

*III - quando as partes transigirem;*

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

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

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

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

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

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

Processo nº 13836.000535/2002-70  
Acórdão n.º 3201-00.170



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

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

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

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

*I - inexistência ou nulidade da citação;*

*II - incompetência absoluta;*

*III - inépcia da petição inicial;*

*IV - perempção;*

*V - litispendência;*

*VI - coisa julgada;*

*VII - conexão;*

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

*IX - convenção de arbitragem;*

*X - carência de ação;*

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

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

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

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

Afinal, sendo a decisão sobre decadência exame de mérito, sustentar que o Órgão Jurisdicional de segunda instância, ao discordar do mérito da decisão de primeira instância, não poderia proferir outra decisão de mérito no caso, é o mesmo do que alegar que toda vez que este Conselho tiver que inverter o resultado de uma decisão – dando provimento a algo improvido pela primeira instância – teria que remeter os autos para a instância inferior, para que aquela proferisse decisão de outro teor.

Essa situação hipotética, além de absurda, é diametralmente contrária ao princípio do livre convencimento do juiz. Em outras palavras: a instância revisora (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) não pode obrigar que a instância inferior profira outra



decisão, oposta à sua própria convicção. No caso dos autos, o entendimento de que ocorreu a decadência.

O que a instância revisora pode (e deve) fazer é, se for o caso, reformar a decisão da instância anterior, segundo sua própria convicção, esgotando a prestação jurisdicional-administrativa requerida.

De qualquer forma, vale acrescentar ainda que mesmo avançando sobre o restante do mérito da causa e dando provimento ao recurso do contribuinte, esta Câmara jamais suprimiria o primeiro grau de jurisdição administrativa, instância aquela que continuará incumbida do exame dos aspectos formais deste pedido de restituição, tais como a exatidão dos cálculos e outros correlatos, antes de sua liquidação.

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

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

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

que:

*"Tal princípio acabou sendo considerado contrário à prática e à própria instrumentalidade do processo, na medida em que obrigava o processo a se submeter a infundáveis idas e vindas entre o primeiro e segundo grau, casos em que a questão já poderia ser apreciada definitivamente pela segunda instância. (...) ("Nova Reforma Processual Civil Comentada", São Paulo: Editora Método, 2003. p. 255)*

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

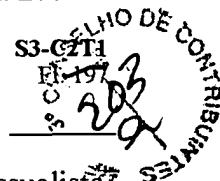
Se, de um lado, o duplo grau possibilita um exame mais acurado e exaustivo da matéria *sub studio*, conferindo maior segurança jurídica às decisões, de outro lado, retarda a entrega do direito a que se busca, ofuscando a celeridade que se espera do procedimento que é apenas um instrumento na busca daquele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

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

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

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

Processo nº 13836.000535/2002-70  
Acórdão nº 3201-00.170



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

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

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

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

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

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

*"Se o processo é um instrumento, não pode exigir um dispêndio exagerado com relação aos bens que estão em disputa. E mesmo quando não se trata de bens materiais deve haver uma necessária proporção entre fins e meios, para equilíbrio do binômio custo-benefício. É o que recomenda o denominado*



*princípio da economia, o qual preconiza o máximo resultado na atuação do direito com o mínimo emprego possível de atividades processuais. (...)."*

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

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

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

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

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

*"principalmente, (o Juiz) deve evitar a infração hipocrítica. Chama-se infração hipocrítica àquela em que o Juiz, embora pareça atender à lei, em verdade lhe deu sentido que não é o dela. Às vezes, elogia-a, e ofende-a; ou diz que a aplica em todo o seu rigor, e a nega em seus limites ou em sua típica abrangência" (in "Tratado da Ação Rescisória, 5ª. Edição, Forense - pág. 281, n/destaques)*

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

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

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

A discussão tem lugar em razão da inexistência de disposição específica no Código Tributário Nacional cuidando do prazo para se pleitear a restituição de tributo pago em razão de lei, posteriormente declarada inconstitucional.



Desta forma, faz-se necessário identificar as contradições e lacunas existentes no texto legal, e propor soluções fundadas nos princípios da hermenêutica jurídica.

O debate, porém, assume novos contornos em razão do novo e, por enquanto, atual entendimento do STJ sobre o tema, consignado no julgamento do EREsp nº 435.835/SC, ocorrido na sessão de 24.3.2004, não tendo o acórdão sido até hoje publicado.

Daquilo que até hoje se pôde conhecer sobre o teor da decisão, quer através das notícias do julgamento ou de trechos reproduzidos alhures, infere-se que o entendimento adotado por aquela Egrégia Corte foi no sentido de que *“o prazo prescricional para pleitear a restituição de tributos sujeitos a lançamento por homologação é de cinco anos, contados da data da homologação do lançamento, que, se for tácita, ocorre após cinco anos da realização do fato gerador – sendo irrelevante, para fins de cômputo do prazo prescricional, a causa do indébito.”* (AgRg nº 633.462/SP – rel. Min. Teori Albino Zavascki)

A decisão em tela teria, portanto, retomado o entendimento da chamada “tese dos cinco mais cinco” no tocante à extensão do prazo prescricional, e definido um único termo inicial para a contagem deste prazo, qual seja, o momento da ocorrência do fato gerador, qualquer que tenha sido a causa do indébito.

Ao que parece, a intenção daquela Colenda Corte foi a de finalmente trazer um pouco de segurança jurídica aos partícipes da relação jurídico-tributária que, em razão de dispositivos de lei aparentemente contraditórios, viam-se cercados por uma miríade de entendimentos diversos sobre o tema, esposados pelos Tribunais do país.

Com a máxima vênia aos nobres e preclaros integrantes daquela Corte, ousou dissentir do entendimento aparentemente manifestado no julgamento do EREsp nº 435.835/SC, pelas razões que exporei a seguir.

Inicialmente, abordarei a ausência de força vinculante daquela decisão, para depois apresentar as razões de minha divergência.

Cumprе destacar que o juiz é livre para formar seu convencimento e apreciar a prova (CPC, art. 131; Decreto nº 70.235/72, art. 29). Atualmente, só possuem efeitos vinculantes as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade (CF, art. 102, § 2º); as súmulas editadas pelo STF tratando de matéria constitucional (CF, art. 103-A); e, no caso do processo administrativo fiscal, as súmulas editadas por cada Conselho de Contribuintes, depois de reiteradas e uniformes decisões em matéria de sua competência (Regimento Interno, art. 29).

No caso do julgador administrativo federal, observa-se que a única limitação a sua autonomia jurisdicional está na vedação de afastar a aplicação de lei em razão de sua inconstitucionalidade (Regimento Interno, art. 22-A), restrição esta que só se impõe se a lei ainda não houver sido declarada inconstitucional pelo STF, ou se sua aplicação ainda não houver sido dispensada pelo Secretário da Receita Federal ou Procurador Geral da Fazenda Nacional.

Não há norma, portanto, que impeça este Colegiado de divergir do entendimento manifestado pelo STJ.



Ademais, sendo o ato de lançamento privativo da Autoridade Administrativa, esta poderá revê-lo se constatar que foi praticado sem a observância dos princípios da legalidade, finalidade, motivação, moralidade, segurança jurídica, razoabilidade, interesse público, dentre outros (CF, art. 37; Lei 9.784/99, art. 2º).

A revisão dos atos administrativos se dá, dentre outras modalidades, através da autotutela.

A autotutela é o direito-dever da Administração de rever seus próprios atos, quando ilegais, ou de revogá-los, quando lhe for conveniente.

Nesse sentido leciona a insigne professora Dra. Maria Sylvia Zanella Di Pietro em sua obra *Direito Administrativo*, referência doutrinária sobre o tema:

*“Enquanto pela tutela a Administração exerce controle sobre outra pessoa jurídica por ela mesma instituída, pela autotutela o controle se exerce sobre os próprios atos, com a possibilidade de anular os ilegais e revogar os inconvenientes ou inoportunos, independentemente de recurso ao Poder Judiciário.*

*É uma decorrência do princípio da legalidade; se a Administração Pública está sujeita à lei, cabe-lhe, evidentemente, o controle da legalidade. Esse poder da Administração está consagrado em duas súmulas do STF. Pela de nº 346, a administração pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos; e pela de nº 473, a administração pode anular os seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalva, em todos os casos, a apreciação judicial”<sup>1</sup>*

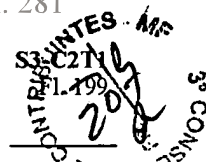
À vista dos princípios acima mencionados, é dever da Administração o controle e a eventual revisão dos atos administrativos, dentre os quais figura o ato de lançamento tributário, e decidir sobre eventual direito de restituição de tributos pagos indevidamente.

É sabido que os Tribunais Administrativo-fiscais têm se notabilizado pelo alto grau de especialização de seus membros, advinda de anos de experiência na área tributária, tendo suas decisões algumas vezes servido de paradigma para decisões do próprio Poder Judiciário.

Não se pretende com isso desprezar o entendimento emanado pelo Poder Judiciário, mas apenas assegurar à Administração o direito ao livre convencimento na atividade jurisdicional de sua competência.

<sup>1</sup> Ob. Cit., 13ª ed., ed. Atlas, 2001, p. 73.

Processo nº 13836.000535/2002-70  
Acórdão n.º 3201-00.170



Por fim, não é demais mencionar que a lei autoriza expressamente a Autoridade Administrativa a deixar de aplicar jurisprudência firmada sobre determinada questão. Veja-se a propósito o art. 50 da Lei 9.784/99, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal por força do art. 69:

*Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:*

.....  
*VII - deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais;*

*Art. 69. Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei.*

Sendo lícito ao julgador administrativo deixar de seguir a jurisprudência firmada no EREsp nº 435.835/SC, passo a expor as razões de minha divergência.

Retomando o que dissemos no início, a decisão em tela teria retomado o entendimento da chamada “tese dos cinco mais cinco” no tocante à extensão do prazo prescricional, e definido um único termo inicial para a contagem deste prazo, qual seja, o momento da ocorrência do fato gerador, qualquer que tenha sido a causa do indébito.

Embora discorde igualmente da tese dos “cinco mais cinco”, deixarei a questão de lado para fixar-me apenas no termo inicial da contagem do prazo prescricional.

Renovando minha máxima vênica aos cultos membros do STJ, entendo que a decisão que define um único termo inicial para a contagem do prazo prescricional para a restituição de tributo pago indevidamente fere de morte vários dispositivos do CTN, que dispõem literalmente em sentido contrário.

O intérprete da lei, na presença de alguma lacuna, deve integrar a legislação através da analogia, dos princípios gerais de direito, dos princípios gerais de direito público e da equidade. É o que prescrevem o art. 108 do CTN, e o art. 4º da Lei de Introdução ao Código Civil (Decreto-Lei nº 4.657/42):

*CTN:*

*Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:*

*I - a analogia;*

*II - os princípios gerais de direito tributário;*

*III - os princípios gerais de direito público;*

*IV - a equidade.*



*§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.*

*§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.*

*LICC:*

Art. 4º Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito.

Conforme o citado art. 108 do CTN, a analogia e demais modalidades de integração do Direito devem ser usados na ausência de disposição expressa.

Ficando ainda apenas no campo do pagamento indevido em face da legislação aplicável, observa-se de plano que o CTN fixou dois termos iniciais distintos para a contagem do prazo prescricional, em razão da natureza do indébito. Veja-se o que dizem os seguintes dispositivos, em especial o art. 168 do Diploma:

*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;*

*II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;*

*III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.*

*Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:*

*I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;*

*II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.*

Segundo o Código, há três modalidades de pagamento indevido (art. 165), sendo que no caso das duas primeiras, o termo inicial do prazo prescricional é um (art. 168, I), e na terceira modalidade, o termo *a quo* é outro (art. 168, II).

Por aqui já se pode concluir que o entendimento que considera irrelevante a natureza do indébito para fins de contagem do prazo prescricional é *contra legem*, pois viola expressamente o que diz o art. 168.



A questão se torna mais complexa quando o intérprete se depara com o pagamento indevido em virtude de lei declarada inconstitucional.

Com efeito, tal hipótese difere das demais e não está prevista no rol do artigo 165 do CTN.

Como se verá, apesar de o STJ ter pacificado até pouco tempo atrás o entendimento de que, nesses casos, está-se diante de um tipo de indébito *sui generis*, reclamando tratamento diferente para fins do termo inicial do prazo prescricional, teria incluído essa modalidade também na “nova regra geral” definida no julgamento do EREsp nº 435.835/SC, cujo termo inicial é contado a partir da ocorrência do fato gerador.

Para que se possa compreender o equívoco desse entendimento, e em razão da lacuna na lei (agora, de fato, presente), deve o intérprete servir-se da analogia, dos princípios gerais de direito, dos princípios gerais de direito público e da equidade, como autorizam os já transcritos artigos 108 do CTN, e 4º da Lei de Introdução ao Código Civil.

O problema, de fato, tem origem na imprecisão técnica e lingüística de alguns dispositivos de lei, ou de sua incompatibilidade com a realidade sócio-econômica dos dias atuais, e se perpetua na inércia dos Poderes Legislativo e Executivo em alterarem o texto legal, extirpando do ordenamento jurídico as eventuais contradições e anacronismos.

Lamentavelmente, essa inércia não é acidental nem involuntária: é freqüentemente explorada pelos ocupantes do Executivo para se esquivarem de reparar danos a que deram causa, ou que foram cometidos por seus antecessores.

E essa manipulação maquiavélica do manicômio legislativo-tributário, parafraseando Alfredo Augusto Becker, é ungida pelo Poder Judiciário, sob o argumento da “prevalência do interesse público”.

Quantas vezes o argumento “se determinada tese tributária for acolhida, o país quebra” já foi usado para convencer julgadores sobre a suposta “supremacia do interesse público sobre o privado”??

O que se despreza nesses casos, porém, são princípios seculares de Direito, costumes repudiados pela Sociedade Ocidental desde o Direito Romano, tais como “todo aquele que causar dano a outrem fica obrigado a reparar” e “não é lícito se enriquecer às custas de outrem sem causa”.

O Direito é um sistema lógico-teórico perfeito. Não há lacunas ou incompatibilidades dentro do sistema, já que o próprio Direito fornece as ferramentas para resolver contradições e suprir eventuais omissões.

De fato, se um determinado ocupante do Poder Executivo cometeu ilícitos em nome do Estado, ocasionando danos à sociedade, o Estado deve assumir a responsabilidade e indenizar os vitimados, possuindo, porém, direito de regresso contra o efetivo autor do dano, que certamente não agiu dentro dos limites da legalidade, muito menos em prol do interesse público. O Sistema tem, pois, mecanismos para o restabelecimento do equilíbrio violado.

Sendo, portanto, perfeito o Sistema, é inconcebível que os vitimados por dano causado pelo Estado tenham seu justo direito à reparação negado ao argumento da





*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, 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."*

No tocante ao direito de pleitear a restituição em razão de pagamento indevido, o CTN não destoou da linha adotada pelo Código Civil, servindo-se da mesma regra atinente à prescrição ali presente para conferir efeitos distintos às diversas modalidades de pagamento indevido.

Com efeito, e ao contrário do que entendeu o colendo STJ, para fins de cômputo do termo inicial do prazo prescricional, há que se perquirir a *natureza* do pagamento indevido, que comumente ocorre em uma de três modalidades.

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

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

Há, porém, um terceiro caso de pagamento indevido, não previsto na redação original do CTN, malgrado seja atualmente o que mais se verifica: o contribuinte paga tributo **que era devido à época do pagamento**, e que posteriormente, por força de um fato que modifica a situação jurídica então vigente, **torna-se indevido**.

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

Nesses casos, afigura-se acertado o entendimento atual do STJ: aqui, o indébito sempre existiu, já que a cobrança ou o próprio pagamento sempre foram indevidos, desde sua ocorrência. Conta-se o prazo prescricional desde o momento em que o direito poderia ser exercido, ou seja, desde o pagamento.

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

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



Diante da lacuna verificada, e da natureza distinta dessa modalidade de indébito, o intérprete deve se voltar para o sistema, a fim de encontrar a solução mais adequada.

Autores de renome e grande parte da jurisprudência reconhecem que nesses casos há, de fato, uma modificação na ordem jurídica, quando o devido se torna indevido, consubstanciando um novo marco ou "prescrição especial".

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

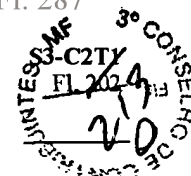
*"Tenho eu um direito subjetivo e podem passar os anos sem que o tempo tenha a mínima influência sobre o meu direito. Mais eis que, de repente, o meu direito entra em lesão, isto é, o dever jurídico que a ele corresponde não se cumpre: dá-se a lesão do direito. Nasce da lesão do direito o dever de ressarcir e, para mim, o direito de propor uma ação para obter ressarcimento. Se, porém, deixo que passe o tempo sem fazer valer o meu direito de ação, o que acontece? A lesão do direito se cura, convalida, a situação antijurídica torna-se jurídica; o direito anistia a lesão anterior e já não se pode mais pretender que eu faça valer nenhuma ação. Esta é a conceituação da prescrição que mais nos defende de dificuldades da matéria."*

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

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

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

*Com base nestes pressupostos doutrinários, pode-se concluir que antes da pronúncia (ou da extensão) da inconstitucionalidade da lei tributária, o contribuinte não possui efetivamente um 'direito*



*a uma prestação', apto a gerar contra si um prazo prescricional que o fulmine pela sua inércia. Não pode haver inércia a ser fulminada pela prescrição se não há direito exercitável, isto é, se não há 'actio nata'.*

*(...)*

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

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

*b) o momento em que esta mudança de qualificação jurídica ocorre, tendo em conta o momento em que o pagamento se deu. Aos dois elementos anteriores (fato + qualificação jurídica) deve-se acrescentar um terceiro elemento que é o momento em que se realiza o juízo de adequação/inadequação da lei ou ato normativo à Constituição (juízo de validade). Vale dizer, o elemento tempo passa a assumir importância capital, em razão do perfil que resulta do juízo de inconstitucionalidade que atinge a norma jurídica (...).*

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

*a) momento do pagamento; e*

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

*Examinemos estes dois momentos.*

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

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

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

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

(grifos nossos)

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

Os mesmos autores da obra já citada prontamente refutam esta argumentação, afirmando que: a) os artigos que tratam de restituição no CTN não prevêem a hipótese de declaração de inconstitucionalidade da norma; e b) o princípio da segurança jurídica deve ser temperado por outro que, fulcrado na presunção de constitucionalidade das leis editadas, demanda a imediata aplicação das normas editadas pelos Poderes competentes, sob pena de disfunção sistêmica.

Com efeito, não se pode subverter a ordem e conferir presunção de **inconstitucionalidade** a toda norma que entre em vigor, exigindo que o contribuinte se insurja contra toda e qualquer exação a fim de garantir o seu eventual direito.

Além de paralisar o Poder Judiciário com uma avalanche de demandas, quem arcaria com as custas de sucumbência?

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

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

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

Processo nº 13836.000535/2002-70  
Acórdão n.º 3201-00.170



*168, I) ou na data em que se tornar definitiva a decisão que reformar a decisão condenatória (artigo 168, II).*

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

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

*"Nesse passo, estamos perante duas posições.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

No tocante às hipóteses "i" e "ii" acima citadas, é pacífico o entendimento de que a declaração de inconstitucionalidade de uma norma tributária, bem como a Resolução do Senado, nos casos de declaração incidental, produzem efeitos *ex tunc*, tornando inválidos os atos praticados sob sua vigência.

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

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

CF:

102.....

*§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal nas ações diretas de inconstitucionalidade e*

Processo nº 13836.000535/2002-70  
Acórdão n.º 3201-00.170

*nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.*

LEI 9.868/99:

*Art 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.*

Art. 28. ....

*Parágrafo único. A declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, inclusive a interpretação conforme a Constituição e a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, TÊM EFICÁCIA CONTRA TODOS E EFEITO VINCULANTE EM RELAÇÃO AOS ÓRGÃOS DO PODER JUDICIÁRIO e à Administração Pública federal, estadual e municipal."*

*(grifos nossos)*

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

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

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

A partir da edição desse ato, o contribuinte passa a ter ciência indubitável da ocorrência da violação de seu direito, o que lhe confere a pretensão de pleitear a devolução do que pagou indevidamente.

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



Nesse sentido, respaldado pela doutrina de Ricardo Lobo Torres, ensina com sua habitual propriedade Gabriel Lacerda Troianelli<sup>4</sup>:

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

A jurisprudência, na verdade, teve como fundamento não a lei, mas a doutrina, que, especialmente após as lições de Ricardo Lobo Torres<sup>5</sup>, vem defendendo a existência de causas supervenientes de abertura de prazo para o contribuinte reaver tributo indevidamente pago, entre as quais a decisão do Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado e a resolução do Senado Federal, hoje pacificamente admitidas pelos Tribunais.

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

*'A restituição do indébito a causa superveniente apresenta o esquema que pode ser desdobrado em vários procedimentos ou atos distintos: (...); 2º) um ato intermediário que transforma em ilegal o pagamento até então legal, e que pode ser proferido em ação judicial (decretação de nulidade e da ineficácia do negócio jurídico; declaração de inconstitucionalidade da lei em ação direta), em resolução do Senado Federal (que suspende a execução da lei declarada inconstitucional incidenter pelo STF), em lei de natureza interpretativa ou em ato ou procedimento administrativo (...).*

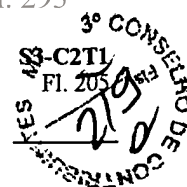
(...)

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

<sup>4</sup> *Lei Interpretativa e Prescrição do Direito de Repetir: Novo Prazo para a Contribuição ao PIS*, in Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 71, Editora Dialética, 2001, p. 73.

<sup>5</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Restituição dos Tributos*. Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 167/170.

Processo nº 13836.000535/2002-70  
Acórdão n.º 3201-00.170



*contribuinte, contando o prazo a partir do pagamento (legal e devido), pois serviria de estímulo à multiplicação de repetitórias dirigidas, concomitantemente, contra a constitucionalidade da lei.*

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

O atual entendimento do STJ, manifestado no julgamento do EREsp nº 435.835/SC, traz ainda um outro problema.

Como visto, ao definir um único termo inicial para a contagem do prazo prescricional, qualquer que tenha sido a causa do indébito, sendo seu início na ocorrência do fato gerador, aquela Corte equiparou todas as hipóteses de indébito àquelas previstas no art. 165, I, do CTN, e, por conseguinte, fixou como termo a quo do prazo aquele previsto no art. 168, I.

Segundo tal raciocínio, a exemplo das situações expressamente descritas no inciso I do art. 165, mesmo em outras hipóteses, o contribuinte sempre poderia lançar mão de seu direito à repetição, já que o que pagou sempre foi “indevido”.

A argumentação cai por terra se for considerado o dispositivo presente no Regimento Interno desta Casa, que veda aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação, em virtude de inconstitucionalidade, de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo em vigor.

Com efeito, o artigo 22A do Regimento Interno, introduzido pelo art. 5º da Portaria MF nº 103, de 23/04/2002, **proíbe** aos Conselhos de Contribuintes afastar, em virtude de inconstitucionalidade, a aplicação de normas que embasem a exigência de crédito tributário.

Isso significa que o contribuinte que pleiteasse administrativamente a repetição de tributo que considerasse indevido em razão de sua inconstitucionalidade teria seu pedido sumariamente NEGADO, comprovando que seu direito à repetição AINDA NÃO PODIA SER EXERCIDO.

Como é possível, então, se considerar prescrito um direito que sequer podia ser exercido??

Por outro lado, o mesmo artigo 22A do Regimento Interno determina o momento a partir do qual o direito de repetição de tributo pago com base em lei inconstitucional pode ser deferido ao contribuinte: o momento em que o reconhecimento de sua inconstitucionalidade tenha alcançado efeitos *erga omnes*, ou seja: (i) que já tenham sido declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal. Se em ação direta, após a publicação da decisão; se pela via incidental, após a publicação da resolução do Senado Federal que suspender a execução do ato (art. 22ª, § único, I); ou (ii) cuja aplicação [de tais normas] tenha sido dispensada por ato do próprio Secretário da Receita Federal ou do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, determinando a desistência das correspondentes execuções fiscais.

Conclui-se, portanto, que antes desses eventos a pretensão do contribuinte à restituição não era possível porque não havia indébito, e que somente a decisão (do STF) ou resolução (do Senado), de efeitos *erga omnes*, ou ato do próprio Secretário da Receita Federal ou do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, é que faz nascer o indébito, e com ele o direito à restituição.

Tendo sido demonstrado que tanto a declaração de inconstitucionalidade de norma tributária proferida pelo Supremo Tribunal Federal em ações de controle concentrado de constitucionalidade, como a declaração *incidental* de inconstitucionalidade seguida de resolução do Senado Federal, ou a lei ou ato administrativo que reconhece, implícita ou expressamente, o caráter indevido da exação, modificam a ordem jurídica, fazendo nascer a pretensão do direito à restituição, cumpre perquirir se há no sistema outras normas ou princípios gerais de direito que também se apliquem, quer por analogia, quer subsidiariamente, ao presente caso.

Ficou patente que as hipóteses de pagamento tomado indevido *a posteriori* não podem se encaixar no que prescrevem os incisos I e II do art. 165, que tratam de pagamento que sempre foi indevido.

Tais hipótese guardam, porém, estreita semelhança com o disposto no inciso III do art. 165:

*Art. 165.....*

*III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.*

Com efeito, uma interpretação teleológica da norma aí inscrita demonstra claramente que, ao contrário das hipóteses ventiladas nos incisos anteriores - **onde, repita-se, o que se pagou sempre foi indevido** - aqui há uma **alteração na ordem jurídica antes vigente**, que se consubstancia mediante a reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Trata-se de hipótese análoga a uma declaração de inconstitucionalidade, vinda a lume em momento posterior à extinção do crédito tributário. Há aqui, igualmente, uma alteração na ordem jurídica.

É possível, portanto, se aplicar por analogia o disposto no inciso III do art. 165.

E por consequência, o prazo para se pleitear a restituição nas hipóteses de pagamento reputado indevido por inconstitucionalidade reconhecida posteriormente, a exemplo dos casos de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, é regido pelo que dispõe o inciso II do artigo 168 do CTN, *verbis*:

*Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:*

*.....*

*II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.*

A integração da lacuna é obtida nesse caso através do próprio CTN.

Processo nº 13836.000535/2002-70  
Acórdão n.º 3201-00.170



Por fim, cumpre citar a copiosa jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais e Conselho de Contribuintes:

**Número do Recurso: 119471**

**Câmara: SEGUNDA CÂMARA**

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

**Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO**

**Matéria: RESTITUIÇÃO/COMP PIS**

**Recorrente: ELÉTRICA CUIABANA LTDA**

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

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

**Relator: Antônio Carlos Bueno Ribeiro**

**Decisão: ACÓRDÃO 202-14475**

**Resultado: NPQ – NEGADO PROVIMENTO POR QUALIDADE**

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

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

**anteriormente exigida.**

**Decadência – Pedido de Restituição – Termo Inicial**

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

- a) da publicação do acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal em ADIn;
- b) da Resolução do Senado que confere efeito erga omnes à decisão proferida inter partes em processo que reconhece inconstitucionalidade de tributo;
- c) da publicação de ato administrativo que reconhece caráter indevido de exação tributária.

(CSRF-1ª Turma, Acórdão nº CSRF/01-03.491, rel. Cons. Wilfrido Augusto Marques, j. 17.9.2001, DOU 30.10.2002, p. 62); (CSRF-1ª Turma, Acórdão nº CSRF/01-03.239, rel. Cons. Wilfrido Augusto Marques, j. 19.3.2001, DOU 2.10.2001, p. 19)

**Número do Recurso:** 128622

**Câmara:** **SEXTA CÂMARA**

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

**Tipo do Recurso:** **VOLUNTÁRIO**

**Matéria:** **ILL**

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

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

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

**Relator:** **Wilfrido Augusto Marques**

**Decisão:** **Acórdão 106-12786**

**Resultado:** **OUTROS – OUTROS**

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

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



Processo nº 13836.000535/2002-70  
Acórdão n.º 3201-00.170



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

*Decadência afastada.*

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

"Em que momento houve a extinção do crédito tributário? A resposta mais óbvia seria – no mês que o imposto passou a indevido. As regras definidas pelos artigos 165 e 168 da Lei nº 5.172 de 25/10/66 – Código Tributário Nacional, pelas características próprias do caso em pauta, não podem ser literalmente aplicadas ..... não há como aplicar a regra inserida no inciso I do art. 168 do CTN que o direito de pleitear a restituição é de cinco anos da extinção do crédito tributário. Primeiro, porque na época era incabível qualquer pedido de restituição uma vez que, até então, esta espécie de rendimento era considerada tributável, tanto na esfera administrativa como na judiciária. Segundo, em nome do princípio de segurança jurídica não se pode admitir a hipótese de que a contagem para o exercício de um direito TENHA INÍCIO antes da data de sua AQUISIÇÃO. Como é que o contribuinte poderia pedir RESTITUIÇÃO daquilo que legalmente foi retido e recolhido? O contribuinte só adquire o direito de requerer a devolução daquele imposto, que num dado momento foi considerado indevido, por um novo ato legal ou decisão judicial transitada em julgado. No caso aqui enfocado, aplica-se a norma inserida no inciso I do art. 165 do Código Tributário Nacional .... No momento que o pagamento do imposto foi considerado indevido, cabe à administração por dever de ofício, devolve-lo. A regra é a administração devolver o que sabe que não lhe pertence, a exceção é o contribuinte ter que requerê-la e, neste caso, só poderia fazê-lo a partir do momento que adquiriu o direito de pedir a devolução. "

Isto posto, resta, pois, definir o marco inicial do prazo prescricional do tributo em tela.

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

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

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

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

.....  
X - à Cota de Contribuição revigorada pelo art. 2º do Decreto-Lei nº 2.295, de 21 de novembro de 1986.

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

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

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

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

I - matérias de que trata o art. 18;

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, ou do Superior Tribunal de Justiça, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda.

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

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

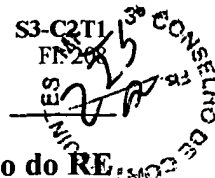
§ 3º Encontrando-se o processo no Tribunal, poderá o relator da remessa negar-lhe seguimento, desde que, intimado o Procurador da Fazenda Nacional, haja manifestação de desinteresse.

§ 4º A Secretaria da Receita Federal não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que trata o inciso II do caput deste artigo.

§ 5º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso.”

Ao dispensar a constituição de créditos, a inscrição na Dívida Ativa, o ajuizamento de execução fiscal, cancelando o lançamento e a inscrição relativos ao que foi exigido a título de Cota de Contribuição ao IBC, a **Lei 11.051/04 reconheceu implicitamente**

Processo nº 13836.000535/2002-70  
Acórdão n.º 3201-00.170



**a declaração de inconstitucionalidade da norma proferida pelo STF no julgamento do RE nº 408.830-4-ES.**

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

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

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

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

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

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

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

- Recurso não conhecido."

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

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

No acórdão proferido no julgamento do recurso especial, em havendo omissão quanto à menção expressa aos índices de

atualização monetária, cabe receber os embargos de declaração para explicitar que a correção monetária dos créditos será calculada com base nos seguintes percentuais: 84,32% (março/90), 44,80% (abril/90), 7,87% (maio/90) e 21,87% (fevereiro/91), e após o INPC até dezembro/91.

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

Embargos parcialmente providos."

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

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

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

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

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

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

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

Deveras.

Dispõe o artigo 37 da Constituição Federal que:

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

Processo nº 13836.000535/2002-70  
Acórdão n.º 3201-00.170



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

É justamente isso que aborda o Parecer da Advocacia Geral da União nº 01/96<sup>6</sup>, citado no acórdão recorrido, da lavra do ilustre Consultor da União Mirtô Fraga, devidamente aprovado pelo Senhor Presidente da República, ao discorrer sobre correção monetária de indébito tributário antes do advento da Lei 8.383/91 (norma esta que instituiu a UFIR), sendo importante transcrever excertos seus:

“29. Na verdade, a correção monetária não constitui um ‘plus’ a exigir expressa previsão legal. É, antes, atualização da dívida (devolução da quantia indevidamente cobrada a título de tributo), decorrência natural da retenção indevida; constitui expressão atualizada do quantitativo devido.

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

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

Com toda a certeza, conforme bem apontou o douto parecerista, receber um valor intrínseco de tributo indevido e devolvê-lo em montante inferior é tanto imoral quanto ilegal. É o mesmo que

<sup>6</sup> DOU 17/01/96



receber um veículo e devolver tão-somente os pneus. Por isso impõe-se a correção plena, até mesmo porque não havia, até o advento da Lei nº 8.383/91, norma ou regime jurídico que estabelecesse regra em sentido contrário, a estabelecer índice menor expurgado.

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

Nesse passo, vale salientar, por certo, que a Norma de Execução Conjunta COSIT/COSAR nº 8/97 não tem altivez suficiente para ludibriar a integral correção do indébito, sob pena de se permitir que um ato de cunho interna corporis, sem publicidade oficial, transmude-se em verdadeira lei de correção monetária, o que seria absoluto absurdo. Dela só se pode extrair o reconhecimento do próprio fisco de que houve inflação a corroer o valor indevidamente recolhido, mais nada. E, em havendo inflação, a correção há de ser plena, sempre que vigente no sistema jurídico o instituto da correção monetária.

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

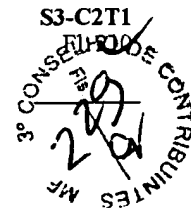
Peço vênica ao Conselheiro Valero para transcrever excerto do seu voto em que resta demonstrada a necessidade de aplicação do IPC/IBGE para os períodos em apreço, verbis:

*“Após esse breve intróito, deve-se fazer uma análise dos índices a serem utilizados para efetuar a atualização monetária. A UFIR somente foi instituída, sendo utilizada para atualizar inclusive indébitos tributários, pela Lei nº 8.383/91, prestando-se para atualizar valores a partir de janeiro de 1992, até dezembro de 1995. A partir de então a taxa SELIC passou a ser utilizada para atualização nos pedidos de ressarcimento/restituição (Lei nº 9.250/95 c.c. 9.532/97).*

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

*A Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR nº 08/97 veio uniformizar os índices a serem aplicados pela Secretaria da Receita Federal. Em suma os índices utilizados são: IPC/IBGE no período compreendido entre jan/88 e fev/90 (excetuando-se o*

Processo nº 13836.000535/2002-70  
Acórdão n.º 3201-00.170



*mês de jan/90 cujo índice foi expurgado), BTN no período compreendido entre mar/90 a jan/91 e INPC de fev/91 a dez/91. Deve-se analisar a correção dos índices adotados.*

*De fevereiro de 1986, até dezembro de 1.988 o índice utilizado oficialmente para medir a inflação era a OTN, que, por sua vez, era calculada com base no IPC/IBGE. Pode-se dizer, portanto que o IPC/IBGE era o índice oficial. A OTN, contudo, foi extinta com o advento do "Plano Verão", implementado pela Medida Provisória nº 32/89, posteriormente convertida na Lei nº 7.730/89.*

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

*A inflação do mês de janeiro, dessa forma, não seria levada em conta. Essa a lógica contemplada pela Norma de Execução Conjunta SRF COSIT/COSAR nº 08/97, haja vista que o mês de jan/89 não apresenta qualquer índice de inflação. Portanto, apesar da Norma utilizar o IPC a partir de 1988 – pois este era o verdadeiro indicador da inflação já que a OTN era corrigida de acordo com ele – no mês de jan/89, nenhum índice foi considerado.*

*Obviamente, tal sistemática não merece prosperar, como acertadamente decidiu a R.Sentença, na esteira de reiterada jurisprudência do STJ (REsp. nº 23.095-7, REsp. nº 17.829-0, entre outros). A inflação expurgada referente ao mês de janeiro deve, portanto, ser considerada para fins de atualização monetária.*

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

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

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

*No período compreendido entre março de 1989 e fevereiro de 1990, deve ser utilizado o IPC/IBGE, pois este foi o índice oficial*

*adotado para medir a inflação, como, aliás, a própria Norma de Execução Conjunta nº 08/97 reconhece.*

*Nos meses de março a janeiro de 1991 o índice a ser aplicado, segundo a R. Sentença, é o IPC/IBGE. Em inúmeros julgados, o STJ já firmou entendimento de ser aplicável o índice de 84,32% para o mês de março de 1990 (REsp nº 81.859, REsp. nº 17.829-0, entre outros) A Norma de Execução Conjunta nº 08/97, contudo, utiliza-se do BTN de 41,28% para proceder à atualização monetária.*

*O mesmo ocorre com os meses de abril e maio de 1990, quando os índices do IPC, respectivamente de 44,80% e 7,87% não são levados em conta pela NEC nº 08/97 que se vale do BTN de 0,0% e 5,38%. O STJ, também em referência a estes meses tem decidido que devem prevalecer os valores do IPC (REsp. nº 159.484, REsp. nº 158.998, REsp nº 175.498, entre outros). “*

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

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

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EXISTÊNCIA DE OMISSÃO. REPETIÇÃO DE INDEBITO. CORREÇÃO MONETÁRIA. APLICAÇÃO DOS ÍNDICES QUE MELHOR REFLETEM A REAL INFLAÇÃO À SUA ÉPOCA. JUROS DE MORA. ART. 161, § 1º, DO CTN. SUCUMBÊNCIA. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. PRECEDENTES.

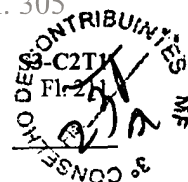
1. Ocorrência de omissão na decisão embargada quanto à correção monetária a ser aplicada ao débito reconhecido, assim como aos juros de mora e aos ônus sucumbenciais.

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

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

4. Aplicação dos índices de correção monetária da seguinte forma: a) por meio do IPC, no período de março/1990 a fevereiro/1991; b) a partir da promulgação da Lei nº 8.177/91, a aplicação do INPC (até dezembro/1991); e c) só a

Processo nº 13836.000535/2002-70  
Acórdão n.º 3201-00.170



partir de janeiro/1992, a aplicação da UFIR, nos moldes estabelecidos pela Lei nº 8.383/91.”

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

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

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

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

- Recurso especial conhecido e provido “

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

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL - CONTRIBUIÇÃO  
PREVIDENCIÁRIA - AUTÔNOMOS, ADMINISTRADORES  
E AVULSOS - RESTITUIÇÃO - CORREÇÃO MONETÁRIA -  
IPC - INPC - UFIR - RECURSO ESPECIAL - FALTA DE  
ATENDIMENTO AOS PRESSUPOSTOS ESSENCIAIS DE  
ADMISSIBILIDADE - NÃO CONHECIMENTO -  
EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - VIOLAÇÃO AO ARTIGO  
535 DO CPC - INOCORRÊNCIA.

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

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

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

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

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



“RESP 165945, SEGUNDA TURMA, 07/05/1998:

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

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

III - Recurso conhecido e provido.”

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

(grifos nossos)

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

*Processo nº: 13674.000107/99-90*

*Recurso nº: 301-124000*

*Matéria: RESTITUIÇÃO – COMPENSAÇÃO – JUROS E EXPURGOS*

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

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

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

*Sessão de: 06 DE JULHO DE 2004.*

*Acórdão: CSRF/03-04.108*

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

*Recurso não conhecido.*

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

*No cálculo do valor a ser restituído ao Contribuinte devem ser inseridos os expurgos inflacionários correspondentes.*

Processo nº 13836.000535/2002-70  
Acórdão n.º 3201-00.170



*Precedentes do Primeiro Conselho de Contribuintes e da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.*

*Provido o Recurso Especial do Contribuinte.*

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

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

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

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

*1. "Juros moratórios de 1% (um por cento) ao mês (art. 161, § 1º, do CTN), com a incidência a partir do trânsito em julgado (art. 167, parágrafo único, do CTN) até 31/12/94, com aplicação dos juros pela taxa SELIC só a partir da instituição da Lei nº 9.250/95, ou seja, 01/01/1995" - EREsp 193.453-SC, Primeira Seção, Rel. Min. José Delgado.*

*2. Precedentes.*

*3. Embargos acolhidos."*

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

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

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

*2- Os juros de mora incidem na compensação efetuada pelo sistema de autolancamento, isto é, a produzida pelo próprio contribuinte via registro em seus livros contábeis e fiscais.*

*Precedentes desta Corte. Conforme o disposto nos artigos 161, parágrafo 1º combinado com o 167 do CTN, os juros são devidos a partir do trânsito em julgado da sentença no percentual de 1% (um por cento) ao mês, e posteriormente incidem na forma do parágrafo 4º do artigo 39 da Lei nº 9.250/95.*

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

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

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

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

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

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

*2. Recurso especial provido."*

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

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

*I - Consoante entendimento firmado pela egrégia Primeira Seção do STJ, é garantido o recolhimento do PIS, nos termos da Lei Complementar nº 07/70, sem correção monetária da base de cálculo.*

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

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

Processo nº 13836.000535/2002-70  
Acórdão n.º 3201-00.170



*IV - Recurso parcialmente provido."*

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

*"TRIBUTÁRIO. AGRAVOS REGIMENTAIS. RECURSO ESPECIAL. COMPENSAÇÃO. FINSOCIAL. TRIBUTOS DIVERSOS. IMPOSSIBILIDADE. CORREÇÃO MONETÁRIA. EXPURGOS INFLACIONÁRIOS. JUROS. MATÉRIA NÃO DEBATIDA. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. LEI Nº 9.250/95. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO.*

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

*- A correção monetária, para os valores a serem compensados, tem como indexador, para o período de março/90 a janeiro/91, o IPC, relativamente ao de fevereiro/91 a dezembro/91, o INPC (Lei nº 8.177/91), e, a partir de janeiro/92, a UFIR, na forma preconizada pela Lei nº 8.383/91, incluídos nestes índices a inflação expurgada pelos planos econômicos.*

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

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

*- É pacífico no Superior Tribunal de Justiça o entendimento de que, não havendo lançamento por homologação ou qualquer outra forma, o prazo decadencial só começa a correr após decorridos cinco anos da ocorrência do fato gerador, somados mais 05 (cinco) anos.*

*- Agravos regimentais improvidos."*

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

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

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

É como voto.

Nilton Luiz Bartoli

### Voto Vencedor

Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, Redator-Designado

Peço vênia para discordar do eminente relator, pois entendo que os fundamentos aduzidos no judicioso voto condutor não são capazes de alterar o *dies a quo* da contagem do prazo decadencial atualmente fixado nos art. 165, I<sup>7</sup> e 168, I<sup>8</sup> do Código Tributário Nacional.

Registro, portanto, a minha divergência da jurisprudência que até pouco tempo encontrava-se pacificada no extinto Conselho de Contribuintes, que poderia assim ser resumida:

1- 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.

2- 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.

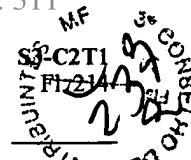
3- pacificou-se, noutro giro, o entendimento de que, independentemente da modalidade de controle da constitucionalidade, considera-se como início da contagem do prazo prescricional a data da publicação da lei que dispense os agentes públicos de adotar providências tendentes à cobrança dos tributos declarados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

<sup>7</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>8</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.

Processo nº 13836.000535/2002-70  
Acórdão n.º 3201-00.170



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

Assim sendo, em nome do que se denominou Segurança Sistemica, 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.

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 da 1988 e, em segundo, os limites da competência regimental deste Colegiado.

Com efeito, mais do que afastar incidentalmente a aplicação daqueles dispositivos legais, cria-se um critério para fixação do *dies a quo* do prazo prescricional que não encontra espeque em qualquer dispositivo do ordenamento jurídico pátrio.

Não se pode perder de vista, ademais, o fato de que a matéria foi disciplinada pelos arts. 3º e 4º da Lei Complementar nº 118, de 2005<sup>9</sup>, que, apesar dos reiterado questionamento acerca da sua constitucionalidade e do seu afastamento incidental pela Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça, não pode ser afastada por este órgão administrativo judicante.

Com efeito, como assentou o pretório excelso por meio da Súmula Vinculante nº 10<sup>10</sup>, deixar de aplicar regra vigente em razão de suposto conflito com princípio constitucional, em verdade, representa controle de constitucionalidade.

À guisa de exemplo de aplicação desse preceito, veja-se o que restou assentado no RE 436004 / PR<sup>11</sup>:

*A inaplicação dos dispositivos questionados da LC 118/05 a todos processos pendentes reclamava, pois, a declaração de sua inconstitucionalidade, ainda que parcial. Foi o que fez, na verdade, o acórdão recorrido. Não importa que o precedente invocado da Primeira Seção do Tribunal a quo, EREsp 327.043 tenha declarado incidir a lei nova nas ações propostas a partir de sua vigência. O distinguo – dada a irretroatividade irrestrita preceituada nos arts. 3º e 4º da LC 118/05 – importou na declaração de inconstitucionalidade parcial deles, malgrado sem redução do texto. Estou, pois, em que, assim decidindo – com fundamento em precedente da Seção e não, do Órgão Especial –,*

<sup>9</sup> Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.

Art. 4º Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.

<sup>10</sup> “Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte.”

<sup>11</sup> Min. CARMEN LÚCIA, DJ de 20/08/2009.

*o acórdão recorrido contrariou efetivamente a norma constitucional da 'reserva de plenário', do art. 97 da Lei Fundamental".*

Ou seja, não vejo como, por meio da aplicação dos princípios da segurança jurídica, da isonomia ou da moralidade administrativa, divisar interpretação conforme a Constituição capaz de instituir hipótese de reabertura de prazo prescricional não contemplada na letra da norma codificada.

Aprofundo cada um desses fundamentos a seguir.

## **1 – Regime Jurídico Aplicável**

### **1.1- 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, formalmente aptos a uma solução *de lege lata* para o caso debate, e os pré-falados princípios constitucionais.

Presente o conflito, sendo os princípios constitucionais hierarquicamente superiores, afastam-se os dispositivos 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 Troianelli<sup>12</sup>, Ricardo Lobo Torres<sup>13</sup>, Marco Aurélio Greco e Helenilson Cunha Pontes<sup>14</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>15</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)*

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*

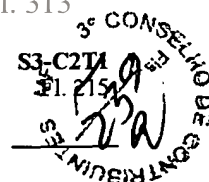
<sup>12</sup> *Lei Interpretativa e Prescrição do Direito de Repetir: Novo Prazo para a Contribuição ao PIS*, in Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 71, Editora Dialética, 2001.

<sup>13</sup> *Restituição dos Tributos*. Rio de Janeiro. 1983. Forense.

<sup>14</sup> *Inconstitucionalidade da Lei Tributária. – Repetição do Indébito*. São Paulo. 2002. Dialética.

<sup>15</sup> op. cit., p. 53

Processo nº 13836.000535/2002-70  
Acórdão nº 3201-00.170



*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>16</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>17</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.*

(...)

*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*

<sup>16</sup> op. cit. p. 73

<sup>17</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;"

**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>18</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>19</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 Canotilho<sup>20</sup>, que assim esquadrija 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 (dai 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 (dai 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)**

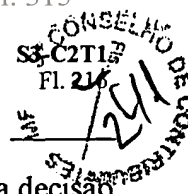
Ou seja, como é cediço, o princípio da legalidade é o alicerce do Estado de Direito e, nessa condição, irradia seus efeitos sobre os demais valores defendidos no plano

<sup>18</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>19</sup> "II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;"

<sup>20</sup> Canotilho, Joaquim José Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra, Portugal, Almedina, 2000, 7ª Edição, p. 256

Processo nº 13836.000535/2002-70  
Acórdão n.º 3201-00.170



constitucional, inclusive sobre a Segurança Jurídica, invocado como fundamento para a decisão em debate.

Nesse aspecto, recorro ainda à lição de Sacha Calmon Navarro que, baseado na doutrina alemã<sup>21</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 possuissem 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>22</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>23</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 y reglas opuestos. En cambio, las*

<sup>21</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>22</sup> *Curso de direito tributário*. 3ª edição, p.72

<sup>23</sup> *Teoria de los Derechos Fundamentales*, apud Inocêncio Mártires Coelho. *Interpretação Constitucional*. Porto Alegre, 1997, Sérgio Antonio Fabris Editor, p. 85.



*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>24</sup>, apesar de sempre vigentes, as normas principiológicas constitucionais normalmente não reúnem todos os elementos necessários para sua incidência direta. Às vezes, falta-lhes o que Alexy definiu como "possibilidade jurídica". Daí porque, desenvolveu o mestre paulista a clássica distinção entre normas de eficácia plena, contida e limitada:

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

Ainda sob o prisma da concretude, esclarecem Manuel Atienza e Juan Ruiz Manero<sup>25</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.

## 1.2. Interpretação Conforme a Constituição

<sup>24</sup>Aplicabilidade das Normas Constitucionais. 3ª. ed., São Paulo, Malheiros, 1998, p. 99:

<sup>25</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

Processo nº 13836.000535/2002-70  
Acórdão n.º 3201-00.170

S3-C2  
FE 217  
CONSELHO DE CONTABILIDADE

Doutrinadores de peso, como Paulo Bonavides<sup>26</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>27</sup> e Jorge Miranda<sup>28</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>26</sup> Curso de direito constitucional, p. 518.

<sup>27</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>28</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 Canotilho<sup>29</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>30</sup>:

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

Importa ponderar, 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>31</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>29</sup>Op. cit., p. 1265/1266

<sup>30</sup>Relator Min. Sepúlveda Pertence (resp. pelo acórdão), DJ 28.05.2004.

<sup>31</sup>Relator Min. Moreira Alves, DJ 15.04.1988.

Nessa linha, importa lembrar, que, como é cediço, no Regime Constitucional vigente, o “remédio” contra a omissão do legislador que ameace a efetividade dos direitos e garantias, não é a criação ou alteração do texto legal, por qualquer dos meios de controle da constitucionalidade, mas o Mandado de Injunção, *ex vi* do art. 5º, caput, inciso VXXI e §1º<sup>32</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.

## 2 - Declaração Inconstitucionalidade e Resolução do Senado Federal - Efeitos

As teses doutrinárias que defendem a contagem do prazo prescricional a partir da declaração de inconstitucionalidade vislumbram a “propagação” dos 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 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.

Penso, com a devida vênia, que toda essa discussão, apesar de profícua sob o ponto de vista do controle da constitucionalidade, não influencia na solução do presente litígio.

Para tanto, tomo emprestada a lição de Câmara Leal que, em sua obra insuperável<sup>33</sup>, assim sistematiza as quatro condições para que a prescrição se materialize:

1º existência de uma ação exercitável (*actio nata*);

2º inércia do titular da ação pelo seu não exercício;

3º continuidade dessa inércia durante um certo lapso de tempo;

4º ausência de algum fato ou ato, a que a lei atribua eficácia impeditiva, suspensiva ou interruptiva do curso prescricional.

Relevante para o julgamento do presente recurso, portanto, é definir se a declaração de inconstitucionalidade ou, conforme o caso, sua extensão *erga omnes* por Resolução do Senado Federal, provoca algum reflexo na primeira ou na quarta condições elencadas pelo i. civilista: surgimento do direito de ação ou impedimento, suspensão ou interrupção do prazo de contagem, respectivamente.

Abre-se aqui um parentesis para recordar a discussão doutrinária e jurisprudencial em torno da eficácia temporal da inconstitucionalidade decretada na via incidental.

<sup>32</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>33</sup> *Da Prescrição e da Decadência*. Rio de Janeiro, Forense, 2ª ed., p. 25



Na opinião de Regina Maria Macedo Nery Ferrari, apoiada na doutrina de Oswaldo Aranha Bandeira de Melo<sup>34</sup>, a 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. Veja-se excerto da sua obra<sup>35</sup>:

*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>36</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.*

Em linha divergente, há quem defenda que os pré-falados efeitos erga omnes e retrospectivos seriam alcançados independentemente da resolução senatorial<sup>37</sup>.

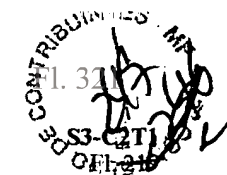
De qualquer forma, a solução do presente litígio não depende de se pacificar dita controvérsia: mesmo para aqueles que defendem a produção de efeitos ex tunc, não há

<sup>34</sup> A Teoria das Constituições Rígidas, apud *Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2004, 5ª ed.

<sup>35</sup> *Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2004, 5ª ed., p. 205.

<sup>36</sup> *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo. Malheiros, 1994, 10ª ed., p. 57.

<sup>37</sup> Vide Mendes, Gilmar Ferreira. *O papel do Senado Federal no controle de constitucionalidade: um caso clássico de mutação constitucional*. Revista de Informação Legislativa, n. 162, abril/junho de 2004.



dúvida de que essa declaração não atinge todas as relações jurídicas constituídas sob o pálio da lei declarada inconstitucional.

De fato, o Ministro Teori Albino Zavascki<sup>38</sup> estabelece os seguintes limites temporais para o poder vinculativo advindo da Resolução Senatorial:

*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 munc'].]*

Em linha análoga, segue o Ministro Gilmar Ferreira Mendes<sup>39</sup>, que igualmente restringe os efeitos da sentença proferida em sede de controle da constitucionalidade nos seguintes termos:

*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.*

(...)

*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)*

Nessa mesma linha de raciocínio, pondera Canotilho<sup>40</sup>:

*“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*

<sup>38</sup> Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional. São Paulo. Revista dos Tribunais, 2001, pp. 81-101

<sup>39</sup> Jurisdição Constitucional. Brasília. Forense. 2005, 5ª edição, pp. 333 e 334.

<sup>40</sup> Canotilho, José Joaquim Gomes. Direito Constitucional, apud Jurisdição Constitucional. Brasília. Forense. 2005, 5ª edição, p. 388.



*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.” (os grifos não constam do original)*

Um exemplo claro da aplicação das chamadas normas de preclusão pode ser extraído da decisão proferida nos autos do Resp nº 686.058<sup>41</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.*

(...)

*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 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. Veja-se o voto proferido pelo Ministro Rodrigues Alckmin, nos autos do RE 86.056 (DJ 01/07/1977):

<sup>41</sup> Relator designado: Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 19/10/2006, publicado no DJ de 16/11/2006.

Processo nº 13836.000535/2002-70  
Acórdão n.º 3201-00.170



*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.*

Andou bem, portanto, o Decreto 2.346, de 1997, quando estabeleceu nos §§ 1º e 2º do seu art. 1º:

*§ 1º Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia ex tunc, produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial. (grifei)*

*§ 2º O disposto no parágrafo anterior aplica-se, igualmente, à lei ou ao ato normativo que tenha sua inconstitucionalidade proferida, incidentalmente, pelo Supremo Tribunal Federal, após a suspensão de sua execução pelo Senado Federal.*

**É inegável, portanto, que os alegados efeitos *ex tunc* podem até fazer surgir o indébito, mas esse efeito é limitado às relações jurídicas passíveis de revisão.**

Do contrário, se estiverem definitivamente constituídas sob o pálio da lei suprimida do ordenamento jurídico, não há como modificá-las.

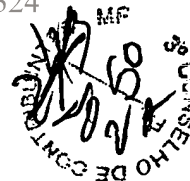
**Ou seja, mesmo que se atribua efeito constitutivo para a Resolução, capaz de fazer surgir um novo direito de ação (*actio nata*), essa ação só poderia alcançar os períodos não atingidos pela prescrição.**

Embora seja do conhecimento geral, peço licença para ressaltar que tais conclusões há muito se encontram pacificadas no Egrégio Superior Tribunal de Justiça, como se observa na leitura do voto condutor do REsp nº 547.744/MG<sup>42</sup>, que resume:

*“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*

<sup>42</sup> DJ de 09/12/2003, Ministro Luiz Fux.



*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)

Aliás, esse entendimento é defendido pelo Ministro Teori Albino Zavascki desde o julgamento do EREsp nº 423.994/MG<sup>43</sup>, que, temporariamente, sedimentou a metodologia de contagem do prazo decadencial a partir da declaração de inconstitucionalidade. Conforme se extrai de declaração de voto vencido, desde já alertava o eminente Ministro:

*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)

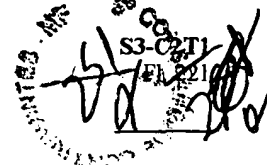
(...)

*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.*

(...)

*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*

<sup>43</sup> Publicado no DJ de 05/04/2004.



*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 juridicamente 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.*

Se a lei foi reconhecida como inconstitucional desde o seu nascedouro, a manifestação do Senado Federal nada mais faz do que emprestar eficácia *erga omnes* à decisão do Supremo Tribunal.

Ou seja, o direito de ação contra a cobrança do tributo que se confirmou indevido não surgiu quando do provimento declaratório do Pretório Excelso, este apenas confirmou um direito preexistente, não constituiu qualquer direito novo. Mesmo que constituísse só atingiria aqueles passíveis de modificação.

Por esse mesmo motivo, igualmente descabida seria qualquer pretensão de atribuir à declaração de inconstitucionalidade o condão de interromper ou suspender prazo prescricional em marcha. Como bem lembrou o mesmo Câmara Leal, só se interrompe ou suspende a prescrição se a lei o prever expressamente.

Aliás, no Direito Tributário, prescrição e decadência estão inseridas no universo da lei complementar, a teor do art. 146, III, "b" da Magna Carta de 1988<sup>44</sup>.

Nesse plano, se inexistente Lei Complementar nesse sentido, a resolução senatorial ou a declaração de inconstitucionalidade em controle difuso não surtem qualquer efeito sobre a contagem do prazo prescricional.

E não se diga, finalmente, que o art. 168 do CTN, ao não prever qualquer regra específica para contagem de prazo a partir da declaração de inconstitucionalidade, encontra-se maculado de lacuna e, como tal, poderia ser integrado por meio dos recursos disponibilizados pelo mesmo Código.

Tratando-se de forma de extinção do crédito tributário, conforme expressamente previsto no inciso V do art. 156 do CTN<sup>45</sup> (Lei nº 5.172, de 1966), há que se aplicar, na hipótese, o comando do inciso VI art. 97 do mesmo Código<sup>46</sup>.

<sup>44</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>45</sup> Art. 156. Extinguem o crédito tributário: (...) V - a prescrição e a decadência;

<sup>46</sup> Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: (...) VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.



Por esse raciocínio, se, quando se tratou da contagem de prazo prescricional, não se fez qualquer alusão à declaração de inconstitucionalidade, não se está diante de lacuna da norma, mas de silêncio eloquente do legislador.

Larenz<sup>47</sup>:

Acerca da diferença entre os dois institutos, relembra-se a lição de Karl

*“Poderia pensar-se que existe uma lacuna só quando e sempre que a lei — entendida esta, doravante, como uma expressão abreviada da totalidade das regras jurídicas susceptíveis de aplicação dadas nas leis ou no Direito consuetudinário — não contenha regra alguma para uma determinada configuração no caso, quando, portanto, «se mantém em silêncio». Mas existe também um «silêncio eloquente» da lei. (...) A nova criação ou reintrodução deste instituto na nossa ordem jurídica pela via do desenvolvimento judicial do Direito não teria sido admissível porque a lei, precisamente neste aspecto, não continha «lacunas»...” (...) «Lacuna» e «silêncio da lei» não são, portanto, pura e simplesmente o mesmo.*

Deveras, a situação que se apresenta é exatamente narrada pelo jurisconsulto: se o legislador não previu consequências para a declaração de inconstitucionalidade ou resolução do senado federal é porque o ordenamento jurídico pátrio não considera tais hipóteses juridicamente relevantes.

### **3- Suposto Reconhecimento do Indébito e Renúncia à Prescrição (Medida Provisória nº 1.110, de 1995 e seguintes)**

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, há quem enxergue confissão de indébito em tais atos, capaz de interromper ou de caracterizar renúncia à prescrição que, nesses casos, militaria em favor da Fazenda Pública.

Tal tese, como é cediço, encontraria espeque no inciso IV, do parágrafo único, do art. 174 do CTN<sup>48</sup>.

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

Em primeiro lugar, penso, estribado na doutrina de Pontes de Miranda<sup>49</sup>, que é impossível estender, por analogia, à hipótese mencionada no ato legal à confissão de dívida.

<sup>47</sup> Metodologia da Ciência do Direito. Tradução José Lamego. Lisboa, 1997, Fundação Calouste Gulbekian, 3ª ed., p. 525

<sup>48</sup> Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

(...)

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

(...)

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

Ou seja, 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 deve ser interpretado restritivamente<sup>50</sup>.

Ademais, a renúncia tácita à prescrição somente se opera pela prática de atos incompatíveis com esse fato preclusivo<sup>51</sup>.

Com efeito, conforme se extrai da Exposição de Motivos que acompanha a Mensagem nº 412, de 1995<sup>52</sup>, a intenção do Chefe do Poder Executivo não é outra senão a que se encontra expressa no *caput* do dispositivo: dispensar a constituição de créditos, da inscrição em Dívida Ativa, da execução Fiscal, bem assim o cancelamento de débitos. Não se faz qualquer menção ao reconhecimento de dívida, portanto.

Dessa forma, não consigo enxergar nos atos em questão os efeitos alegados.

Não é outro o entendimento da firme jurisprudência do STJ.

À guisa de exemplo, veja-se o voto condutor lavrado no julgamento do Recurso Especial nº 747.091<sup>53</sup> (grifo nosso):

*"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 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*

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

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

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

<sup>52</sup> Disponível em [http://imagem.camara.gov.br/dc\\_20.asp?selCodColecaoCsv=J&DataIn=15/09/1995&txpagina=5582](http://imagem.camara.gov.br/dc_20.asp?selCodColecaoCsv=J&DataIn=15/09/1995&txpagina=5582)

<sup>53</sup> Relator: Ministro Teori Albino Zavascki, publicado no DJ de 06/02/2006



*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.*

#### 4 - Controle de Constitucionalidade e Competência do CARF

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* ali estipulado.

Relevante na aplicação de tal dispositivo, portanto, é a Lei Complementar nº 118, de 2005, em cujo art. 3º se lê:

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

Penso, dessa forma, que afastar a aplicação do dispositivo declaradamente interpretativo conflita com o art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, inserido pela Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.491, de 2009<sup>54</sup>.

Conforme esclarecido, 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.

Note-se que essa interpretação encontra-se reforçada pela recente Súmula Vinculante nº 10<sup>55</sup>, que reza:

Diz o dispositivo:

**VIOLA A CLÁUSULA DE RESERVA DE PLENÁRIO (CF, ARTIGO 97) A DECISÃO DE ÓRGÃO FRACIONÁRIO DE TRIBUNAL QUE, EMBORA NÃO DECLARE EXPRESSAMENTE A INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI OU ATO NORMATIVO DO PODER PÚBLICO, AFASTA SUA INCIDÊNCIA, NO TODO OU EM PARTE.**

<sup>54</sup> Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

<sup>55</sup> DJe nº 117/2008, p. 1, em 27/6/2008. DO de 27/6/2008, p. 1.

Processo nº 13836.000535/2002-70  
Acórdão nº 3201-00.170

S3-C2T1  
Fl. 223

Igualmente esclarecedora é a manifestação do Pretório Excelso nos autos do RE 432.597-AgR<sup>56</sup>:

*"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)*

Por óbvio, mais relevante do que fixar a as hipóteses em que o art. 97 da Constituição Federal deve ser observado, a manifestação do Pretório Excelso delimita o que se entende por controle da constitucionalidade de lei ou ato normativo, fixando, por via indireta, os limites de atuação deste Colegiado, impedido de exercer tal controle em razão do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, inserido pela Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.

## 5- Conclusão

Ante ao exposto, voto pela negativa de provimento ao recurso, em função da prescrição do direito de pleitear a restituição debatida.

  
Luis Marcelo Guerra de Castro

<sup>56</sup> Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 14-12-04, DJ de 18-2-05.