



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

Processo nº 13841.000409/99-15
Recurso nº 342.648 Voluntário
Acórdão nº 3102-00.613 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de março de 2010
Matéria COTA CAFÉ
Recorrente SANTA CRISTINA EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

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

COTA DE CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE A EXPORTAÇÃO DE CAFÉ. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PROFERIDA PELO STF NO CONTROLE DIFUSO. RESOLUÇÃO DO SENADO. EFEITOS "ERGA OMNES".

A declaração de inconstitucionalidade proferida pelo Colendo Supremo Tribunal Federal (STF), por via incidental, somente tem efeito geral e para todos (*erga omnes*) quando editada Resolução do Senado, excluindo do mundo jurídico o preceito legal inquinado, ou ato do Poder Executivo, estendendo aos demais contribuintes os efeitos da decisão.

No caso, com a edição da Resolução do Senado nº 28, de 2005 (DOU de 22/06/2005), 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", a presente questão está superada

INDÉBITO TRIBUTÁRIO. DIREITO DE RESTITUIÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS. TERMO INICIAL. DATA DO PAGAMENTO.

Independentemente da origem, o único termo inicial de contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos do direito de restituição do indébito tributário é o dia do pagamento do tributo indevido (art. 168, c/c art. 165, do CTN).

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Nilton Luiz Bartoli, Beatriz Veríssimo de Sena e Nanci Gama.


Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente


José Fernandes do Nascimento - Relator

EDITADO EM: 19/04/2010

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

Relatório

Trata-se de restituição de Cota de Contribuição sobre Exportação de Café, instituída pelo Decreto-lei nº 2.295, 1986, formalizada em 30/08/1999, por meio do Pedido de Restituição de fl. 01, complementado pela petição de fls. 41/62 e planilha de atualização de fls. 152/158, referente aos supostos recolhimentos indevidos realizados nos meses de outubro a dezembro de 1988, janeiro a maio de 1989, julho a agosto de 1989 e em outubro de 1989.

O pleito foi formulado segundo o disposto na Instrução Normativa SRF nº 21, de 1997, que se encontrava vigente na data de sua protocolização.

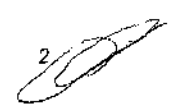
Os demais fatos relevantes do processo, foram assim resumidos no relatório encartado no Acórdão recorrido, que passo transcrever:

Em seu petítório, fls. 41/62, alega a inconstitucionalidade da Cota de Contribuição de Café do IBC, fundada no voto do relator Ministro Carlos Velloso (RE nº 191.044-5, SP), bem como no voto do Ministro Ilmar Galvão, segundo o qual a inconstitucionalidade da cobrança já nasceu em sua instituição, transcrevendo alguns trechos desse voto.

Destaca, ainda, os votos desses mesmos Ministros, no Recurso Extraordinário nº 214206-9 Alagoas.

Entende ter o direito a reaver tudo quanto pagou, desconsiderando a ocorrência do prazo decadencial, entendimento alíás (sic) anteriormente aceito pela administração federal conforme Parecer Cosit nº 58/98.

Destaca que no RE nº 43.995-RS, o Ministro César Asfor Rocha, declara que o "direito de pleitear a restituição, 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".



Alega também o direito de restituição dos valores pagos com a devida atualização monetária, de conformidade com a Norma de Execução Conjunta SRF/Cosit/Cosar nº 8/97, bem como a incorporação dos índices do IPC e do INPC do IBGE, e taxa Selic, e que desde 1970 a correção monetária vem sendo admitida na repetição do indébito e na compensação.

Acresce que o STJ (cita o RESP nº 51.007-41, Ministro Demócrito Reinaldo) vem estendendo a correção monetária a toda e qualquer questão judiciária, como meio de resguardo da satisfação do débito, assim como a própria Lei nº 6.899/81 que determina a aplicação da correção monetária aos débitos oriundos de decisão judicial. Cita outras decisões dos tribunais e manifestação de alguns doutrinados.

Às fls.02/40, junta os DARF's de recolhimento, e às fls.152/158, a planilha de cálculo de atualização dos pagamentos efetuados.

Às fls. 171, a DRJ/Campinas-SP, considerou-se incompetente para o julgamento do pedido.

Cientificado, fls.173v., o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, fls.174/183 dessa decisão, por considerar aquela unidade competente para apreciar o pleito.

Nesta DRJ SPO II o processo foi distribuído a esta julgadora que determinou o seu retorno à DRJ Campinas/SP, para julgamento do pedido de Restituição, por considerar de sua competência conforme despacho de fls. 194.

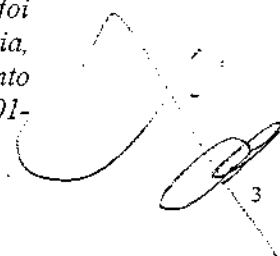
O processo retornou aquela unidade, onde foi objeto de exame e Decisão de fls.195/198, indeferindo o pedido.

Cientificado o contribuinte, em 03/01/2007, fls. 203v., apresentou, sua Manifestação de Inconformidade, em 09/01/2007 fls. 208/233, tempestivamente,atendendo o disposto no art. 48 da IN SRF nº 600/2005.

Acresce em sua Manifestação de Inconformidade a informação sobre o RE nº 408.830-4, de 15/04/2004, onde o relator Ministro Carlos Velloso fez constar na ementa a inconstitucionalidade do Decreto-Lei nº 2.295/86, frente à constituição de 1967,; enquanto que a Resolução do Senado Federal estendeu a todos os contribuintes a declaração de inconstitucionalidade da Contribuição à Cota de Café do IBC.

Transcreve em seu petítório o art.18 da lei nº 11.051/2004, resultante da conversão da M,P nº 219/04, que dispõe sobre o não ajuizamento da execução fiscal e cancelamento de lançamentos e inscrição relativamente à Cota de Contribuição de Café devido ao IBC.

Traz também decisão do Conselho de Contribuintes onde foi acolhida a preliminar de não ocorrência da decadência, considerando a contagem do prazo a partir do reconhecimento do caráter indevido da exação tributária (CSRF – Acórdão 01-



03.239; Terceiro Conselho: Acórdão 301-30742, 301-30773 – Primeira Câmara; 302-35343).

Considera, ainda, que a discussão deveria girar em torno da prescrição e não da decadência, ressaltando que a doutrina moderna que somente após a publicação da decisão do Plenário do STF é que se tem o início da contagem do prazo prescricional para a restituição do quanto indevidamente recolhido.

Recorda outra forma admitida pela jurisprudência pra contagem do prazo prescricional em questão, que poderia ser considerada iniciada com a Lei nº 11.051/2004.

Argüi (sic) que a Cota de Contribuição ao IBC era tributo sujeito a lançamento por homologação, tendo o agente administrativo o prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária pra efetuar o lançamento ou homologar os recolhimentos do contribuinte, portanto o direito de pleitear a restituição só prescreveria após aquela data., recordando que esse tem sido o entendimento jurisprudencial (Agravo Regimental –Relator Min.José Delgado, 1ª Turma, EREsp nº 327.043/DF).

Buscou trazer o entendimento, ocasional, do STJ, de que o contribuinte dispõe de dez anos para buscar o seu direito creditório, contados a partir do recolhimento indevido, enquanto ainda não vigente a LC nº 118/2005 (Resp 653748/CE, Rel.Min.José Delgado; Resp 858.538/SP, Rel.Min. Teori Albino Zavascki)).

Por outro lado, se contado a partir da publicação da declaração de inconstitucionalidade pelo STF, concluir-se-á que em 30/08/1999, data do protocolo do pedido de restituição, não se pode averter da decadência/prescrição.

Finalmente, reitera que a restituição devida seja atualizada conforme fundamentação e demonstrativo já apresentado em seu petitório inicial.

Na sessão de 18 de abril de 2007, a Primeira Turma da DRJ – São Paulo II (DRJ/SPOII), nos termos do julgamento consignado no Acórdão nº 17-17.946 (fls. 235/248), por unanimidade de votos, indeferiu a solicitação da interessada, com base nos fundamentos assim resumidos na ementa que segue transcrita:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

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

Ementa:

Restituição do Indébito: Extensão de declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF, pelos órgãos julgadores administrativos, nos casos de controle difuso. Prazo decadencial. Contribuição para o IBC.

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: O direito não pode retroagir no tempo por períodos indefinidos e sem limite, pois feriria o próprio princípio da segurança das relações jurídicas, que é seu fundamento. A declaração de inconstitucionalidade produz efeito "ex tunc", salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional, não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial (Decreto nº 2.346/97). O prazo decadencial conta-se a partir do pagamento indevido, por analogia do disposto no artigo 168, I do CTN (Parecer PGFN nº 1.538/99 e ADN-SRF nº 96/99).

Solicitação Indeferida

Em 16/05/2008, a interessada tomou ciência do referido Acórdão, por via postal (fl. 253). Inconformada, em 21/05/2008, protocolou na Unidade de origem o Recurso Voluntário de fls. 256/290, em que reapresenta as razões de defesa aduzidas na Manifestação de Inconformidade de fls. 210/233, e acrescenta, de forma conclusiva, em relação ao início do prazo prescricional do direito de restituição, que ele somente se inicia a partir (i) da publicação do acórdão do STF, (ii) da publicação da MP nº 219, de 2004, convertida na Lei nº 11.051, de 2004, (iii) da edição da Resolução do Senado nº 28, de 2005, ou ainda, *ad argumentandum*, (iv) após 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador.

No final requer seja dado provimento integral ao presente recurso e deferido *in totum* o presente pedido de restituição, sendo os valores recolhidos acrescidos de correção monetária plena, até 31/12/1995, na forma estabelecida na Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR nº 08, de 22 de junho de 1997, incluindo os expurgos inflacionários, e da taxa Selic, a partir de 01/01/1996, nos termos do § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250, de 1995.

Em cumprimento ao despacho de fl. 304, os presentes autos foram enviados ao extinto Terceiro Conselho de Contribuintes. Na sessão de 19 de outubro de 2009, por sorteio, foram distribuídos a este Conselheiro.

Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator

O presente recurso é tempestivo, preenche os demais requisitos de admissibilidade e trata de matéria da competência deste Colegiado, portanto, dele tomo conhecimento.

Das questões superadas.

Inicialmente, cabe analisar a extensão dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade da cobrança da Quota de Contribuição sobre Operações de Exportação de

Café, proferida pelo Colendo STF no Acórdão resultante do julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 191.044-5/SP (DJ de 31/10/97), questão suscitada pela recorrente, desde o pleito inicial, reapresentada no presente recurso, e que foi abordada como fundamento de decisão no Despacho Decisório da autoridade administrativa da Unidade de origem (fls. 195/198) e no voto condutor do Acórdão recorrido (235/248).

A recorrente, com base nos votos que integravam o referido julgado, apresentou entendimento de que o Colendo STF havia declarado a inconstitucionalidade do Decreto-lei nº 2.295, de 1986, desde sua origem, ainda sob a égide da Constituição Federal de 1967. Diversamente entenderam a autoridade administrativa da Unidade de origem e a Turma julgadora de primeira grau, para quem o dito julgado havia apenas declarado a não recepção do citado Decreto-lei pela Constituição Federal de 1988.

Os fatos demonstraram que a razão estava com os defensores da segunda tese. A prova cabal veio com a prolação pelo plenário do Colendo STF, na sessão de 15/04/2004, do Acórdão proferido no julgamento do RE nº 408.830-4/ES (DJ de 04/06/2004), cuja decisão unânime tem o seguinte teor, *in verbis*: “conhecido e desprovido o Recurso Extraordinário e declarado, ‘incidenter tantum’, a inconstitucionalidade dos artigos 2º e 4º do Decreto-lei 2295/1986 frente à Constituição de 1967”.

Assim, entendo superada a presente controvérsia.

Outra questão que também foi apresentada pela recorrente e debatida nas decisão e julgamento anteriores, diz respeito os efeitos perante terceiros do Acórdão proferido no citado RE nº 191.044-5/SP. Segundo a recorrente, que se baseara em entendimento exarado no Acórdão nº 303-31.118, da lavra da Terceira Câmara do extinto Terceiro Conselho de Contribuintes, o Parecer PGFN nº 948, de 1998, e o Decreto nº 2.346, de 1997, a extensão dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade do citado Decreto-lei para os demais contribuintes prescindia de Resolução do Senado Federal ou de ato de caráter geral editado pelo Poder Executivo. Diferentemente, entendeu a autoridade administrativa da Unidade de origem, para quem, no âmbito controle difuso, sem eficácia *erga omnes*, a extensão para os demais contribuintes só seria possível se houvesse expedição de súmula pela Advocacia Geral da União (AGU) ou a edição de ato geral do Secretário da Receita Federal ou do Procurador-Geral da Fazenda Nacional. Por sua vez, a Turma julgadora *a quo* entendeu que, como o dito Acórdão do Colendo STF não abordara a questão da inconstitucionalidade sob a égide da Constituição de 1967, os recolhimentos realizados antes da nova Constituição, como no caso em tela, não estavam amparados pelo referenciado julgado.

Com a edição da Resolução do Senado nº 28, de 2005 (DOU de 22/06/2005), 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”, no meu entender, a presente questão também está superada, haja vista que os efeitos da dita decisão foram estendidos para os demais contribuintes.

Do cerne da presente controvérsia.

Demonstrada a irrelevância das questões anteriormente abordadas para o deslinde da presente controvérsia, verifica-se que o cerne da presente controvérsia limita-se a forma de contagem do prazo decadencial (ou prescricional, segundo alguns) de 5 (cinco) anos do direito de o contribuinte pedir a restituição do indébito tributário. Objetivamente, a discordância, nos presentes autos, gira em torno do termo inicial de contagem do referido prazo.



De um lado, o entendimento manifestado pela autoridade julgadora titular da Unidade de origem, que foi ratificado pelos membros da Turma julgadora da DRJ/São Paulo II, é no sentido de que a única data que marca o início da contagem do prazo quinquenal de decadência do direito de repetir o indébito tributário é a data da extinção do crédito tributário, que corresponde, no caso em apreço, aos dias em que a interessada realizou os pagamentos dos valores indevidos das cotas da Contribuição incidente sobre exportações de café, relativas ao período de outubro de 1988 a outubro de 1989, conforme Darf de fls. 02/40.

Por outro lado, entende a recorrente que o termo *a quo* do dito prazo seria:

- a) em caráter principal, (i) a data da publicação dos acórdãos proferidos pelo plenário do STF, declarando *incidenter tantum* a inconstitucionalidade dos arts. 2º e 4º do Decreto-lei nº 2.295, de 1986, nos julgamentos dos RREE nºs 191.044-5 e 408.830-4; (ii) a data da publicação da MP nº 219, de 2004, convertida na Lei nº 11.051, de 2004; ou (iii) a data da edição da Resolução do Senado nº 28, de 2005; e
- b) em caráter eventual, apenas *ad argumentandum*, a data após 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador da Quota de Contribuição sobre Operações de Exportação de Café, relativa aos referidos recolhimentos.

I- DA PRELIMINAR: DECADÊNCIA DO DIREITO DE PLEITEAR À RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO.

Alega a recorrente que, no presente caso, não houve a decadência do direito de pleitear a restituição dos indébitos tributários, em suma, com base nos seguintes argumentos:

- a) o regime de pagamento indevido, bem como a restituição do respectivo indébito tributário, previsto no art. 165 do CTN, não se aplica a hipótese de declaração de inconstitucionalidade de lei pelo STF;
- b) a data da publicação do acórdão do STF, em que declarada a inconstitucionalidade de norma instituidora de tributo, atribui aos pagamentos, realizados anteriormente ao referido evento, a qualificação jurídica de indevido e, por conseguinte, passaria a ser o termo inicial de contagem do prazo prescricional de restituição dos indébitos tributários (princípio da *actio nata*); e
- c) a data da publicação do ato geral do Poder Executivo, que estende aos demais contribuintes os efeitos da declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF, seja no controle principal ou incidental, passaria a ser o termo inicial de contagem do prazo prescricional do direito de repetir os respectivos indébitos tributários.

Do pagamento indevido: alcance jurídico do art. 165 do CTN.

No que tange ao primeiro ponto, a questão central é saber se o art. 165 do CTN contempla todas hipóteses de pagamento indevido, inclusive, nos casos de vício de

inconstitucionalidade da norma instituidora do tributo. Para tanto, entendo oportuno analisar o inteiro teor do art. 165 do CTN, que segue transcrito:

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". (grifos não originais).

Nos termos do referido preceito legal, o sujeito passivo tem direito à restituição total ou parcial do tributo nos casos de "cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido **em face da legislação tributária aplicável**".

Com base no trecho em destaque, entendo que nele estão contempladas, especificamente, as hipóteses de pagamento indevido em face de vício de ilegalidade e de inconstitucionalidade da norma instituidora do tributo.

Corroborar com esse entendimento, a relevante doutrina de Leandro Paulsen¹, que preleciona, *ad litteram*:

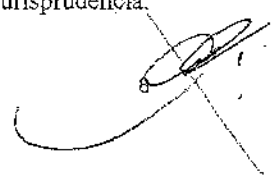
*Em verdade, nenhum indébito é tributo devido. Do contrário, não seria indébito. Ocorre que o art. 165 e os artigos seguintes, incluindo o art. 168, dispõem justamente sobre os valores que, embora devidos, tenham sido pagos a título tributário. Esta é precisamente a sua hipótese de incidência. Qualquer que seja o fundamento para afastar a existência da obrigação tributária (pagamento efetuado por simples erro de cálculo, pagamento efetuado forte em instrução normativa ilegal, **pagamento efetuado pela incidência de lei inconstitucional**), aplica-se sempre o regime de repetição estabelecido no CTN. (grifos não originais)*

Do termo inicial: data da publicação do acórdão do STF.

No que tange ao segundo ponto, com devida vênia, não vejo no ordenamento jurídico brasileiro suporte para o entendimento esposado pela recorrente, pois, não há no direito positivo qualquer óbice de natureza instrumental ou processual que impeça o contribuinte de, antes da declaração de inconstitucionalidade da norma instituidora do tributo, exercer o seu direito de petição ou de ação.

Logo, se o direito de petição ou de ação era plenamente exercitável desde a data do pagamento, juridicamente, não há razão plausível para que o termo inicial do prazo

¹ PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2007, p. 1.067.



decadencial (ou prescricional, como entende a recorrente) do direito de repetir o indébito tributário seja transposto para a data da publicação do acórdão proferido pelo STF.

Neste sentido é o entendimento doutrinário de Eurico Marcos Diniz de Santi², conforme excerto a seguir transcrito:

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, serve tão-só como novo fundamento jurídico para exercitar o 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. (grifos não originais)

Cabe ressaltar ainda que no julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial (REsp) nº 435.835/SC³, a jurisprudência predominante no E. STJ entendia que o termo inicial do prazo decadencial, nos casos de devolução de tributos declarados inconstitucionais pelo STF, era contado a partir data (i) do trânsito em julgado da decisão do STF que, em controle concentrado, declarasse a inconstitucionalidade do preceito legal ou normativo; e (ii) da publicação da Resolução do Senado, nas hipóteses de controle difuso de constitucionalidade.

É representativo desse entendimento, o teor do Acórdão proferido no julgamento do Recurso Especial (REsp) nº 587.976/RS⁴, cuja ementa segue transcrita:

TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - LEIS 7.787/89 E 8.212/91 - COMPENSAÇÃO - PRESCRIÇÃO - TERMO A QUO.

1. Após inúmeras divergências, a Primeira Seção Corte pacificou entendimento em torno do termo a quo da prescrição, concluindo:

a) nas ações em que se questiona a devolução (repetição ou compensação) de tributos lançados por homologação não declarados inconstitucionais pelo STF, aplica-se a tese dos 'cinco mais cinco';

b) nas ações em que se questiona a devolução (repetição ou compensação) de tributos lançados por homologação declarados inconstitucionais pelo STF, o termo a quo da prescrição é:

² SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e Prescrição no Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001. p. 276-277

³ Relator p/ acórdão: Ministro José Delgado, julgado em 24.03.2004, publicado no DJ de 04.06.2007, p. 287.

⁴ Relatora: Ministra Eliana Calmon, julgado em 19.03.2003, publicado no DJ de 15.03.2004, p. 262.

- a data da publicação da resolução do Senado Federal nas hipóteses de controle difuso de constitucionalidade (EREsp 423.994/MG); e
 - a data do trânsito em julgado da decisão do STF que, em controle concentrado, concluir pela inconstitucionalidade do tributo (REsp 329.444/DF).
- (...) (grifos originais)

Por sua vez, no julgamento do EREsp nº 435.835/SC, a Primeira Seção do STJ reconsiderou o entendimento até então prevalecente naquele Tribunal e passou a adotar o entendimento de que a declaração de inconstitucionalidade não influía no termo inicial de contagem do prazo decadencial de repetição do indébito tributário, previsto no art. 168 do CTN. Ademais, a partir de então, firmou-se entendimento no âmbito daquela E. Corte que os únicos termos iniciais, para fins de contagem do citado prazo, são aqueles fixados no art. 168 do CTN.

Neste sentido, veja o inteiro teor da ementa do Acórdão proferido no julgamento do EREsp nº 435.835/SC, a seguir transcrita:

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 sem que pacificado pelo STJ, id est, a corrente dos cinco mais cinco.

(...).

Por conter os fundamentos jurídicos que embasaram a mudança de jurisprudência em foco, é de todo oportuno trazer à baila os trechos do voto do Ministro Teori Albino Zavascki, a seguir transcritos:

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 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.

Do termo inicial: data da publicação do ato do Poder Executivo.

Pelas mesmas razões aduzidas anteriormente, com devida vênia, não vejo no ordenamento jurídico brasileiro suporte para o entendimento esposado pela recorrente. Reafirmo, agora com o respaldo na jurisprudência do E. STJ, que o único termo que marca o início da contagem do referido prazo é a data da extinção do crédito tributário, mediante pagamento, conforme estabelecido no art. 168, I, do CTN.

Com efeito, o entendimento defendido pela recorrente fere de morte os princípios da segurança jurídica, da separação dos poderes e da legalidade, além de contrariar frontalmente o regramento expresso no art. 168 do CTN.

Tal entendimento só ganhou guarida na jurisprudência dos extintos Conselhos de Contribuintes e da extinta Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). Não tenho notícias de que o Poder Judiciário tenha abraçado a referida tese.

Cabe registrar, por oportuno, que atualmente, a Terceira Seção da CSRF do CARF reconsiderou o entendimento que vinha conduzindo os seus julgamentos sobre a matéria em apreço, e, por maioria, vem decidindo no sentido de que nem a declaração de inconstitucionalidade nem tampouco a edição de ato normativo de caráter geral pelo Poder Executivo não teriam influência na forma de contagem do prazo para repetição do indébito tributário.

Em decorrência da referida mudança de entendimento, a Terceira Turma da CSRF passou admitir, a partir de então, como termo inicial para a contagem do citado prazo, unicamente as duas hipóteses contidas no preceito normativo veiculado pelo art. 168 do CTN, a saber: a) a data de extinção do crédito tributário; e b) a data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial.

Neste sentido, confira-se o teor da ementa do Acórdão nº 9303-00.079, proferido na sessão de 07 de julho de 2009, nos autos do processo nº 10880.01609/98-04, a seguir transcrita, *ipsis litteris*:

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/10/1989 a 30/04/1992

FINSOCIAL. REPETIÇÃO DE INDÉBITO.

O dies a quo para contagem do prazo prescricional de repetição de indébito é o da data de extinção do crédito tributário pelo pagamento antecipado e o termo final é o dia em que se completa o quinquênio legal, contado a partir daquela data.

Recurso Especial do Procurador Provido.

É ilustrativo da mudança de entendimento em questão, as razões aduzidas nos excertos do voto condutor do referido Acórdão, da lavra do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, a seguir reproduzidos, *in verbis*:

Todavia, deve-se reconhecer que, na jurisprudência dos antigos conselhos de contribuintes, proliferaram-se teses e mais teses criando várias outras hipóteses de marco inicial da contagem desse prazo. Como exemplo, pode-se citar a data da publicação da resolução do Senado nos casos em que o indébito decorresse

de lei declarada inconstitucional em controle difuso pelo STF; a data do dispositivo legal⁵, por meio do qual a administração teria reconhecido o direito de não mais se pagar o tributo inconstitucional; a tese dos 5 mais 5 e por aí vai.

Entretanto, com a edição da Lei Complementar nº 118, de 09/02/2005, cujo art. 3º deu interpretação autêntica ao art. 168, inciso I, do Código Tributário Nacional, estabelecendo que a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o art. 150, § 1º, da Lei nº 5.172/1966, o único entendimento possível é o trazido na novel lei complementar.

Esclareça-se, por oportuno, que em se tratando de norma expressamente interpretativa, deve ser obrigatoriamente aplicada aos casos não definitivamente julgados, por força do disposto no art. 106, I, do CTN.

[...]

Em outro giro, embora não concorde com a tese dos 5 + 5 adotada pelo Superior Tribunal de Justiça, por entender que a homologação tem efeitos declaratórios, e, portanto, seus efeitos retroagem à data do pagamento, deve-se reconhecer que tal tese tem sua lógica, posto que, assim como o CTN, o termo inicial é a data da extinção do crédito tributário. A divergência reside na interpretação de quando se deu essa extinção. Aqui, ao contrário das demais teses adotadas para refutar o disposto no art. 168 do CTN, parte deste dispositivo e, como dito linhas acima, interpreta-o de forma a fixar quando se deu o evento da extinção do crédito tributário. Não se inventou nada, apenas se interpretou a lei. Interpretação esta, a meu sentir, não escorregia, já que diferenciada da que foi dada pelo legislador. De qualquer sorte, na interpretação do STJ, continua valendo o marco estabelecido no CTN, o que varia é o momento em que ele se deu, já nas teses outras, aqui combatida, o interprete buscou outro termo de início, sem qualquer pertinência com o estabelecido em lei.

Gize-se que nenhum tribunal pátrio abriga hoje em dia qualquer dessas teses inovadoras adotadas nos antigos Conselhos de Contribuintes, já que o STJ, a partir de novembro de 2005, espancou qualquer tese que não tivesse como marco temporal da prescrição a data da extinção do crédito tributário, e consolidou a posição de que a decretação da inconstitucionalidade pelo STF ou a edição de resolução do Senado não exercem qualquer influência sobre a contagem do prazo de prescrição.

Com suporte nas razões apresentadas, rejeito a presente alegação da recorrente.

Da tese dos “cinco mais cinco”.

⁵ 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.

Percebendo a interessada a fragilidade das teses principais suscitadas, em caráter eventual, propugna pela aplicação, ao caso em tela, da denominada tese dos “cinco mais cinco”, segundo a qual o início do prazo do decadencial para repetir o indébito tributário somente ocorreria após a homologação tácita realizada 5 (cinco) anos após a ocorrência do fato gerador, o que implicaria no prazo decadencial total de 10 (dez) anos, ou seja, 5 (cinco) anos do fato gerador até a homologação tácita, acrescido de mais 5 anos a partir da data da referida homologação.

Cabe ressalva que, até o advento da Lei Complementar nº 118, de 10 de fevereiro de 2005, a maioria da doutrina e da jurisprudência, seguindo o entendimento majoritário dos Ministros integrantes da Primeira Seção do STJ, defendiam para os débitos tributários, relativos aos tributos sujeito ao lançamento por homologação, o critério de contagem do prazo decadencial segundo a tese denominada de “cinco mais cinco”.

Embora não concorde com a referida tese, no entanto, reconheço que ela foi construída em base em interpretação dos preceitos legais que tratam da matéria, a saber, os seguintes dispositivos do CTN: artigos 156, inciso VII, e 168, inciso I, combinado com art. 150, §§ 1º e 4º.

A premissa básica adotada pelos defensores da citada tese estava baseada no fato de que a extinção do crédito tributário, nos casos de tributos submetidos ao lançamento por homologação, somente se efetivaria na data da homologação do pagamento, fosse ela tácita ou expressa. Como o prazo para a homologação tácita era de cinco anos, a contar do fato gerador, conforme art. 150, § 4º, do CTN, na prática, ante ausência de homologação expressa, que é a regra, o termo inicial de contagem somente ocorreria a partir de completado o prazo quinquenal fixado para a homologação.

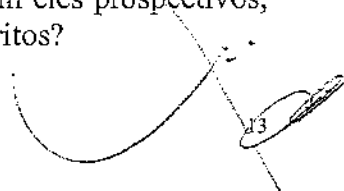
Com advento da Lei Complementar nº 118, em 10 de fevereiro de 2005, cujo art. 3º atribuiu interpretação autêntica ao inciso I do art. 168 do CTN, a dita interpretação perdeu o seu suporte hermenêutico, pois este novel comando legal esclareceu que, mesmo na hipótese de lançamento por homologação, a extinção do crédito tributário ocorre no momento do pagamento antecipado e não na data da homologação do lançamento (tácita ou expressa), como alegava os defensores da dita tese.

O referido preceito legal tem a seguinte redação, *in verbis*:

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.

A partir da edição do referido diploma legal, no âmbito da doutrina e da jurisprudência, a controvérsia principal passou a ser a definição da sua natureza jurídica, haja vista que a parte final do art. 4º da dita lei havia lhe atribuído natureza interpretativa e, por conseguinte, efeito pretérito, nos termos do art. 106, I, do CTN.

Em suma, o cerne da controvérsia passou a ser o momento a partir do qual o transcrito dispositivo legal passaria a produzir seus efeitos jurídicos. Seriam eles prospectivos, para o futuro? Ou retroativos, para atingir também os fatos geradores pretéritos?



Inicialmente, sem declarar formalmente a inconstitucionalidade do citado trecho do art. 4º, com o argumento de que ele afrontava os princípios constitucionais da autonomia e independência dos poderes (CF, art. 2º) e o da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (CF, art. 5º, XXXVI), decidiu a Primeira Seção do STJ que o referido art. 3º tinha eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre as situações que ocorresse a partir de sua vigência, isto é, a partir de 09 de junho de 2005, não se aplicando as ações ajuizadas antes desta data.

Contra esse entendimento, insurgiu-se a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio do Recurso Extraordinário nº 482.090-1/SP. Por sua vez, o Colendo STF, em decisão plenária, entendeu que, no afastamento da aplicação da 2ª parte do mencionado art. 4º, houvera declaração parcial de inconstitucionalidade, sem amparo em anterior decisão proferida por Órgão Especial ou Plenário. Com esse argumento, acolheu referido recurso e lhe deu provimento, para devolver a matéria ao exame do Órgão Fracionário do STJ.

Em cumprimento a decisão proferida pela Corte Maior, o E. STJ, por intermédio da sua Corte Especial, por unanimidade, no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade (AI) nos Embargos de Divergência em Recurso Especial (EREsp) nº 644.736/PE (Rel. Min. Teori Albino Zavascki, publicado no DJ de 17/04/1995, p. 9551), acolheu a arguição de inconstitucionalidade da segunda parte do artigo 4º da Lei Complementar nº 118, de 2005, que dava efeito interpretativo e, por conseguinte, aplicação retroativa ao citado art. 3º.

Nesse julgamento, o argumento apresentado pelo Egrégio colegiado para declarar inválido o mencionado trecho do citado art. 4º foi de que o citado art. 3º havia inovado no plano normativo, o que descaracterizaria a natureza meramente interpretativa nele explicitada. Ademais, no referido julgamento, decidiu o citado Órgão especial, atribuir eficácia prospectiva ao referido art. 3º, incidindo apenas sobre as situações ou fatos que ocorressem a partir da sua vigência, que se deu em 9 de junho de 2005.

Em consequência, se não podia o Órgão fracionário do Egrégio STJ afastar a aplicação da segunda parte do referido artigo 4º, que determinou a aplicação retroativa da interpretação trazida no art. 3º, com muito mais razão falece a esta Turma julgadora não aplicá-lo com base em idêntico fundamento. Por isso, enquanto não houver decisão definitiva do Colendo STF sobre a matéria, entendo que o referido comando legal continuará vigente e eficaz, e tendo aplicação cogente.

Sobre tal aspecto, merecem ser trazidos à baila excertos do brilhante voto proferido pelo nobre Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, a seguir transcritos:

"A meu sentir, é imperioso reconhecer que, no Direito brasileiro, o controle de constitucionalidade das leis em vigor é atribuição exclusiva do Poder Judiciário. Com isso, não sendo declarada a inconstitucionalidade pelo Jurisdicional, seja com efeitos erga omnes no controle concentrado de constitucionalidade, seja com efeito inter partes no controle difuso, a lei goza de presunção de constitucionalidade, e, por conseguinte, é válida e tem aplicação cogente em todo o território nacional.

A declaração incidental de inconstitucionalidade de lei é ato de tamanha gravidade, que, desde a Constituição Federal de 1934, há exigência expressa de reserva de plenário para que os tribunais exerçam o controle difuso de constitucionalidade. Por essa regra, suscitado o incidente de inconstitucionalidade por

um dos membros do tribunal, suspende-se o julgamento do processo e remete-se a questão incidental para o pleno ou órgão que o represente. A inconstitucionalidade somente será declarada por voto da maioria absoluta dos membros do tribunal (art. 97 da Seção I do Capítulo III - Do Poder Judiciário - do Título IV - Das Organizações dos Poderes da CF/88). Essa exigência veio para uniformizar a interpretação constitucional no âmbito de cada tribunal. E como se processaria o incidente de inconstitucionalidade no processo administrativo, já que, diferentemente do que ocorre nos tribunais do Judiciário, nos administrativos não há a previsão para tal. Aliás, não poderia mesmo haver, pois, conforme já fartamente demonstrado, órgão nenhum da administração tem poderes para exercer o controle difuso de constitucionalidade.

Ora, se para os tribunais do Judiciário é exigida a reserva de plenário, como então, querer que os órgãos judicantes da administração, por suas turmas ou Câmaras, possam exercer o controle de constitucionalidade. Se assim fosse possível, a esfera administrativa estaria investida de mais poder do que o próprio judiciário. E o que dizer, então, da impossibilidade de a Fazenda Nacional recorrer ao Supremo Tribunal Federal quando a instância administrativa julgar determinada lei inconstitucional, o que não ocorre quando o controle é feito no Judiciário.

Veja-se ao absurdo a que chegaríamos: se determinada lei fosse declarada inconstitucional em controle difuso, a questão, se as partes forem diligentes, iria ser decidida, em última instância, pelo STF. Agora reparem, se a inconstitucionalidade fosse apontada na esfera administrativa, a questão sequer chegaria a ser discutida no Judiciário, que dirá no Supremo Tribunal Federal. Com isso, a decisão administrativa teria mais força do que a de todos os outros órgãos do Poder Judiciário, à exceção do Supremo. Em outras palavras, em matéria de inconstitucionalidade, a Câmara Superior de Recursos Fiscais estaria alçada no mesmo patamar do STF, pois da decisão que declarasse alguma lei inconstitucional, assim como ocorre no STF, não caberia qualquer recurso.

De tudo o que foi dito, resta concluir que falece aos órgãos judicantes da Administração competência para afastar a aplicação de lei ainda vigente. Missão atribuída exclusivamente ao Poder Judiciário". (grifos do original).

Além dos sólidos argumentos jurídicos retroexplicitados, cabe enfatizar que, atualmente, há disposição legal expressa vedando este colegiado afastar aplicação de lei por vício de inconstitucionalidade, salvo as exceções nele previstas, o que não é o caso dos autos. Neste sentido, dispõe o art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal (PAF), com a redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.941, de 2009. O referido dispositivo encontra-se reproduzido no art. 62 no Regimento Interno deste E. Conselho.

Cabe esclarecer ainda que os extintos Primeiro, Segundo e Terceiro Conselhos de Contribuintes sumularam a referida matéria, consignando que falece competência aos órgãos administrativos afastar a aplicação de lei por vício de inconstitucionalidade.

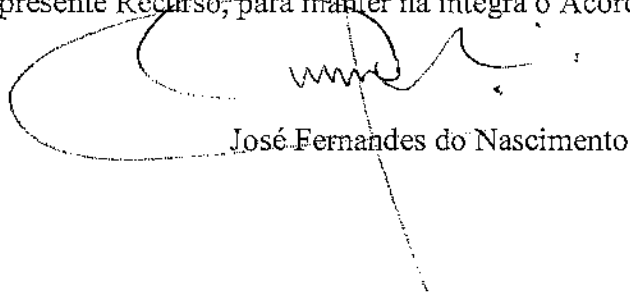
Com base em tais considerações, rejeito a aplicação, ao caso vertente, da tese dos “cinco mais cinco”, por entender que, após a vigência do art. 3º da Lei Complementar nº 118, de 1995, o único termo inicial de contagem do prazo decadencial de repetição do indébito tributário, inclusive nos casos de lançamento por homologação, nos termos do art. 168, I, do CTN, é a data do pagamento, ainda que realizado de forma antecipada.

II – DA CONCLUSÃO

Nos presentes autos, como o pedido de restituição foi formulado em 30/08/1999, somente os indébitos extintos (pagos) cinco anos antes da referida data, ou seja, até 30/08/1994 não estariam fulminados pela decadência.

Como o pagamento mais recente efetuado pela recorrente foi efetuado em 24/10/1989 (fl. 40), concluo que o pedido em tela não merece acatamento, pois, na data de sua apresentação, já se encontrava extinto pela decadência o direito de restituição aos indébitos tributários nele pleiteado.

Ante todo o exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao presente Recurso, para manter na íntegra o Acórdão recorrido.



Handwritten signature of José Fernandes do Nascimento, consisting of a large, stylized 'J' followed by a series of loops and a final flourish.

José Fernandes do Nascimento