



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

Processo nº 13841.000359/99-31
Recurso nº 139.378 Voluntário
Acórdão nº 3102-00.460 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de agosto de 2009
Matéria Restituições diversas
Recorrente IRMÃO PEREIRA COM. E EXP. DE CAFÉ LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/1988 a 01/10/1989

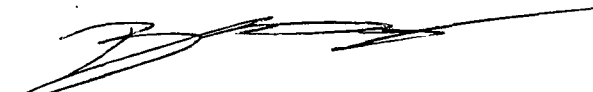
Na vigência da Lei Complementar nº 118, de 2005, o prazo para pleitear restituição de tributos, qualquer que seja o fundamento do pedido, extingue-se após o decurso do prazo de cinco anos, contados do seu pagamento.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Nilton Luiz Bartoli, Nanci Gama e Beatriz Veríssimo de Sena (Relatora). A Conselheira Anelise Daudt Prieto, em segunda votação, aderiu à tese vencedora. Designado para redigir o voto o Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro.


Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente e Redator Designado


Beatriz Veríssimo de Sena - Relatora

EDITADO EM: 27/12/10

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, Beatriz Veríssimo de Sena, Anelise Daudt Prieto, Nilton Luiz Bartoli, Celso Lopes Pereira Neto e Nanci Gama.

Relatório

Adoto o relatório do v. acórdão regional que bem resume os fatos e o direito que envolve a lide (fls. 259-269):

Irmãos Pereira Comércio e Exportação de Café Ltda. requereu, em 27/07/1999, junto a Agência da Receita Federal em São João da Boa Vista/SP, subordinada a Delegacia da Receita Federal em Campinas/SP, a restituição dos pagamentos que fez a título de quota de contribuição ao Instituto Brasileiro do Café –IBC-, exigidas nas exportações de café, e recolhidas pelo contribuinte nos períodos de outubro a dezembro/1988, janeiro a maio /1989 e julho a outubro/1989, no valor de R\$3.813.380,20, pelos seguintes motivos, expostos às fls.02/23:

A União Federal pelo Decreto-lei nº 2.295/86, reinstituiu a cota de contribuição ao Instituto Brasileiro do Café - IBC, devida nas exportações de café, tributo com característica de contribuição de intervenção no domínio econômico, que a requerente recolheu nos períodos já referidos, na premissa de que fosse constitucional tal exação;

A administração, arrecadação e fiscalização da mencionada cota, nos termos da Portaria Interministerial MF/Planejamento nº 183/80, e nas IN SRF nº 73/87 e 12/90, era de competência da SRF, que deve se estender para o pleito, agora, da restituição dessa cota, considerada inconstitucional;

Entretanto, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade, na origem, dessa quota de contribuição no Recurso Extraordinário 214206-9 – Alagoas 12835/SP, 210053 e 215913;

Após a Constituição de 1988, essa quota de contribuição foi declarada inconstitucional, podendo a requerente reaver tudo quanto indevidamente pagou a partir da nova Carta Magna;

O Parecer Cosit nº 58/98, entendia que:

“25: Para que se possa cogitar de decadência, é mister que o direito seja exercitável: que no caso, o crédito (restituição) seja exigível. Assim, antes de a lei ser declarada inconstitucional não há que se falar em pagamento indevido, pois, até então, por presunção, eram a lei constitucional e os pagamentos efetuados efetivamente devidos

26: Logo, para o contribuinte que foi parte na relação processual que resultou na declaração incidental de inconstitucionalidade, o início da decadência é contado a partir do trânsito em julgado da decisão judicial. Quanto aos demais, só se pode falar em prazo decadencial quando os efeitos da decisão forem válidos erga omnes, que confirme já dito no item 12, ocorre apenas após a publicação da Resolução do Senado ou após a edição de ato específico do Secretário da Receita Federal (hipótese do Decreto nº 2.364/1997, art. 4º)”;

O STF uniformizou sua jurisprudência e decidiu, em sede de embargos de divergência, em Recurso Especial nº 43.995-5-RS, conforme entendimento do relator ministro César Rocha, que se transcreve alguns trechos: "O direito de pleitear a restituição, perante a autoridade administrativa, de tributo pago em virtude de lei que se tenha por inconstitucional, somente nasce com a declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal em ação direta. Ou com a suspensão, pelo Senado Federal, da lei declarada inconstitucional, na via indireta."

Que tem direito a atualizar monetariamente os valores pagos de conformidade com a Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR nº 08/1997, que não tendo incorporado os efeitos dos Plano Verão e Collor, está apresentando planilha com base na variação dos índices do IPC e do INPC, do IBGE, índices oficiais de inflação, pela taxa Selic, trazendo em seu amparo a posição do STJ.

Que a regra de atualização deve abranger todo o período envolvido, como entendeu a Advocacia Geral da União (Parecer AGU/MF nº 01/96, DOU 1, DE 18/01/96, pg.787/90)

(...)

O pleito foi objeto de exame pela Delegacia da Receita Federal em Campinas/SP, fls.189/190, que em Despacho Decisório nº10830/GD/o58/99, indeferiu o pedido sem exame do mérito, por considerar que a matéria não seria de competência da SRF, com fundamento no art. 209, inciso XXII, da Portaria nº 227/1998.e art.8º do Decreto nº 1.745/1995

Diante desse fato, o contribuinte apresentou Impugnação junto à Delegacia da Receita Federal de Campinas/SP, com pedido de restituição dos valores recolhidos a título de quota de contribuição ao IBC.

O contribuinte questiona o despacho decisório da DRF Campinas/SP, entendendo que é de competência da SRF o referido exame, por se tratar de tributo administrado pelo órgão.

Alega que a referida quota de contribuição foi reinstituída pelo DL nº 2.295/86, tratando-se de uma contribuição de intervenção no domínio econômico,de natureza tributária.

Traz em sem amparo a manifestação do Ministro Relator no RE nº 191.044-5-SP: "A contribuição reinstituída pelo DL 2.295, de 1986 e, sem dúvida, uma contribuição de intervenção no domínio econômico (CF art.149). A Constituição anterior cuidava dessa contribuições no art. 21,par.2º, inciso I..."

Destaca que a competência para apreciação de pedidos de restituição de tributos pagos indevidamente ou a maior, está nas normas genéricas que regem o processo administrativo fiscal, está também disciplinada pelos arts. 6º e 7º da INSRF 21/97, como texto consolidado pela IN SRF 73/97. Acresce que a própria Portaria Interministerial nº 183/80, já disciplinara a sua



cobrança, e nas duas outras IN SRF nº 73/87 e 12/90, foram disciplinadas a cobrança da referida contribuição.

Traz à colação o Acórdão nº 303-27.453 do 3º Conselho de Contribuintes, que foi objeto de autuação pela SRF de empresa exportadora de café pelo não recolhimento da contribuição, não restando dúvida quanto a competência do órgão em administrar esse tributo.

Relembra que também tanto em relação ao Finsocial quanto ao ILL, extintos decidiu-se cabe à SRF a restituição dos valores pagos indevidamente.

Ao final, a DRF/Campinas encaminhou o processo a esta DRJ SPO II para julgamento, sem exame do pedido por se considerar incompetente, fls. 189/190.

Às fls. 194/204, o contribuinte apresenta o que chama de Impugnação e contra argumenta a respeito da aludida competência, enfatizando a natureza tributária da Quota de Contribuição ao Instituto Brasileiro do Café (RE nº 191.044-5-SP; a administração, arrecadação e fiscalização de competência da SRF (Lei nº 7.739/89, art. 16 da Portaria Interministerial do MF e MP nº 183/80 e IN SRF nº 73/87 e 12/90)

Entendeu esta julgadora ser competência das DRF's apreciar pedidos de restituição (P MF nº 30/2005, art. 140, acrescido do disposto na IN SRF nº 21/97, arts. 5º e 7º, com o texto consolidado pela IN SRF nº 73/97 e ainda a IN SRF nº 12/90, fazendo retornar o processo à DRF Campinas/SP, para apreciação do pedido de restituição.

Às fls.216/218, encontra-se a decisão da DRF/Campinas-SP. Indeferindo o pleito, por considerar ter ocorrido a decadência, se amparando no Ato Declaratório Executivo nº 96/1999, bem como no teor do art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005.

O interessado foi cientificado do despacho de indeferimento, em 07/12/06, fls.222, apresentando, em 22/12/2006, sua Manifestação de Inconformidade, fls.223/244.

Em suas alegações o requerente reitera o embasamento das decisões dos tribunais, trazendo ainda a Resolução Senatorial nº 28/2005 que estende os efeitos da inconstitucionalidade da Contribuição à Quota de Café a todos os contribuintes.

Reforça também com a menção a Lei nº 11.050/2004 que, no seu art.18, dispensou a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelando o lançamento e a inscrição respectivamente.

Transcreve decisão da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes a respeito do seu entendimento sobre a inocorrência da decadência.

Argüi que se entendido que a Quota de Contribuição de Café representa um lançamento por homologação, e a autoridade

fiscal tem o prazo de cinco anos para homologá-lo, somente após esse prazo é que se poderia pleitear a restituição.

Farta jurisprudência traz à colação tanto dos tribunais judiciais como administrativos a embasar suas alegações.

Ao final, requer o deferimento do pleito.

A DRJ de origem indeferiu o pedido, declarando a decadência, por meio de acórdão assim ementado:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/10/1988 a 01/10/1989

Restituição do Indébito de Contribuição para o IBC nas exportações de café. Extensão de declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF, nos casos de controle difuso. Prazo decadencial.

Inconstitucionalidade: Os órgãos administrativos de julgamento, podem estender os efeitos de declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF, nos casos de controle difuso, se houver inequívoca manifestação do Supremo Tribunal Federal. Quando a decisão do STF não trata especificamente do mesmo assunto, a extensão não pode ser adotada. (Lei nº 9.430/96, art. 77), do Decreto nº 2.346/97 e Parecer PGFN nº 948/98).

Decadência: Em observância ao princípio da segurança das relações jurídicas, o direito não pode retroagir no tempo indefinidamente. A declaração de inconstitucionalidade produz efeito ex tunc, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional, não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial (Decreto nº 2.346/97). O prazo decadencial conta-se a partir do pagamento indevido, por analogia do disposto no artigo 168, do CTN (Parecer PGFN nº 1538/99 e ADN-SRF nº 96/99).

Contra o r. acórdão o contribuinte interpôs recurso voluntário, reiterando os argumentos já expostos na impugnação.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheira Beatriz Veríssimo de Sena, Relatora

Sobre a matéria de mérito, após vários debates no Supremo Tribunal Federal, foi editada a Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, que em seu art. 18, inciso X, com a redação da Lei nº 11.051, de 2004, assim dispõe:

“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. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 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.”

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 Instituto Brasileiro do Café, a Lei nº 11.051/2004 reconheceu legislativamente, com efeitos *erga omnis*, o entendimento já reiterado pelo Supremo Tribunal Federal de que o Decreto-Lei nº 2.295/1986 não foi recepcionado pela atual Constituição Federal.

Desse modo, ao reconhecer a não recepção da Cota de Contribuição na Exportação de Café, prevista no referido Decreto-Lei nº 2.295/1986, pela Constituição Federal de 1988, por meio da edição da Lei nº 11.051/2004, a Administração Tributária admitiu a violação ao direito do contribuinte, marco inicial do prazo prescricional para que este pleiteie sua restituição em juízo ou administrativamente.

Com efeito, o que fez o Poder Público ao editar lei ordinária reconhecendo o direito a restituição dos créditos pagos a maior a título de Cota de Contribuição ao Instituto Brasileiro do Café, foi dar cumprimento ao art. 191 do Código Civil, que prevê a possibilidade de renúncia expressa da prescrição do direito de ação: “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.”.

Desse modo, comente serão atingidos pela prescrição os pedidos formulados a partir de 31 de dezembro de 2009.

Há precedente da então Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes nesse sentido:

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário.

Período de apuração: 18/05/1987 a 08/09/1988

Ementa: COTA DE CONTRIBUIÇÃO AO IBC. RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. DIREITO RECONHECIDO PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. DECADÊNCIA.

O direito de pleitear a restituição/compensação extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data em que o contribuinte teve seu direito reconhecido pela Administração Tributária, no caso a da publicação da Lei nº 11.051/04, que se deu em 30/12/2004. Dessarte, a decadência só atinge os pedidos formulados a partir de 31/12/2009, inclusive, o que não é o caso dos autos.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.”

(Processo nº 10768.013779/2001-02, Recurso 130.307, Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, rel. Corinho Oliveira Machado, julg. 25 de janeiro de 2006)

Por esses fundamentos, voto no sentido de prover o recurso para afastar a decadência aplicada, determinando o retorno deste expediente à Delegacia da Receita Federal de origem, na qual devem ser analisadas as demais circunstâncias do pedido de restituição.



Beatriz Veríssimo de Sena

Voto Vencedor

Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, Presidente e Redator-Designado

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

Como é possível verificar, busca-se, no presente recurso voluntário, por meio da aplicação dos princípios da segurança jurídica, da isonomia ou da moralidade administrativa, divisar interpretação conforme a Constituição dos art. 165, I¹ e 168, I² do

¹ Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos: I - cobrança ou

Código Tributário Nacional capaz de instituir hipótese de reabertura de prazo prescricional não contemplada na letra da norma codificada.

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

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

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

Vislumbra-se, nessa medida, ao meu ver voltada para a organização da administração tributária, um ato de reconhecimento da ilegalidade da exação, ou, por via indireta, do próprio indébito, igualmente capaz de irromper nova fluência do prazo prescricional.

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

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

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

1- Conflito entre o CTN e os princípios constitucionais.

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

pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

² Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados: I - nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário.

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

Viola o princípio da legalidade em função de que, conforme reconhecido pela pródiga doutrina que defende a tese ora combatida, que conta com a adesão de juristas da envergadura de Gabriel Lacerda Troianelli³, Ricardo Lobo Torres⁴, Marco Aurélio Greco e Helenilson Cunha Pontes⁵, a interrupção proposta efetivamente não encontra espeque no Código Tributário Nacional.

Peço licença para acrescentar as conclusões desenvolvidas por Marco Aurélio Greco e Helenilson Cunha Pontes:⁶

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

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

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

“Na medida em que não é aplicável a norma específica para o campo tributário (o CTN), a hipótese é reconduzida à disciplina geral da prescrição que corre a favor do Poder Público. Vale dizer, tem aplicação a norma do artigo 1º Decreto nº 20.910/32, que prevê:⁷

Artigo 1º - As dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda federal, estadual ou municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originaram.”

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

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

Em primeiro lugar, em respeito à regra gizada no art. 146, III, “b” da Constituição de 1988⁸, normas gerais relativas à obrigação, crédito, prescrição e decadência

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

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

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

⁶ op. cit., p. 53

⁷ op. cit. p. 73

⁸ “Art. 146. Cabe à lei complementar: III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;”

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 TCCLP. 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 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 tal pretensão faz com que a mesma entre em conflito com o princípio da legalidade, insculpido no art. 37 da Constituição Federal de 1988⁹, na medida em que, uma vez

⁹ "Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência..."

afastada a regra jurídica formalmente válida, 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 1988¹⁰, denominado Autonomia da Vontade. Diferentemente deste último, à Administração Pública só é permitido fazer aquilo que a lei (regra jurídica) prevê.

Sobre esse aspecto, peço licença para trazer a lição de JJ Gomes Canotilho¹¹, que assim esquadrinha os diferentes ângulos de atuação do princípio em discussão:

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

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

Nesse aspecto, recorro à lição de Sacha Calmon Navarro que, baseado na doutrina alemã¹², pontifica:

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

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

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

¹² STEIN Torstein, *A Segurança Jurídica na Ordem Legal da República Federal da Alemanha*, apud Navarro, Sacha Calmon, Reflexões Sobre o Artigo 3º da Lei Complementar 118. Segurança Jurídica e a Boa-Fé como Valores Constitucionais. As Leis Interpretativas no Direito Tributário Brasileiro. Disponível em http://www.sacha.adv.br/admin/arq_publica/bc7f621451b4f5df308a8e098112185d.pdf

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

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

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

Nesse ponto, é importante reforçar que, malgrado seu poder, que os torna aptos a, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho¹³, informar e iluminar *a compreensão de segmentos normativos*, os princípios invocados, a bem da verdade, não são regras jurídicas, conforme a que precisa lição de Alexy, para quem os primeiros, enquanto “mandatos de otimização”¹⁴, assim se distinguem das últimas:

“El punto decisivo para la distinción entre reglas y principios es que los principios son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes. Por lo tanto, los principios son mandatos de optimización, que están caracterizados por el hecho de que pueden ser cumplidos en diferente grado y que la medida debida de su cumplimiento no sólo depende de las posibilidades reales sino también de las jurídicas. El ámbito de las posibilidades jurídicas es determinado por los principios y reglas opuestos. En cambio, las reglas son normas que sólo pueden ser cumplidas o no. Si una regla es válida, entonces de hacerse exactamente lo que el exige, ni más ni menos. Por lo tanto, las reglas contienen determinaciones en el ámbito de lo fáctica y jurídicamente posible. Esto significa que la diferencia entre reglas y principios es cualitativa y no de grado. Toda norma es o bien una regla o un principio” (grifei)

Como esclarece José Afonso da Silva¹⁵, apesar de sempre vigentes, as normas principiológicas constitucionais normalmente não reúnem todos os elementos necessários para sua incidência direta. Às vezes, falta-lhes o que Alexy definiu como “possibilidade jurídica”. Daí porque, desenvolveu o mestre paulista a clássica distinção entre normas de eficácia plena, contida e limitada:

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

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

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

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

Ainda sob o prisma da concretude, esclarecem Manuel Atienza e Juan Ruiz Manero¹⁶ que as regras:

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

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

Ou seja, se efetivamente fosse afastada a aplicação da norma, o resultado seria igualmente a improcedência do pedido, pois essa medida não faria surgir uma nova em seu lugar e, nessa condição, o tornaria carente de fundamento legal. Relembre-se, o Decreto nº 20.910, de 1932 não pode servir de base para a concessão de restituição tributária.

2. Interpretação Conforme a Constituição

Doutrinadores de peso, como Paulo Bonavides¹⁷, defendem a interpretação conforme a Constituição, como método de harmonização da norma infraconstitucional aos princípios constitucionais, pretendendo, ao que parece, conferir a essa técnica contornos de mera busca pelo verdadeiro sentido do texto da norma hierarquicamente inferior à Constituição.

Ocorre que tal linha diverge daquela que tem sido adotada pelo Supremo Tribunal Federal, que firmou norte no sentido de que a interpretação conforme a Constituição, em verdade, **corresponde a um método de controle da constitucionalidade**, sentido igualmente atribuído por Celso Ribeiro Bastos¹⁸ e Jorge Miranda¹⁹.

¹⁶ *Ilícitos atípicos apud Decadência e Prescrição do Direito do Contribuinte e a LC 118: Entre Regras e Princípios*, in *Temas de Direito Público — Estudos em Homenagem ao Ministro José Augusto Delgado*. Coordenação Cristiano Carvalho e Marcelo Magalhães Peixoto. Curitiba, 2005. Juruá, pp 149 a 178

¹⁷ Curso de direito constitucional, p. 518.

¹⁸ Hermenêutica e interpretação constitucional, apud Sérgio Augusto Zampol Pavani. *A Interpretação Conforme e Constituição e o Controle Difuso de Constitucionalidade. Estudos em Homenagem ao Ministro José Augusto Delgado*. Coordenação Cristiano Carvalho e Marcelo Magalhães Peixoto. Curitiba, 2005. Juruá. pp. 581 a 599.

¹⁹ Manual de direito constitucional, tomo II, p. 267. *A Interpretação Conforme e Constituição e o Controle Difuso de Constitucionalidade. Estudos em Homenagem ao Ministro José Augusto Delgado*. Coordenação Cristiano Carvalho e Marcelo Magalhães Peixoto. Curitiba, 2005. Juruá. pp. 581 a 599.

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.

Aliás, ainda que tivéssemos competência para tanto, a técnica da interpretação conforme, na lição de J.J. Gomes Canotilho²⁰, não admite alteração do texto normativo. Leciona o autor:

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

Nesse mesmo sentido, concluiu o Tribunal Pleno do STF, nos autos da ADI 3046/SP²¹:

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

²⁰Op. cit., p. 1265/1266

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

Importa ponderar, noutro giro, que nem a interpretação conforme nem qualquer outro método de controle da constitucionalidade admite que o intérprete inove em relação ao texto da lei, conforme deixou claro o Pretório Excelso na decisão proferida nos autos da Representação nº 1.417-7²²:

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

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

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

(...)

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

Nessa linha, importa lembrar, que, como é cediço, no Regime Constitucional vigente, o “remédio” contra a omissão do legislador que ameace a efetividade dos direitos e garantias, não é a criação ou alteração do texto legal, por qualquer dos meios de controle da constitucionalidade, mas o Mandado de Injunção, *ex vi* do art. 5º, caput, inciso VXXI e §1º²³. Nem a Ação de Inconstitucionalidade por Omissão, definida no § 2º do art 103, tem efeito positivo ou inovador.

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

3 - Declaração Inconstitucionalidade Incidental e Ação Direta - Efeitos

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

²² Relator Min. Moreira Alves, DJ 15.04.1988.

²³ LXXI - conceder-se-á mandado de injunção sempre que a falta de norma regulamentadora torne inviável o exercício dos direitos e liberdades constitucionais e das prerrogativas inerentes à nacionalidade, à soberania e à cidadania;

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

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

Antes de demonstrar a dissociação dessa tese e a firme jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, impende relembrar que o tributo discutido nos presentes autos não foi alvo de Ação Direta. Sua inconstitucionalidade foi declarada incidentalmente nos autos do RE nº 408.830-4/ES.

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

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

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

Aliás, como pondera, Regina Maria Macedo Nery Ferrari²⁴, apoiada na doutrina de Oswaldo Aranha Bandeira de Melo²⁵, a própria Resolução Senatorial que deu efeitos *erga omnes* à decisão teria efeito constitutivo e, nessa condição, somente após a sua publicação surtiria efeitos para as partes que não integraram o litígio.

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

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

Assim sendo, não estão com a razão aqueles que consideram ter efeito retroativo a suspensão pelo Senado, pois, se não podemos negar o caráter normativo de tal ato, o mesmo, embora não se

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

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

confunda com a revogação, opera como ela, já que retira, por disposição constitucional, a eficácia da lei ou ato normativo tido por inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Ainda acerca da pretensa retroatividade da decisão proferida no controle incidental, esclarece José Afonso da Silva²⁶, apoiado em doutrinadores da envergadura de Pontes de Miranda, Alfredo Buzaid e Themístocles Brandão Cavalcanti:

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

O Ministro Teori Albino Zavascki²⁷, em obra dedicada ao tema, adota uma linha intermediária: apesar de assentir no efeito *ex tunc* da declaração de inconstitucionalidade, estabelece limites temporais para o poder vinculativo advindo da Resolução Senatorial, a saber:

Em qualquer caso, o efeito vinculante da declaração de inconstitucionalidade é, sob o aspecto temporal, logicamente posterior ao efeito da inconstitucionalidade em si: esta é ex tunc, desde a edição da norma; aquele só é vinculante a partir do ato do qual decorre, que é superveniente à norma inconstitucional [Essa linha de entendimento norteou o acórdão do Supremo Tribunal Federal no Recurso em Mandado de Segurança 17.976, Relator Min. Amaral Santos (julgamento de 13.09.68), em cujo voto está dito que 'a suspensão da vigência da lei por inconstitucionalidade torna sem efeito os atos praticados sob o império da lei inconstitucional. Contudo, a nulidade da decisão transitada em julgado só pode ser declarada por via de ação rescisória'. Esclareceu o Min. Eloy da Rocha, na oportunidade, que 'a suspensão da execução da lei, pelo Senado, tem efeito ex nunc'].

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

A título de ilustração, trago à colação trecho do voto condutor do REsp nº 547.744/MG²⁸, que resume:

“Como a ADIN é imprescritível, todas as ações que tiverem por objeto direitos subjetivos decorrentes de lei cuja

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

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

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



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

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

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

Por outro lado, sintetiza o Ministro Teori Albino Zavascki, em declaração de voto, proferida nos autos EREsp nº 423.994/MG²⁹

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

O Ministro Gilmar Ferreira Mendes³⁰, por sua vez, restringindo os efeitos desconstitutivos da sentença proferida em sede de controle da constitucionalidade, pondera:

²⁹ Publicado no DJ de 05/04/2004.

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

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

(...)

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

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

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

Nesse mesmo diapasão, pondera Canotilho³¹

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

Um exemplo claro da aplicação das chamadas normas de preclusão pode ser extraído da decisão proferida nos autos do Resp nº 686.058³² - MG, em que se discutia o

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

cabimento de ação rescisória em face da decretação da inconstitucionalidade de lei que fundamentou a sentença:

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

(...)

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

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

6. No caso concreto, tem-se ação ordinária por meio da qual se busca desconstituir os efeitos pretéritos da aplicação do art. 3º, I, da Lei 7.787/89, emanados de sentença transitada em julgado, invocando a posterior declaração de sua inconstitucionalidade pelo STF em controle difuso. Uma vez esgotado, porém, o prazo para a proposição da ação rescisória, tal intento é inviável.(grifei)

Ou seja, ainda que se discutam os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, tornou-se pacífico na jurisprudência da Corte Constitucional, que a reclamada nulidade só atinge o ato que ainda encontra condições de ser revisto, o que não ocorre, v.g. com aquele atingido pela prescrição. Como prova de tais conclusões, o reconhecido constitucionalista, cita voto proferido pelo Ministro Rodrigues Alckmin, nos autos do RE 86.056³²:

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

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

³³ DJ 01/07/1977.

afirmar, com segurança, o dever do Poder Público de anular todos os atos praticados com base na lei inconstitucional. É certo que, por analogia, poder-se-ia cogitar da aplicação dos prazos prescricionais a essa situação, de modo que seria admissível o dever de a Administração proceder à revisão apenas dos atos ainda suscetíveis de impugnação na via judicial.

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

Em um primeiro momento, a primeira seção do Superior Tribunal de Justiça acenou com interpretação semelhante à buscada no presente recurso voluntário: o prazo quinquenal para a competente ação de repetição de indébito, que tenha como supedâneo a declaração de inconstitucionalidade em sede de controle difuso, começa a fluir na data da promulgação da resolução senatorial que suspender a execução da norma que servia de base para a cobrança.

Nos termos da doutrina, a base para esse reinício adviria, essencialmente, da inovação no ordenamento jurídico promovida pela resolução senatorial que expurgara a norma vazada de inconstitucionalidade.

Eurico de Santi³⁴, baseado na doutrina de Lourival Vilanova, faz ressalvas a essa discussão “civilista” em torno da prescrição e da decadência no Direito Tributário que, a meu ver devem ser trazidas à colação:

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

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

Sobre esse aspecto, penso igualmente positiva para a delimitação dos institutos da prescrição e decadência à luz do Direito Tributário, a lapidar lição de Alfredo

³⁴ 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

Augusto Becker acerca do que definiu como cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico³⁵:

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

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

Da fenomenologia jurídica acima indicada decorre o seguinte: uma definição, qualquer que seja a lei que a tenha enunciado, deve valer para todo o direito; salvo se o legislador expressamente limitou, estendeu ou alterou aquela definição ou excluiu sua aplicação num determinado setor do direito; mas para que tal alteração ou limitação ou exclusão aconteça é indispensável a existência de regra jurídica que tenha disciplinado tal limitação, extensão, alteração ou exclusão.

No campo do Direito Tributário, essa discriminação assume contornos ainda mais relevantes, na medida em que as peculiaridades da prescrição e da decadência são fruto da opção do legislador constituinte, que atribuiu essa tarefa com exclusividade à lei complementar em matéria tributária, a teor do art. 146, III, “b” da Magna Carta de 1988³⁶.

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

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

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

De se esclarecer que, por fundamentos diversos, a tese da reabertura do prazo, em um primeiro momento, foi adotada pelo Superior Tribunal de Justiça a partir do EREsp nº 423.994/MG³⁷, cuja ementa e dispositivo transcrevo a seguir:

³⁵ *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo. 2002. Lejus, 3ª Edição, pp. 122 e ss.

³⁶ 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;

³⁷ Julgado em 08/10/2003, publicado no DJ de 05/04/2004.

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

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

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

(...)

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

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

Nesse mesmo sentido, pondera Eurico de Santi³⁸, igualmente contrário à corrente doutrinária que apóia a contestada reabertura de prazo:

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

A partir de novembro de 2005, o posicionamento que embasou aquela metodologia de contagem do prazo prescricional, foi revisto e consolidado no sentido de que a decretação da inconstitucionalidade não exerce qualquer influência sobre a contagem do prazo. Senão vejamos:

EResp nº 435.835 / SC³⁹:

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

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

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

AgRg no REsp 852086 / RJ⁴⁰:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. ADMINISTRADORES E AUTÔNOMOS. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO

³⁸ 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.

³⁹ Relator (para o acórdão): Ministro José Delgado, julgado em 24/03/2004, publicado no DJ de 04/06/2007;

⁴⁰ Relator: Ministro Francisco Falcão, julgado em 28/11/2006, publicado no DJ de 14/12/2006.

*SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.
PRESCRIÇÃO. PRAZO.*

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

REsp 841652 / PR⁴¹:

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

1. Nos tributos lançados por homologação, o prazo para a propositura da ação de repetição de indébito será de dez anos a contar do fato gerador, se a homologação for tácita (tese dos "cinco mais cinco"), e de cinco anos a contar da homologação, se expressa. Precedentes.

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

3. Recurso especial conhecido em parte e improvido.

5- Renúncia à Prescrição

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

Conforme já foi dito, busca-se equiparar esses atos à confissão de indébito, capaz de interromper ou de caracterizar renúncia à prescrição que, nesses casos, militaria em favor da Fazenda Pública.

Mais uma vez, peço vênia para discordar.

Em primeiro lugar, penso, estribado na doutrina de Pontes de Miranda⁴², que é impossível estender, por analogia, as hipóteses de interrupção da prescrição taxativamente expressas na legislação tributária.

⁴¹ Relator: Ministro Castro Meira, julgado em 17/05/2007, publicado no DJ de 29.05.2007.

Por outro lado, independentemente da indisponibilidade dos bens públicos, admitindo, apenas para argumentar, que os interesses em testilha fossem privados, é cediço que, nos termos da Lei nº 10.406, de 2002 (Novo Código Civil), o ato de renúncia⁴³ deve ser interpretado restritivamente e que a renúncia tácita à prescrição somente se opera pela prática de atos incompatíveis com esse fato preclusivo⁴⁴.

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

Ao meu ver, no caso da medida provisória nº 1.110, de 1995, que, após sucessivas reedições, foi convertida na Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, esse raciocínio ganha ainda mais força dada a ressalva expressa contida no § 3º do seu art. 18⁴⁵.

Nesse aspecto, transcrevo trecho do voto vencedor do Recurso Especial nº 747.091⁴⁶

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

A doutrina posiciona-se em igual sentido:

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

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

No presente caso, o art. 18 da Lei 10.522/2002 simplesmente dispensou "a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a

⁴² 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.

⁴³ Art. 114. Os negócios jurídicos benéficos e a renúncia interpretam-se estritamente.

⁴⁴ 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.

⁴⁵ § 3º O disposto neste artigo não implicará restituição ex officio de quantia paga.

⁴⁶ Relator: Ministro Teori Albino Zavascki, publicado no DJ de 06/02/2006

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

6- 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 2009⁴⁷.

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 10⁴⁸, 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

⁴⁷ 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.

⁴⁸ DJe nº 117/2008, p. 1, em 27/6/2008. DO de 27/6/2008, p. 1.

*OU ATO NORMATIVO DO PODER PÚBLICO, AFASTA SUA
INCIDÊNCIA, NO TODO OU EM PARTE.*

Igualmente esclarecedora é a manifestação do Pretório Excelso nos autos do RE 432.597-AgR⁴⁹:

*"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 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.

7- Doutrina dos "Cinco Mais Cinco"

Resta, ainda, esclarecer, minha discordância com relação à tese adotada pelo e. Superior Tribunal de Justiça, atualmente consolidada no regime do 543-C, do CPC, onde se sedimentou o entendimento no sentido de que, o prazo para repetir o tributo só se inicia após a homologação tácita do lançamento.

Em primeiro lugar, como já explicitado anteriormente, a contagem do prazo objeto do presente voto, salvo se houver expurgo parcial da Lei Complementar nº 118, de 2005 do Ordenamento Jurídico, deverá se iniciar no dia do pagamento do tributo.

Em segundo e, a meu ver mais importante, penso que a premissa em que se assentam as conclusões que conduziram à tal fixação, com o máximo respeito, está equivocada.

Veja-se, em primeiro lugar, o que diz o § 1º do art. 150 do Código Tributário Nacional (original não destacado):

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

*§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo **extingue o crédito**, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.*

Ora, se o crédito está extinto desde o pagamento, vejo injustificada a conclusão de que, somente após a homologação tácita do lançamento poder-se-ia considerar aquele efeito.

Peço licença, nessa linha, para me apoiar na doutrina de Alberto Xavier, que, analisando o tema, pontificou⁵⁰:

⁴⁹ Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 14-12-04, DJ de 18-2-05.



O artificialismo da construção efetuada pelo Código Tributário Nacional do pagamento anterior ao lançamento como pagamento antecipado sujeito a “condição resolutive de ulterior homologação do lançamento” fica desde logo patenteado na contradição lógica em que o Código incorre pois — a haver condição resolutive, destrutiva da eficácia do pagamento — esta residiria precisamente na hipótese de não homologação e não, na hipótese inversa, de ato positivo de homologação que, ao contrário, confirma aquela eficácia.

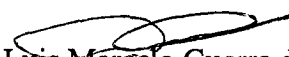
Por outro lado, a condição resolutive permite a eficácia imediata do ato jurídico, ao contrário da condição suspensiva, que opera o diferimento dessa eficácia. Dispõe o artigo 119 do Código Civil que “se for resolutive condição, enquanto esta se não realizar, vigorará o ato jurídico, podendo exercer-se desde o momento deste o direito por ele estabelecido; mas, manifestada a condição, para todos os efeitos, se extingue o direito a que ela se opõe”. Ora, sendo a eficácia do pagamento efetuado pelo contribuinte imediata, imediato é o seu efeito liberatório, imediato é o efeito extintivo, imediata é a extinção definitiva do crédito. O que na figura da condição resolutive sucede é que a eficácia entretanto produzida pode ser destruída com efeitos retroativos se a condição se implementar.

(...)

O que, em rigor jurídico, o decurso do prazo de cinco anos, sem que o controle administrativo tenha sido exercido, extingue pela decadência, é o poder-dever de efetuar esse controle, não o crédito tributário, cuja extinção, se operou, plena e definitivamente com o pagamento espontâneo, dotado de eficácia liberatória imediata. O que poderá dizer-se é que, antes do decurso daquele prazo, o crédito, embora definitivamente extinto, não se encontra definitivamente quitado por força de uma quitação operada pela ficção legal da “homologação tácita”. Mas a quitação é uma figura que respeita à prova do fato e não à sua existência.

8- 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

⁵⁰ Do lançamento-Teoria geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário. Rio de Janeiro. Forense, 1997, pp. 98 e 99