MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº	10510.003823/2001-80
Recurso nº	147.605 Especial do Procurador
Acórdão nº	**9202-00.636 – 2ª Turma**
Sessão de	12 de abril de 2010
Matéria	ILL
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	CROWN CROMO METAL S/A

Assunto: Imposto de Renda sobre o Lucro Líquido - ILL

Exercício: 1993

ILL - SOCIEDADE ANÔNIMA - INÍCIO DA CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL PARA RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO.

Declarada a inconstitucionalidade de lei pelo STF, mediante controle difuso de constitucionalidade, o prazo decadencial do direito à restituição tem início na data da Resolução do Senado que suspende a execução da norma declarada inconstitucional. Publicada no D.O.U. em 22/11/1996, a Resolução nº 82, do Senado Federal, suspendendo, em parte, o artigo 35 da Lei nº 7.713, de 1998, é tempestivo o pedido de restituição de indébito feito até 22/11/2001.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencido o conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO- Presidente

MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA - Relator

EDITADO EM:
14 MAIO 2010

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Caio Marcos Candido, Gonçalo Bonet Allage, Julio César Vieira Gomes, Manoel Coelho Arruda Junior, Moises Giacomelli Nunes da Silva, Francisco de Assis Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Trata-se de processo que tem por objeto a devolução do valor recolhido em face do imposto de renda retido na fonte sobre lucro líquido – ILL, exigência esta que foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

O pedido de restituição, referente ao ano-calendário de 1992, foi protocolizado em 22/11/2001 (fl. 01), por empresa constituída sob a forma de sociedade anônima.

A Câmara Julgadora, às fls. 125 e seguintes, por unanimidade de votos, afastou a decadência tendo em vista que o pedido de restituição foi interposto dentro do prazo de cinco anos a contar da publicação da Resolução do Sendo Federal n.º 82, e determinou o retorno dos autos à DRJ para análise do mérito.

Intimada da decisão, a Fazenda Nacional ingressou com recurso especial de fls. 135 e seguintes, sustentando que, com o advento da Lei Complementar nº 118, de fevereiro de 2005, que dispõe sobre a interpretação do inciso I do artigo 168, do CTN, o prazo para pedir a restituição é de cinco anos, contados da data do pagamento indevido. Diz ainda que, extinto o tributo pelo pagamento, ainda que indevido, cabe ao sujeito passivo requerer a restituição no prazo de cinco anos, contados da data do pagamento indevido, consoante disposto no art. 168 combinado com o artigo 165 do CTN, independentemente de sua suposta ilegitimidade da cobrança do tributo ser ou não reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal ou pela Administração Pública.

O recurso foi admitido às fls. 125/153 e o recorrido apresentou contrarrazões às fls. 158 e seguintes.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Relator

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 15 do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria 147 de 25 de junho de 2007, do Ministro da Fazenda. Foi interposto por parte legítima e está devidamente fundamentado. Assim, conheço do recurso e passo ao exame do mérito.

I - Da natureza jurídica da Lei Complementar nº 118, de 2005.

Por força do disposto no art. 105, III, a, da Constituição Federal, compete ao Superior Tribunal de Justiça, em última instância, unificar a interpretação atribuída à lei.

No caso da decadência relativa a tributos sujeitos a lançamento por homologação, após inúmeras oscilações, a 1ª Seção do STJ, no julgamento do REsp 435.835/SC, relator para o acórdão o Ministro JOSÉ DELGADO, sessão de 24.03.2004, consagrou o entendimento segundo o qual o prazo prescricional para pleitear a restituição de tributos sujeitos a lançamento por homologação é de cinco anos, contados da data da homologação do lançamento que, se for tácita, ocorre após cinco anos da realização do fato gerador - sendo irrelevante, para fins de cômputo do prazo prescricional, a causa do débito.

Após a uniformização do entendimento acima referido, conhecido como a tese dos 5 + 5, em 2005 foi aprovada a Lei complementar nº 118, de 2005, cujo artigo 3º determina "para efeito de interpretação" do art. 168, I, do CTN, que a extinção do crédito tributário como termo *a quo* do prazo de cinco anos para repetição ou compensação de tributos sujeitos a lançamento por homologação pagos indevidamente seja considerada ocorrida no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150. O art. 4º da Lei Complementar nº 118, de 2005, por sua vez, estabelece que seja "observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966", ou seja, a determinação de aplicação retroativa das leis interpretativas.

Temos, pois, conforme observa o Dr. Leandro Paulsen[1], com as considerações abaixo transcritas, uma lei que se pretende interpretativa.

> *Mas cabe ao aplicador do Direito verificar se realmente é disso que se cuida e se, portanto, existe a possibilidade de aplicação ao caso do art. 106, I, do CTN, sem violação a normas constitucionais. O STF, aliás, já afirmou outrora: "Mesmo as leis interpretativas expõem-se ao exame e à interpretação dos juízes e tribunais. Não se revelam, assim, espécies normativas imunes ao controle jurisdicional...".[2] O controle da constitucionalidade de tal lei é viável, como de qualquer outra, em face da supremacia da Constituição.*

[1] LC 118/05 - REDUÇÃO DO PRAZO PARA RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO DE INDÉBITOS TRIBUTÁRIOS - Leandro Paulsen (Publicada no Jornal Síntese nº 97 - MARÇO/2005, pág. 9 e no CD Júris Síntese IOB nº 66, julho-agosto/2007.
[2] STF, ADIn 605-3/DF, liminar, Rel. Min. Celso de Mello, out. 1991.

Importa, também, desde já, bem definir o que se pode considerar como lei interpretativa, afastando a idéia de que haja qualquer margem de liberdade para o que legislador assim qualifique novo dispositivo legal.

Aliás, a própria idéia de lei interpretativa é controversa, conforme já ensinava CARLOS MAXIMILIANO em sua clássica obra Hermenêutica e Aplicação do Direito, publicada pela primeira vez em 1924: "... não há propriamente interpretação autêntica; se o Poder Legislativo declara o sentido e alcance de um texto, o seu ato, embora reprodutivo e explicativo de outro anterior, é uma verdadeira norma jurídica, e só por isso tem força obrigatória...".[3]

Admitindo-se que haja leis passíveis de serem consideradas como meramente interpretativas, enquadráveis na previsão do art. 106, I, do CTN, impende que se observem determinados critérios e requisitos na análise daquelas que assim se pretendam.

a) em primeiro lugar, cada lei, mesmo as que expressamente se dizem interpretativas, constituem leis novas e, portanto, como tal devem ser consideradas.

b) lei interpretativa é a que não inova no ordenamento jurídico no sentido de dar ensejo ao surgimento de novas normas aplicáveis aos casos concretos. A lei meramente interpretativa apenas torna expressas normas jurídicas já reconhecidas e aplicadas com suporte em textos legais vigentes quando do seu advento.

c) é do STJ a competência para estabelecer, em última instância, a interpretação da lei federal, de modo que, no âmbito federal, lei interpretativa é aquela que consagra interpretação da lei anterior de modo coincidente com a interpretação que lhe dava o Judiciário, particularmente o STJ.

De fato, "... ainda que o CTN admita aplicação retroativa da norma meramente interpretativa (art. 106, I), isso somente é possível quando inexistente outra interpretação".[4]

Observados tais pressupostos, tem-se que, se as leis interpretativas meramente esclarecerem o sentido de outra anterior, não estarão inovando na ordem jurídica, de maneira que, mesmo que seu texto preveja aplicação retroativa à data da lei interpretada e tal encontre guarida no art. 106, I, do CTN, nenhuma influência maior terão senão de esclarecimento para os agentes públicos e contribuintes. Essa retroatividade será meramente aparente, vigente que estava a lei interpretada, da qual se já se extraía a mesma norma.

Implicando, porém, o surgimento de norma distinta, antes não vislumbrada como aplicável pelo STJ na sua função de interpretação da legislação vigente, não se caracterizará como meramente interpretativa, ainda que assim se declare.

---

[3] Forense, 11. ed., 1990, p. 91/92.

[4] TRF 1ª R., 3ª T., AC 93.01.11941/DF, Rel. Juiz Osmar Tognolo, maio 1996.

Aliás, havendo qualquer agravamento na situação do contribuinte, será considerada ofensiva ao sobreprincípio da segurança jurídica e, em particular, ao princípio da irretroatividade das leis, merecendo atenção, ainda, as regras de anterioridade de exercício e nonagesimal mínima ou de anterioridade especial.

Colocado o tema, vejamos.

Em face da LC 118/05, considera-se extinto o crédito tributário no momento do pagamento antecipado para o fim de contagem do prazo de repetição ou compensação nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação. O prazo, pois, no regime da LC 118/05, é de 5 anos contados do pagamento indevido.

A LC 118/05, com isso, implicou redução do prazo relativamente ao entendimento anterior dos 5 + 5.

De fato, até então tínhamos o dispositivo do art. 168, I, do CTN, dispondo no sentido de que o prazo para repetição do indébito contava-se da extinção do crédito tributário; e o art. 156, VII, do CTN, dispondo no sentido de que a extinção do crédito tributário se dava com "o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º". Mediante interpretação sistemática do CTN, chegava-se à norma aplicável nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, qual seja, a de que o prazo para a repetição seria contado da extinção do crédito tributário pela homologação tácita ocorrida após 5 anos da ocorrência do fato gerador. Daí o prazo de 5 anos + 5 anos = 10 anos. Embora nem sempre tenha sido este o entendimento dos tribunais sobre a contagem de tal prazo, certo é que o STJ firmara posição nesse sentido, estando a mesma absolutamente consolidada.

Evidencia-se, assim, que a LC 118/05, ao pretender alterar o termo a quo do prazo para repetição, que não mais será o momento da extinção do crédito, mas o momento do pagamento antecipado, ainda que pendente de homologação, agora considerado como de extinção para fins da nova contagem de prazo, realmente inovou, alterando a norma jurídica aplicável.

No particular, é importante atentar para a distinção entre preceito (mandamento abstrato constante do texto de cada dispositivo legal em particular) e norma (o mandamento para o caso concreto obtido pelo aplicador mediante análise de todo o ordenamento).

Mesmo que mantendo intocados os preceitos dos arts. 168, I, e 156, VII, do CTN, preservados na sua literalidade, a LC 118/05 alterou a norma jurídica aplicável, o que revela não se tratar de simples lei interpretativa. Da norma "5 + 5 = 10", passamos à norma "5". Sua aplicação relativamente a indébitos anteriores, pois, tem de ser criticada.

Embora se coloque expressamente como interpretativo ("para efeito de interpretação"), em verdade o art. 3° da LC 118/05 inova na ordem jurídica de maneira mais gravosa para o contribuinte, de modo que não pode ter aplicação retroativa, ainda que tal esteja determinado pelo art. 4° da mesma lei complementar.

De fato, tendo alterado a norma anterior, não se pode considerá-la como lei meramente interpretativa, de modo que não lhe é aplicável o art. 106, I, do CTN. O art. 4° da LC 118/05, ao determinar a aplicação de tal dispositivo que prevê a retroatividade, revela-se inconstitucional.

Isso porque o princípio da segurança jurídica impõe que se resguarde a irretroatividade, fulminando, por inconstitucionalidade, o art. 4° da LC 118/05 no que diz respeito à determinação de observância do art. 106, I, do CPC (aplicação retroativa), por ocasião da aplicação do art. 3° da própria LC 118/05.

Não há espaço, aqui, para aprofundar a análise do princípio da segurança jurídica, bastando, no momento, a referência à singela, mas profunda afirmação de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES: "... a segurança postula, para a sua efetividade, uma especificação, uma determinação dos critérios preservadores dela própria, no interior do ordenamento jurídico. [...] ... quais os valores que a segurança jurídica busca preservar, no âmbito do sistema constitucional tributário? A irretroatividade? A legalidade? A isonomia? A efetividade da jurisdição tributária, administrativa ou judicial? Tudo isso junto e muito mais que isso".[5]

Assim, a aplicação do art. 3° da LC 118/05 só poderá se dar relativamente a pagamentos indevidos posteriores à sua vigência, estabelecida para 120 dias após a sua publicação, ocorrida em 09.02.2005.

Ou seja:

I - os pagamentos indevidos ocorridos a partir da sua vigência implicarão termo a quo para a contagem do prazo, nos termos da LC 118/05, que, vigente, incidirá;

II - os pagamentos indevidos anteriores, contudo, não sofrem sua incidência, pois implicaria retroatividade; continuam, assim, regrados pela norma anterior dos 10 anos (5 anos mais 5 anos).

O art. 3° da Lei Complementar n° 118, de 2005, a pretexto de interpretar os artigos 150, § 1° e 168, I, do CTN, conferiu-lhes, na verdade, um sentido e um alcance diferente daquele dado pelo Judiciário. Assim, não há como negar que a lei nova inovou no plano normativo, pois retirou das disposições interpretadas um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ, intérprete e guardião da legislação federal. Portanto, o art. 3° da Lei Complementar n° 118, de 2005, por ter inovado no plano legislativo, só tem eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência.

---

[5] Princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo. RDT, São Paulo: Malheiros, n. 63, p. 206, 1997.

II - Do marco inicial da contagem do prazo decadencial em caso de norma declarada inconstitucional ou de ato da Administração reconhecendo a inexigibilidade do tributo.

Partindo do conceito legal de tributo, de que trata o artigo 3º do CTN, como sendo *"toda a prestação de natureza pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada"*, tem-se que uma vez a editada determinada norma pela Administração exigindo certo tributo ao particular nasce a obrigação, independentemente de sua vontade ou concordância, de satisfazer a exigência tributária.

Mesmo nas hipóteses em que a norma que exige o tributo esteja em desconformidade com o texto constitucional cabe ao sujeito passivo a obrigação de satisfazer o pagamento, pois os atos editados pelo poder público, até decisão em contrário, gozam de presunção de legalidade.

Nesta linha, mesmo diante das hipóteses de exigência indevida de tributo cabe ao sujeito passivo efetuar o pagamento até que se verifique uma das seguintes hipóteses:

a) Decisão do Supremo Tribunal Federal, em controle concentrado de constitucionalidade, declarando a inconstitucionalidade da norma que instituiu o tributo;

b) Resolução do Senado Federal editada nos termos do artigo 52, X, da CF, suspendendo a execução, no todo ou em parte, da norma declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal e

c) A Administração Pública, através de ato competente, administrativamente reconhece que o tributo cobrado é indevido.

A exigência do Imposto de Renda sobre o Lucro Líquido, de que tratava o artigo 35 da Lei nº 7.713, de 1988, que determinava que o sócio quotista, o acionista ou o titular da empresa individual ficava sujeito ao Imposto sobre a Renda na Fonte, à alíquota de 8% (oito por cento), calculado com base no lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas na data do encerramento do período-base, teve sua constitucionalidade questionada por meio do Recurso Extraordinário nº. 172.058/SC, relatado pelo Ministro Marco Aurélio, que decidiu a matéria nos seguintes termos:

> ***RECURSO EXTRAORDINÁRIO - ATO NORMATIVO DECLARADO INCONSTITUCIONAL - LIMITES.*** *Alicerçado o extraordinário na alínea b do inciso III do artigo 102 da Constituição Federal, a atuação do Supremo Tribunal Federal faz-se na extensão do provimento judicial atacado. Os limites da lide não a balizam, no que verificada declaração de inconstitucionalidade que os excederam. Alcance da atividade precípua do Supremo Tribunal Federal - de guarda maior da Carta Política da República. TRIBUTO - RELAÇÃO JURÍDICA ESTADO/CONTRIBUINTE - PEDRA DE TOQUE. No embate diário Estado/contribuinte, a Carta Política da República exsurge com insuplantável valia, no que, em prol do segundo, impõe parâmetros a serem respeitados pelo primeiro. Dentre as*

*garantias constitucionais explícitas, e a constatação não excluí o reconhecimento de outras decorrentes do próprio sistema adotado, exsurge a de que somente a lei complementar cabe "a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes" - alínea "a" do inciso III do artigo 146 do Diploma Maior de 1988. IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - SÓCIO COTISTA. A norma esculpida no artigo 35 da Lei nº 7.713/88 mostra-se harmônica com a Constituição Federal quando o contrato social prevê a disponibilidade econômica ou jurídica imediata, pelos sócios, do lucro líquido apurado, na data do encerramento do período-base. Nesse caso, o citado artigo exsurge como explicitação do fato gerador estabelecido no artigo 43 do Código Tributário Nacional, não cabendo dizer da disciplina, de tal elemento do tributo, via legislação ordinária. Interpretação da norma conforme o Texto Maior. IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - ACIONISTA. O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 é inconstitucional, ao revelar como fato gerador do imposto de renda na modalidade "desconto na fonte", relativamente aos acionistas, a simples apuração, pela sociedade e na data do encerramento do período-base, do lucro líquido, já que o fenômeno não implica qualquer das espécies de disponibilidade versadas no artigo 43 do Código Tributário Nacional, isto diante da Lei nº 6.404/76. IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - TITULAR DE EMPRESA INDIVIDUAL. O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 encerra explicitação do fato gerador, alusivo ao imposto de renda, fixado no artigo 43 do Código Tributário Nacional, mostrando-se harmônico, no particular, com a Constituição Federal. Apurado o lucro líquido da empresa, a destinação fica ao sabor de manifestação de vontade única, ou seja, do titular, fato a demonstrar a disponibilidade jurídica. Situação fática a conduzir a pertinência do princípio da despersonalização. RECURSO EXTRAORDINÁRIO - CONHECIMENTO - JULGAMENTO DA CAUSA. A observância da jurisprudência sedimentada no sentido de que o Supremo Tribunal Federal, conhecendo do recurso extraordinário, julgara a causa aplicando o direito a espécie (verbete nº 456 da Súmula), pressupõe decisão formalizada, a respeito, na instância de origem. Declarada a inconstitucionalidade linear de um certo artigo, uma vez restringida a pecha a uma das normas nele insertas ou a um enfoque determinado, impõe-se a baixa dos autos para que, na origem, seja julgada a lide com apreciação das peculiaridades. Inteligência da ordem constitucional, no que homenageante do devido processo legal, avesso, a mais não poder, as soluções que, embora práticas, resultem no desprezo a organicidade do Direito. (j. **30/06/1995. DJ 13-10-1995)***

Após o julgamento acima referido, o Senado Federal, nos termos do artigo 52, X, da CF, editou a Resolução n.º 82, de 18/11/1996, publicada em 22/11/1996, "in *verbis*":

"Art. 1º É suspensa a execução do art. 35 da Lei 7.713, de 29 de dezembro de 1988, no que diz respeito à expressão 'o acionista' nele contida.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 3º Revogam-se as disposições em contrário.

Senado Federal, em 18 de novembro de 1996."

O texto da Lei n.º 7.713, de 1988, excluído do ordenamento jurídico, em face da Resolução do Senado, possuía a seguinte redação:

> *"Art. 35. O sócio quotista, o acionista ou titular da empresa individual ficará sujeito ao imposto de renda na fonte, à alíquota de oito por cento, calculado com base no lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas na data do encerramento do período-base."*

Por sua vez, em se tratando de quotas de responsabilidade limitada, a Secretaria da Receita Federal, *com base no que dispõe o Decreto nº 2.194, de 07 de abril de 1997"*, editou a Instrução Normativa SRF, n.º 63, de 24 de julho de 1997 (D.O.U. de 25/07/1997), *verbis:*

> *"Art. 1º Fica vedada à constituição de créditos da Fazenda Nacional, relativamente ao Imposto de Renda na fonte sobre o lucro líquido, de que trata o art. 35 da Lei 7.713, de 2 de dezembro de 1988, em relação às sociedades por ações.*

No caso de norma declarada inconstitucional, o prazo de que trata o artigo 168 do CTN, que assegura o período de tempo de cinco anos para o contribuinte pedir a restituição, começa a fluir a partir de um dos eventos referidos no parágrafo anterior. Assim, em se tratando de Sociedade Anônima, tem-se como marco inicial o dia 23/11/1996 com término em 22/11/2001. Para as empresas individuais e as sociedades por quotas o prazo inicial começa no dia 26/07/97, que corresponde ao dia seguinte da publicação no Diário Oficial da Instrução Normativa nº 63, de 24 de julho de 1997, da Secretaria da Receita Federal, findando o citado prazo em 25/07/2002.

Sendo a recorrente constituída sob a forma de sociedade anônima o prazo decadencial começa a fluir a contar do dia seguinte à publicação da Resolução nº 82/96 do Senado Federal, suspendendo a execução, em parte, do artigo 35 da Lei nº 7.713/88. Neste mesmo sentido destaco o seguinte precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Primeiro Conselho de Contribuintes:

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

Recurso conhecido e improvido." (Ac. CSRF/01-03.239).

No caso dos autos, tendo o requerente protocolizado seu recurso em 22 de novembro de 2001, o fez dentro do prazo legal.

ISTO POSTO, nego provimento ao recurso da Fazenda Nacional, para afastar a decadência do direito de pleitear a restituição do tributo pago indevidamente.

É o voto.

Moisés Giacomelli Nunes da Silva – Relator

Declaração de Voto

Conselheiro CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Esta Declaração tem por finalidade registrar os argumentos pelos quais divirjo do entendimento da maioria do Colegiado acerca do termo inicial da contagem do prazo para repetição de indébito.

Sobre esta matéria já me pronunciei, por diversas vezes em julgamentos realizados na Terceira Turma da CSRF, nos termos seguintes:

> *A Câmara recorrida afastou a prescrição e determinou o retorno dos autos ao órgão julgador de primeira instância para que fossem julgadas as demais questões de mérito.*
>
> *O representante da Fazenda Nacional pede o restabelecimento da decisão de primeira instância, por entender que o termo de início da contagem da prescrição para repetição de indébito é a extinção do crédito pelo pagamento, nos termos do art. 168, inc. I, do CTN.*
>
> *De imediato, passemos à controvérsia sobre a prescrição do direito pleiteado. Antes, porém, devo registrar que na elaboração deste voto, socorri-me dos conhecimentos do Conselheiro* ***Luis Marcelo Guerra de Castro****, a quem, desde já agradeço pelos relevantes argumentos sobre a matéria, e peço licença para mais adiante, transcrever excerto do voto por ele proferido no julgamento do Recurso Voluntário nº 133.010, na Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes.*
>
> *É de bom alvitre esclarecer que, muito embora existam divergências doutrinárias quanto à natureza do prazo para repetição do indébito – se decadencial ou prescricional – para o deslinde da matéria em apreço, esse questionamento não apresenta qualquer relevância, razão pela qual não será aqui abordado.*
>
> *Até o advento da Lei Complementar nº 118, de 10 de fevereiro de 2005, a maioria esmagadora da doutrina e da jurisprudência de nossos tribunais, abalizadas em posicionamento consolidado no STJ, entendia que o critério correto para se contar o prazo prescricional de repetição de indébito era o da tese dos "cinco mais cinco anos". Como é de todos sabido, a premissa dessa tese consistia em assumir que a extinção do crédito tributário só se daria quando da homologação do lançamento, fosse ela tácita ou expressa. Como o prazo para homologação é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, no caso da homologação tácita, somente após o decurso dos cinco anos se iniciaria o prazo prescricional para a postulação da restituição do valor indevidamente recolhido.*

Todavia, essa apascentada jurisprudência foi violentamente atacada com a publicação da Lei Complementar nº 118, em 10 de fevereiro de 2005. Predita lei, além de adaptar o Código Tributário Nacional à nova legislação falimentar, pretendeu reverter esse entendimento sobre a interpretação do inciso I do art. 168 do CTN, para tanto, em seu artigo 3º, assim dispôs:

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.

Ora, com esse dispositivo, ressurge no ordenamento jurídico contemporâneo de nosso País a interpretação autêntica.

Tal dispositivo recebeu duras críticas da doutrina e, sobretudo, do STJ, que viu o entendimento, até então dominante nessa Corte guardiã da legislação federal, ser alterado por via legislativa direta.

O escopo dessa lei era restabelecer o entendimento, que vigia no STF quando a Corte Maior detinha a função de tutor da legislação federal, segundo o qual a contagem do prazo prescricional para repetição de indébito, no caso de lançamento por homologação, se iniciaria a partir da data do pagamento.

Apesar das críticas de abalizada doutrina, como por exemplo, Carlos Maximiliano, para quem o mecanismo por meio do qual o Legislador, de forma transversa, pretende substituir-se às funções do Juiz, vige no Supremo Tribunal Federal a concepção de que, em tese, a lei interpretativa é válida, desde que esta seja proveniente da mesma fonte legislativa do ato primitivo interpretado; que tenha a mesma hierarquia jurídica do comando jurídico originário; e que seus efeitos não prejudiquem o direito adquirido, a coisa julgada e o ato jurídico perfeito.

A partir dessa lei, a questão, então, passou a ser a data a partir de quando se espraiem os efeitos da interpretação trazida em seu art. 3º. Se prospectiva ou retroativa. Isso porque o STJ e boa parte da doutrina entenderam que a eficácia operava-se a partir de junho de 2005, enquanto o art. 4º da lei em comento determinou a aplicação retroativa, nos termos seguintes:

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

A seu turno, esse dispositivo do CTN tem a seguinte dicção:

Art 106. A lei *aplica-se ao ato ou fato pretérito:*

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

(...)

De outro lado, os críticos da Lei Complementar nº 118/2005 alegam que a diretriz interpretativa da novel legislação, na realidade, modificou a força normativa da legislação anterior, ao menos em seu sentido até então, majoritariamente, extraído, por essa razão, a pretensa interpretação nela veiculada há de ser tratada como lei nova, e, como tal, deveria respeitar suas características, inclusive, a dos efeitos prospectivos. Assim, a "interpretação" dada ao art. 168 do CTN pelo art. 3º da novel lei complementar não poderia retroagir para alcançar fatos pretéritos, sob pena de violação dos princípios da não surpresa e da segurança jurídica, já que esse dispositivo legal alterou o entendimento consagrado há mais de uma década pelo STJ. Como arrimo dessas críticas, é comum a citação do julgamento da ADIN 605 MC, da relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, onde o STF decidiu:

Se, no entanto, a título de lei *interpretativa, a segunda* lei *extrapola da interpretação, é* lei *nova, que altera a* lei *antiga, modificando-a ou adicionando-lhe normas inexistentes. E assim há de ser examinada.*

No âmbito judicial, o Superior Tribunal de Justiça, inicialmente, sem declarar formalmente a inconstitucionalidade do art. 4º dessa lei, decidiu, reiteradamente, por meio de sua 1ª Seção, que a Lei Complementar nº 118/2005, no tocante ao art. 3º, somente entraria em vigor, em sua integralidade, à partir do mês de junho de 2005.

Contra esse entendimento insurgiu-se a Fazenda Nacional, que recorreu ao STF. Acolhido o recurso extraordinário apresentado pela Fazenda Nacional, o pleno da corte maior deu provimento ao RE 482.090-1 SP, e determinou que o STJ observasse a reserva de plenário para afastar a aplicação do art. 4º dessa lei complementar. Aqui, peço licença para transcrever excerto do acórdão do STF, por ser emblemático ao deslinde da questão ora submetida a debate.

EMENTA: *CONSTITUCIONAL. PROCESSO CIVIL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ACÓRDÃO QUE AFASTA A INCIDÊNCIA DE NORMA FEDERAL. CAUSA DECIDIDA SOB CRITÉRIOS DIVERSOS ALEGADAMENTE EXTRAÍDOS DA CONSTITUIÇÃO. RESERVA DE PLENÁRIO. ART. 97 DA CONSTITUIÇÃO.*

TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO. LEI COMPLEMENTAR 118/2005, ARTS. 3º E 4º. CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (LEI 5.172/1966), ART. 106, I. RETROAÇÃO DE NORMA AUTO-INTITULADA INTERPRETATIVA.

"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" (RE 240.096, rel. min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ de 21.05.1999).

Viola a reserva de Plenário (art. 97 da Constituição) acórdão prolatado por órgão fracionário em que há declaração parcial de inconstitucionalidade, sem amparo em anterior decisão proferida por Órgão Especial ou Plenário.

Recurso extraordinário conhecido e provido, para devolver a matéria ao exame do Órgão Fracionário do Superior Tribunal de Justiça.

.....

Brasília, 18 de junho de 2008.

V O T O

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA - (Relator):

Inicialmente, enfatizo que a discussão travada neste recurso extraordinário se limita à argüida necessidade de submissão do exame incidental de inconstitucionalidade do art. 4º, segunda parte, da LC 118/2005 ao Órgão Especial do Superior Tribunal de Justiça, nos termos do art. 97 da Constituição. Não se discute neste recurso extraordinário a constitucionalidade da norma que fixou a validade de uma única interpretação para a contagem do prazo prescricional para a restituição do indébito tributário.

Registro também que o e. Superior Tribunal de Justiça, ***em outro recurso especial e após a submissão deste recurso extraordinário ao conhecimento e julgamento do Pleno,*** *resolveu por submeter questão análoga ao respectivo Órgão Especial, após decisão proferida pelo eminente Ministro Sepúlveda Pertence, nos autos do RE 486.888 (DJ de 31.08.2006). O referido precedente, firmado por ocasião do julgamento da Argüição de Inconstitucionalidade nos Embargos de Divergência no Recurso Especial 644.736 (rel. min. Teori Zavascki, DJ de 27.08.2007), foi assim ementado:*

"CONSTITUCIONAL.TRIBUTÁRIO.LEI INTERPRETATIVA. PRAZO DE PRESCRIÇÃO PARA A REPETIÇÃO DE INDÉBITO, NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. LC 118/2005: NATUREZA MODIFICATIVA (E NÃO SIMPLESMENTE INTERPRETATIVA) DO SEU ARTIGO 3º. INCONSTITUCIONALIDADE DO SEU ART. 4º, NA PARTE QUE DETERMINA A APLICAÇÃO RETROATIVA.

1.Sobre o tema relacionado com a prescrição da ação de repetição de indébito tributário, a jurisprudência do STJ (1a Seção) é no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo de cinco anos,previsto no art. 168 do CTN, tem inicio, não na datado recolhimento do tributo indevido, e sim na data da homologação - expressa ou tácita - do lançamento.Segundo entende o Tribunal, para que o crédito se considere extinto, não basta o pagamento: é indispensável a homologação do lançamento, hipótese de extinção albergada pelo art. 156, VII, do CTN. Assim, somente a partir dessa homologação é que teria início o prazo previsto no art. 168, I. E, não havendo homologação expressa, o prazo para a repetição do indébito acaba sendo, na verdade, de dez anos a contar do fato gerador.

2.Esse entendimento, embora não tenha a adesão uniforme da doutrina e nem de todos os juizes, é o que legitimamente define o conteúdo e o sentido das normas que disciplinam a matéria, já que se trata do entendimento emanado do órgão do Poder Judiciário que tem a atribuição constitucional de interpretá-las.

3.O art. 3º da LC 118/2005, a pretexto de interpretar esses mesmos enunciados, conferiu-lhes, na verdade, um sentido e um alcance diferente daquele dado pelo Judiciário. Ainda que defensável a f interpretação' dada, não há como negar que a Lei inovou no plano normativo, pois retirou das disposições interpretadas um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ, intérprete e guardião da legislação federal.

4.Assim, tratando-se de preceito normativo modificativo, e não simplesmente interpretativo, o art. 3º da LC 118/2005 só pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência.

5.O artigo 4º, segunda parte, da LC 118/2005, que determina a aplicação retroativa do seu art. 3º, para alcançar inclusive fatos passados, ofende o princípio constitucional 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).

6.Argüição de inconstitucionalidade acolhida."

Passo ao exame do recurso.

Esta é a redação dada aos arts. 3º e 4o da Lei Complementar 118/2005:

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

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

Por sua vez, o art. 106, I, do Código Tributário Nacional tem a seguinte redação:

"Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;"

Discute-se no recurso extraordinário se o acórdão recorrido violou a reserva de Plenário para declaração de

inconstitucionalidade de lei (art. 97 da Constituição) na medida em que deixou de aplicar retroativamente o art. 3° da LC 118/2005, como determinam o art. 4° da mesma lei e o art. 106, I, do Código Tributário Nacional.

Passo a examinar, então, a questão de fundo.

Os arts. 3° e 4° da Lei Complementar 118/2 005 objetivam estabelecer, com eficácia retroativa, que a prescrição do direito do contribuinte à restituição do indébito tributário pertinente às exações sujeitas ao lançamento por homologação ocorre em cinco anos contados do pagamento antecipado. Na linha do art. 106, I, do Código Tributário Nacional, ***interpretado literalmente****, a retroatividade de normas meramente interpretativas é irrestrita e, portanto, o disposto no art. 3° da LC 118/2005 também se aplica aos recolhimentos indevidos que se deram antes da publicação da referida lei complementar, independentemente da data de ajuizamento da respectiva ação judicial. Dito de outro modo, o art. 3° e o art. 106, I, do Código tributário Nacional* ***não*** *colocam qualquer limitação ao alcance retroativo da norma que estabelece como o prazo prescricional deverá ser computado.*

Anteriormente à publicação da LC 118/2005, o Superior Tribunal de Justiça firmara orientação segundo a qual o prazo para restituição do indébito tributário era de cinco anos, contados a partir da homologação do lançamento (art. 156, VII, do CTN), que poderia ser expressa ou tácita. Como o prazo de que dispõe a autoridade fiscal para homologação é de cinco anos (art. 150, §§ 1° e 4°, do CTN), a prescrição do direito à restituição do indébito tributário poderia chegar a dez anos, contados do momento em que ocorria o fato gerador, se houvesse a homologação tácita do lançamento. O art. 3° da LC 118/2005, em um primeiro exame, busca superar o entendimento e firmar uma única possibilidade interpretativa para a contagem do prazo de prescrição de indébito relativo a tributo sujeito ao lançamento por homologação. (Destaquei).

Para afastar a aplicação conjunta dos arts. 3° e 4° da Lei 118/2005 e do art. 106, I, do Código Tributário Nacional, ***assim limitando a retroação às ações ajuizadas após a entrada em vigência da lei complementar em questão****, o acórdão recorrido invocou precedente da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (EREsp 327.043). 0 mencionado precedente, ainda não publicado, apoia-se no principio constitucional da* ***segurança jurídica****, como se lê no registro feito pelo eminente relator do acórdão recorrido. Ministro Luiz Fux:*

"O acórdão embargado assentou que a Primeira Seção reconsolidou a jurisprudência desta Corte acerca da cognominada tese dos cinco mais cinco para a definição do termo a quo do prazo prescricional das ações de repetição/compensação de valores indevidamente recolhidos a titulo de tributo sujeito a lançamento por homologação, desde que ajuizadas até 09 de junho de 2005 (EREsp 327043/DF, Relator Ministro João Otávio de Noronha, julgado em 27.04.2005)".

A Lei Complementar 118/2005 não foi declarada inconstitucional pela Primeira Seção, tendo apenas sido limitada sua incidência às demandas ajuizadas após sua entrada em vigor (09 de junho de 2005), em homenagem, entre outros, ao princípio da segurança jurídica, consoante perfilhado no voto-vista desta relatoria: "a Lei Complementar 118, de 09 de fevereiro de 2005, aplica-se, tão somente, aos fatos geradores pretéritos ainda não submetidos ao crivo judicial, pelo que o novo regramento não é retroativo mercê de interpretativo. É que toda lei interpretativa, como toda lei, não pode retroagir. Outrossim, as lições de outrora coadunam-se com as novas conquistas constitucionais, notadamente a segurança jurídica da qual é corolário a vedação à denominada "surpresa fiscal". Na lúcida percepção dos doutrinadores, "Em todas essas normas, a Constituição Federal dá uma nota de previsibilidade e de proteção de expectativas legitimamente constituídas e que, por isso mesmo, não podem ser frustradas pelo exercício da atividade estatal." (Humberto Ávila in Sistema Constitucional Tributário, 2 0 04, pág. 295 a 300) . (...) À mingua de prequestionamento por impossibilidade jurídica absoluta de engendrá-lo, e considerando que não há inconstitucionalidade nas leis interpretativas como decidiu em recentíssimo pronunciamento o Pretório Excelso, o preconizado na presente sugestão de decisão ao colegiado, sob o prisma institucional, deixa incólume a jurisprudência do Tribunal ao ângulo da máxima tempus regit actum, permite o prosseguimento do julgamento dos feitos de acordo com a jurisprudência reinante, sem invalidar a vontade do legislador através suscitação de incidente de inconstitucionalidade de resultado moroso e duvidoso a afrontar a efetividade da prestação jurisdicional, mantendo hígida a norma com eficácia aos fatos pretéritos ainda não sujeitos à apreciação judicial, máxime porque o artigo 106 do CTN é de constitucionalidade induvidosa até então e ensejou a edição da LC 118/2005, constitucionalmente imune de vícios".

Ao deixar de aplicar os dispositivos em questão ***por risco de violação da segurança jurídica (princípio constitucional)****, é inequívoco que o acórdão recorrido declarou-lhes implícita e incidentalmente a inconstitucionalidade parcial. Vale dizer, como observou a Primeira Turma desta Corte por ocasião do julgamento do RE 24 0.096 (rei. min. Sepúlveda Pertence, DJ de 21.05.1999), "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".*

Portanto, ao invocar precedente da Seção, e não do Órgão Especial, para decidir pela inaplicabilidade de norma ordinária federal com base em disposição constitucional, entendo que o acórdão recorrido deixou de observar a necessária reserva de Plenário, nos termos do art, 97 da Constituição.

Em sentido semelhante, registro as seguintes passagens do voto proferido pelo eminente Ministro Sepúlveda Pertence, por

ocasião do julgamento de recente precedente (RE 544.246, rel. min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ de 08.06.2007):

"A inaplicação dos dispositivo questionados da LC 118/05 a todos processos pendentes reclamava, pois, a declaração de sua inconstitucionalidade, ainda que parcial.

Foi o que fez, na verdade, o acórdão recorrido.

Não importa que o precedente invocado da Primeira Seção do Tribunal a quo, EREsp 328043 tenha declarado incidir a lei nova nas ações propostas a partir de sua vigência.

*O **distinguo** - dada a irretroatividade irrestrita preceituada nos arts. 3º e 4º da LC 118/05 importou na declaração de inconstitucionalidade parcial deles, malgrado sem redução de texto.*

Estou, pois, em que, assim decidindo – com fundamento em precedente da Seção e não, do Órgão Especial o acórdão recorrido contrariou efetivamente a norma constitucional da "reserva de plenário", do art. 97 da Lei Fundamental."

É como voto.

*Do exposto, conheço do recurso extraordinário e **dou-lhe provimento**, para que a matéria seja devolvida ao órgão fracionário do Superior Tribunal de Justiça, para que seja observado o art. 97 da Constituição.*

Da leitura do acórdão, dúvida não há que, segundo o Supremo Tribunal Federal, qualquer medida no sentido de afastar a aplicação de dispositivo de lei vigente, importa em controle incidental de inconstitucionalidade.

Diante desse posicionamento da Corte Maior, o STJ, por sua corte especial, declarou a inconstitucionalidade da parte final do art. 4º da lei em comento, e, após isso, firmou o entendimento de que o disposto no art. 3º da citada lei somente produz efeitos sobre as ações de repetição que se referirem a indébitos pertinentes a fatos geradores ocorridos a partir de junho de 2005.

Em outro giro, como bem destacou o Ministro Joaquim Barbosa no voto condutor do acórdão transcrito linhas acima, o art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005 pretendeu superar o entendimento vigente sobre o termo inicial da prescrição e firmar uma única possibilidade interpretativa para a contagem do prazo de prescrição de indébito relativo a tributo sujeito a lançamento por homologação. Agora, se o art. 4º, que determinou a aplicação retroativa da interpretação trazida no art. 3º, padece de vício de inconstitucionalidade, não cabe a este Colegiado isto declarar, como será demonstrado a seguir.

Para começar este tema, faremos um breve passeio na história do controle de constitucionalidade.

O mundo conhece hoje, no dizer [6]Cappelletti, dois grandes tipos de sistemas de controle da legitimidade constitucional das leis:

O "sistema difuso", isto é, aquele em que o poder de controle pertence a todos os órgãos judiciários de um dado ordenamento jurídico, que os exercitam incidentalmente, na ocasião da decisão das causas de sua competência; e

O "sistema concentrado", em que o poder de controle se concentra, ao contrário, em um único órgão judiciário.

O primeiro deles, o difuso, é também conhecido como sistema de controle do tipo americano, em razão da percepção equivocada de alguns constitucionalistas de que esse sistema tenha sido inaugurado pelos norte americanos no famoso caso Marbury versus Madison, em 1803. O segundo, o concentrado, também pode ser denominado, agora com razão, de sistema austríaco de controle, ou ainda como sistema europeu, porquanto foi inaugurado na Constituição da Áustria de 1º de outubro de 1920, redigida com base em projeto elaborado pelo Mestre da Escola Jurídica de Viena, o grande Hans Kelsen.

No Brasil, até a promulgação da Constituição da República de 1891, não existia qualquer controle Judicial de Constitucionalidade. Por influência do jacobinismo parlamentar francês e da idéia inglesa da supremacia do parlamento, o Constituinte de 1824 outorgou ao Poder Legislativo a atribuição de fazer leis, interpretá-las, suspendê-las e revogá-las, bem como velar na guarda da Constituição (art. 15, itens 8º e 9º).

Nesse sistema, não havia lugar para o mais incipiente modelo de controle judicial de constitucionalidade. Consagrava-se, assim, o dogma da soberania do Parlamento.

Com a adoção do regime republicano em 1889, os ventos da mudança também sopraram no sistema [7]jurídico brasileiro, sobretudo, no que concerne ao papel a ser exercido pelo Poder Judiciário. A Constituição Republicana de 1891 adotou o sistema norte americano, defendido entusiasticamente por Rui Barbosa, personagem principal na elaboração da Carta.

A Constituição de 1934 trouxe uma figura nova no controle brasileiro de constitucionalidade, a ADIn Interventiva, que deveria ser proposta pelo Procurador-Geral da República, perante o Supremo Tribunal Federal, contra lei ou ato normativo estadual que violassem a Constituição Federal. Essa ADIn Interventiva inseriu no nosso ordenamento jurídico um tímido sistema de controle concentrado de constitucionalidade.

A Emenda Constitucional nº 16, de 26 de novembro de 1965, inseriu, de forma clara, o controle concentrado, mas restrito às

[6] M. CAPPELLETTI, O controle Judicial de Constitucionalidade das Leis no Direito Comparado, 2ª ed, Sergio Antônio Fabris Editor, Porto Alegre 1992, p 67 ss.

[7] O Decreto 848, de 11 de outubro de 1890, estabeleceu que, na guarda e aplicação da Constituição e das leis nacionais, a magistratura federal só interviria em espécie e por provocação da parte.

pessoas legitimadas a propor a ação de inconstitucionalidade. Somente com a Constituição Federal de 05 de outubro de 1988 é que se consagrou, de forma ampla, o sistema de controle concentrado, também denominado sistema abstrato ou do tipo europeu. Desde então, o Brasil passou a conviver harmonicamente com os dois tipos de controle, o concentrado e o difuso.

Deixemos de lado o sistema europeu, para voltarmos ao que, de fato, interessa ao nosso tema, o controle difuso, que, como dito linhas acima, alguns constitucionalistas apressados atribuíram sua origem à famosa decisão da Suprema Corte norte americana, prolatada em 1803, no caso Marbury versus Madison, cuja sentença foi redigida pelo juiz John Marshall, que fixou, por um lado, aquilo que ficou conhecido como a supremacia da constituição e, por outro, o poder-dever dos juízes negarem aplicação às leis contrárias à constituição. Para se chegar àquela decisão, Marshall partiu do seguinte raciocínio: ou a constituição prepondera sobre os atos legislativos que com ela contrastam ou o Poder Legislativo pode mudá-la por meio de lei ordinária. Não há meio termo, asseverou o Chefe da Suprema Corte, ou a constituição é uma lei fundamental superior e não mutável por dispositivos ordinários, ou seja, é rígida; ou ela é colocada em pé de igualdade com os atos legislativos ordinários, portanto, flexível, e, por conseguinte, pode ser alterada sem qualquer entrave pelo Poder Legislativo. Todavia, se é correto a primeira alternativa, e assim concluiu Marshall, um ato do legislativo contrário à constituição não é lei, é nulo, é como se não existisse.

Ao proclamar a prevalência da constituição sobre os demais atos legislativos e reconhecer o poder dos juízes de não aplicar as leis inconstitucionais, a Suprema Corte Americana não só inaugurou no mundo moderno o sistema judicial de controle de constitucionalidade, mas, sobretudo, rompeu com o dogma da supremacia do Poder Legislativo, que vige até hoje na Inglaterra e nos demais países que adotam constituições flexíveis.

Os fundamentos da inovadora e corajosa decisão da Suprema Corte no caso Marbury versus Madison já haviam sido muito bem delineados por Alexander Hamilton em sua obra-prima The Federalist, e partiu do seguinte raciocínio:

- a função de todos os juízes é a de interpretar as leis e aplicá-las ao caso concreto submetido a seu julgamento;

- a regra básica de interpretação das leis determina que quando dois dispositivos legislativos estiverem contrastando entre si, deve o juiz aplicar a prevalente. Se ambas tiverem igual densidade normativa, deve-se valer dos critérios tradicionais, segundo os quais: lex posteriori derogat legi priori, lex specialis derogat legi generali, etc. Mas todos esses critérios são desnecessários quando o contraste dá-se entre dispositivos de densidade normativa diversa, aí, o critério é o da lex superior derogat legi inferiori. Neste caso, a norma constitucional prevalecerá sempre sobre a lei ordinária, quando a constituição for rígida e não flexível. Do mesmo modo, a lei prevalecerá sempre sobre os decretos.

De tudo o que foi exposto, a conclusão óbvia é no sentido de que todo e qualquer juiz, encontrando-se no dever de decidir uma lide onde seja relevante ao caso uma lei ordinária que contrasta com a constituição, deve preservar a Carta Magna e não aplicar a norma de menor hierarquia.

Vejamos agora como é dividido o controle de constitucionalidade no Brasil.

Quanto ao momento de sua realização, o controle é dividido em preventivo e repressivo, o primeiro realizado durante o processo legislativo e, o segundo, após a entrada em vigor da lei.

O preventivo é exercido, inicialmente, pelas Comissões de Constituição e Justiça do Poder Legislativo (art. 32, III, do Regimento Interno da Câmara Federal e art. 110 do Regimento Interno do Senado Federal, todos fundamentados no art. 58 da CF/88) e, posteriormente, pela participação do Chefe do Executivo no processo legislativo, quando poderá vetar a lei aprovada pelo Congresso Nacional por entendê-la inconstitucional, nos termos do art. 66, § 1º, da CF/88, denominado veto jurídico.

Por sua vez, se o projeto de lei é de iniciativa do Poder Executivo, ou se se trata de Medida Provisória, há, ainda, além dos controles de constitucionalidade acima mencionados, o realizado previamente, no âmbito do Poder Executivo, pela Casa Civil da Presidência da República, por força do estatuído no art. 2º da Lei nº 9.649, de 27/05/1998, que assim dispõe:

Art. 2º. À ***Casa Civil da Presidência da República*** *compete assistir direta e imediatamente ao Presidente da República no desempenho de suas atribuições, especialmente na coordenação e na integração das ações do governo,* ***na verificação prévia da constitucionalidade e legalidade dos atos presidenciais.*** *... (grifo nosso).*

O repressivo, por sua vez, poderá se dar de maneira concentrada, por via de ação direta de inconstitucionalidade ou de ação declaratória de constitucionalidade, competindo em ambos os casos, somente, ao Supremo Tribunal Federal processar e julgar tais ações, conforme dispõe a alínea "a" do inciso I do art. 102 da Constituição Federal de 1988.

Pode ainda o controle repressivo dar-se de forma difusa, ou seja, como incidente processual, no julgamento de casos concretos.

Depois de tudo o que aqui foi dito, pergunta-se:

- podem os órgãos judicantes da administração afastar a aplicação de lei inconstitucional?

- podem esses órgãos afastar a aplicação de lei ***que entenderem*** *inconstitucional ou incompatível com a constituição?*

A resposta à primeira pergunta é positiva, pois a lei inconstitucional, como bem asseverou Marshal, não é lei, é ato nulo. Por conseguinte, não obriga, não vincula ninguém.

Já a resposta à segunda pergunta é negativa, pois da interpretação sistemática da Constituição Federal (especialmente dos seus arts. 97; 102, III, "a" e "c"; e 105, II, "a" e "b"), tem-se que a competência para realizar o controle difuso de constitucionalidade é exclusiva do Poder Judiciário e estendida a todos os seus componentes.

Nesse sentido, valiosas são as palavras do ex-Procurador-Geral da República e Professor Titular da Universidade de Brasília, Dr. Inocêncio Mártires Coelho, conforme elucidativo artigo por ele publicado na Revista Jurídica Virtual (nº 13) da Presidência da República, do qual transcrevemos o seguinte trecho:

...Nessa linha de raciocínio - que ousaríamos chamar fática, livre e realista - e ainda acompanhando o pensamento do maior jurista do século XX, pode-se dizer, igualmente, que sem aquela declaração de incompatibilidade, ***proferida pelo órgão a tanto legitimado, nenhuma norma será reputada inconstitucional; que onde a Constituição não atribuir a algum órgão, distinto do que produz as leis, a prerrogativa de aferir-lhes a constitucionalidade, norma alguma poderá reputar-se inconstitucional; e que, finalmente, enquanto não for anulada - e nos limites em que o seja - toda lei é simplesmente constitucional****... (grifo nosso).*

Por tais razões, pode-se concluir, que, não tendo a Constituição Federal de 1998 dado competência a órgãos da administração para efetuarem o controle repressivo de constitucionalidade das leis, não podem seus órgãos judicantes afastar a aplicação de lei que julgarem inconstitucional, pois ***competência não tem quem quer, mas quem a teve atribuída pela Constituição****.*

No mesmo sentido, é a lição de Lúcio Bittencourt[8] *a respeito da incompetência dos órgãos do Poder Executivo para afastar a aplicação de uma lei sob alegação de sua inconstitucionalidade:*

É princípio assente entre os autores, reproduzindo a orientação pacífica da jurisprudência, que milita sempre em favor dos atos do Congresso a presunção de constitucionalidade. ***É que ao Parlamento, tanto quanto ao Judiciário, cabe a interpretação do Texto constitucional,*** *de sorte que, quando uma lei é posta em vigor, já o problema de sua conformidade com o Estatuto Político foi objeto de exame e apreciação, devendo-se presumir boa e válida a resolução adotada.*

(...)

Oscar Saraiva entende que o julgamento da inconstitucionalidade é privativo do Judiciário, porque, se êste cabe, por fôrça de preceito expresso, a função em aprêço, nenhum dos outros podêres tem competência para exercê-la 'sob pena de se confundirem as atribuições dêstes, o que a nossa

[8] Bittencourt, Lúcio - O Contrôle Jurisdicional da Constitucionalidade, Forense, 1968, 2° edição, págs.91 a 96.

Constituição veda, ao prescrever a sua separação e independência'. Não acolhemos, todavia, êsse entendimento do culto e esclarecido jurisconsulto, que se choca, aliás, com a opinião unânime dos doutôres. ***Damo-lhe razão, apenas quando nega aos funcionários administrativos competência para se recusar a aplicar uma lei sob alegação de sua inconstitucionalidade. É que a sanção presidencial afasta qualquer possível manifestação dos funcionários administrativos, que não dispõem do exercício do poder executivo.*** *(sic)*

Desta feita, se o órgão administrativo deixa de aplicar lei vigente por considerá-la inconstitucional, não apenas invade a esfera de competência do Poder Judiciário como também fere de morte um dos princípios norteadores da administração pública, qual seja, o princípio da hierarquia, pois se está discordando do Chefe do Poder Executivo que, ao não vetar a lei, está reconhecendo sua constitucionalidade.

Em face do exposto, parece-nos ***equivocada*** *a afirmação daqueles que pregam que se a administração é vinculada aos ditames da lei, muito mais será aos da Lei Maior, logo pode negar aplicação à lei manifestamente inconstitucional. Rotundo engano, pois, primeiro, milita a favor de todas as leis a* ***presunção de constitucionalidade****; segundo, mesmo sendo uma presunção juris tantum, só ao órgão legitimamente indicado pela Constituição Federal como competente para exercer o controle de constitucionalidade cabe desconstituir a presunção.*

Pertinente trazer à colação as conclusões de Lúcio Bittencourt sobre o tema, na obra já citada:

A lei, enquanto não declarada pelos tribunais incompatível com a Constituição, é lei - não se presume lei - é para todos os efeitos. Submete ao seu império tôdas as relações jurídicas a que visa disciplinar e conserva plena e íntegra aquela fôrça formal que a torna irrefragável, segundo a expressão de Otto Mayer.

Aliás, em relação à lei, ocorre ainda situação diversa da que se manifesta no tocante aos atos jurídicos públicos ou privados, e que reforça a idéia de sua eficácia enquanto não declarada por via jurisdicional. É que, em relação a ela, existe ***o princípio da obrigatoriedade, que constitui, dentro de qualquer doutrina de direito público, a garantia e a segurança da ordem jurídica****.*

Sendo a lei obrigatória, por natureza e por definição, não seria possível facilitar a quem quer que fôsse furtar-se a obedecer-lhes os preceitos sob o pretexto de que a considera contrária à Carta Política. A lei, enquanto não declarada inoperante, não se presume válida: ela é válida, eficaz e obrigatória. (sic)

Ainda sobre o tema, não menos valiosos são os ensinamentos do festejado constitucionalista Luís Roberto Barroso[9]*:*

[9] BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. São Paulo: ed. Saraiva, 3º edição, pp 170 e 171.

A presunção de constitucionalidade das leis encerra, naturalmente, uma presunção iuris tantum, que pode ser infirmada pela declaração em sentido contrário do órgão jurisdicional competente. O princípio desempenha uma função pragmática indispensável na manutenção da imperatividade das normas jurídicas e, por via de conseqüência, na harmonia do sistema. ***O descumprimento ou não-aplicação da lei, sob o fundamento de inconstitucionalidade, antes que o vício haja sido proclamado pelo órgão competente, sujeita a vontade insubmissa às sanções prescritas pelo ordenamento. Antes da decisão judicial, quem subtrair-se à lei o fará por sua conta e risco.*** *(grifo nosso).*

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.

Aliás, há disposição legal expressa no sentido de vedar este colegiado afastar aplicação de lei por vício de inconstitucionalidade, salvo as exceções nele previstas, o que não é o caso dos autos. Vide art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972, com a redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.941/2009. A norma inserta nesse dispositivo do Processo Administrativo Fiscal foi reproduzida no art. 62 do atual regimento interno do CARF.

Demais disso, cabe ressaltar que sobre essa matéria os antigos 1º, 2º e 3º Conselhos de Contribuintes sumularam o entendimento de falecer competência aos órgãos administrativos afastar a aplicação de lei por vício de inconstitucionalidade.

Por outro lado, não me parece razoável o entendimento de parte da doutrina de que essa lei complementar não se aplicaria ao caso em discussão, pois a normatização da repetição de indébito é toda dada pelo CTN, mais especificamente, no art. 168, e o caso dos autos está amparado, justamente, nesse dispositivo, o qual recebeu a interpretação autêntica trazida pelo art. 3º da Lei complementar nº 118/2005.

Aliás, há disposição legal expressa no sentido de vedar este colegiado afastar aplicação de lei por vício de inconstitucionalidade, salvo as exceções nele previstas, o que não é o caso dos autos. Vide art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972, com a redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.941/2009. A norma inserta nesse dispositivo do Processo Administrativo Fiscal foi reproduzida no art. 62 do atual regimento interno do CARF.

Demais disso, cabe ressaltar que sobre essa matéria os antigos 1º, 2º e 3º Conselhos de Contribuintes sumularam o entendimento de falecer competência aos órgãos administrativos afastar a aplicação de lei por vício de inconstitucionalidade.

Por outro lado, não me parece razoável o entendimento de parte da doutrina de que essa lei complementar não se aplicaria ao caso em discussão, pois a normatização da repetição de indébito é toda dada pelo CTN, mais especificamente, no art. 168, e o caso dos autos está amparado, justamente, nesse dispositivo, o qual recebeu a interpretação autêntica trazida pelo art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005.

Ultrapassada a questão da inconstitucionalidade do art. 4º da Lei Complementar nº 118/2005, passa-se à análise do termo inicial da prescrição do direito de a reclamante repetir o indébito objeto destes autos.

O direito à repetição de indébito é assegurado aos contribuintes no art. 165[10] do Código Tributário Nacional - CTN. Todavia, como todo e qualquer direito, esse também tem prazo para ser exercido.

A Carta Política da República, de 1988, exigiu lei complementar para estabelecer normas gerais de prescrição e decadência tributários, conforme se vê da alínea "b" do inciso III do art. 146.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - .....

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a)

.....

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

A lei com o status exigido pela Constituição para fixar as hipóteses de prescrição e decadência tributária, quer para a cobrança do débito quer para a devolução do indébito, como é de todos sabido, é a Lei nº 5.172/1966, alçada a categoria de Código Tributário Nacional, recepcionada pela Constituição como lei complementar.

Para o caso aqui em debate interessa, apenas, essa última hipótese, a qual é tratada no art. 168 do Código, que estabelece o prazo de 05 anos para a repetição, contados da seguinte forma:

I - da data de extinção do crédito tributário nas hipóteses:

a) de 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;

b) de 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;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado,

---

[10] 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;

anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória nas hipóteses:

a) de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

A exegese desse artigo não deixa margem a dúvida de que o prazo prescricional para repetição de indébito é de 05 anos. A celeuma que se instaurou na doutrina, e também na jurisprudência gira em torno do termo inicial da contagem do prazo. O art. 168[11] fixa duas datas distintas, como não poderia deixar de ser, para hipóteses também distintas. A primeira - data da extinção do crédito tributário – aplica-se aos casos previstos nos incisos I e II do art. 165 do CTN; e a segunda – data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou judicial ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória, destina-se, exclusivamente, às hipóteses enumeradas no inciso II do mencionado art. 165.

A exegese, como todos sabem, é a arte de se extrair da norma o seu conteúdo por meio das técnicas de interpretação. Todavia, não pode ir além disso, ou seja, não pode extrair aquilo que não está na norma. O exegeta não pode criar, não pode inventar, tem que se ater ao comando normativo, sob pena de transformar-se em legislador positivo, usurpando competência que não lhe foi dada.

Em outro giro, a lei complementar fixou, numerus clausus, os eventos que servem como data do termo de início da contagem do prazo prescricional de repetição de indébito – a extinção do crédito tributário que se pretende repetir, e da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória – afora essas duas hipóteses, nenhum outro dispositivo legal versa sobre o termo inicial da prescrição para repetir o indébito.

Assim, toda a engenharia jurídica e criativa utilizada para dar sustentação a outros marcos temporais da contagem desse prazo não encontra respaldo no arcabouço jurídico nacional. Aliás, é de se ressaltar que essas teses que criaram termos de início alternativos ao dado pelo CTN, não só carecem de amparo legal, como afrontam o ordenamento jurídico, in casu, a própria Constituição, art. 146, III, "b", e o Código Tributário Nacional que detém o status normativo exigido na Carta Cidadã para disciplinar essa matéria. Nesse ponto, transcrevo excerto do voto do Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro[12]:

Nessa linha, penso, portanto, que a inexistência de Lei em sentido formal ou material que apóie a jurisprudência administrativa da qual ora se diverge, faz com que a mesma

[11] 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.
[12] julgamento do recurso voluntário nº 133.010, na Terceira Câmara do do Terceiro Conselho de Contribuintes.

entre em conflito com o princípio da legalidade, insculpido no art. 37 da Constituição Federal de 1988[13]*, na medida em que, uma vez afastada a regra jurídica formalmente vigente, simplesmente não existe outra de igual concretude para ser aplicada.*

Nesse ponto, não custa relembrar que, sob o ponto de vista da atuação da Administração Pública, onde inegavelmente está inserida este Colegiado, dito princípio assume feições diversas da prevista no art. 5º, II da CF de 1988[14]*, denominado Autonomia da Vontade. Diferentemente deste último, à Administração Pública só é permitido fazer aquilo que a lei (regra jurídica) prevê.*

Sobre esse aspecto, peço licença para trazer a lição de JJ Gomes Canotilho[15]*, 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, invocado como fundamento para a decisão em debate.

Nesse aspecto, recorro à lição de Sacha Calmon Navarro - membro de corrente doutrinária contrária àquela que inspirou a prolação dos votos vencedores - que, baseado na doutrina alemã[16]*, 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***

---

[13] "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..."

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

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

[16] 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

intervenções têm base em lei e visam o bem-estar público, será preciso decidir-se pela avaliação conjunta do interesse coletivo e do interesse do particular afetado para se aferir a juridicidade (conformação do direito) da medida estatal. *Esse princípio é freqüentemente denominado 'princípio da proporcionalidade'..." (grifei).*

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

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

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

Nesse ponto, é importante reforçar que, malgrado seu poder, que os torna aptos a, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho[17]*, 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"*[18]*, 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 optmización, 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 regias son normas que sólo pueden ser cumplidas o no. Si una regla es válida, entonces de hacerse exactamente lo que el exige, ni más ni menos. Por lo tanto, las reglas contienen determinaciones en el ámbito de lo fáctica y jurídicamente posible. Esto significa que la diferencia entre reglas y principios es cualitativa y no de grado. Toda norma es o bien una regla o un principio" (grifei)*

Como esclarece José Afonso da Silva[19]*, 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*

---

[17] *Curso de direito tributário.* 3ª edição, p.72

[18] *Teoria de los Derechos Fundamentales*, apud Inocêncio Mártires Coelho. *Interpretação Constitucional.* Porto Alegre, 1997, Sérgio Antonio Fabris Editor, p. 85.

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

como "possibilidade jurídica". Daí porque, desenvolveu o mestre paulista a clássica distinção entre normas de eficácia plena, contida e limitada:

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

Ainda sob o prisma da concretude, esclarecem Manuel Atienza e Juan Ruiz Manero[20] *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 Bonavides[21]*, defendem a interpretação conforme a Constituição, como método de harmonização da norma infraconstitucional aos princípios constitucionais, pretendendo, ao que parece, conferir a essa técnica contornos de mera busca pelo verdadeiro sentido do texto da norma hierarquicamente inferior à Constituição.*

Ocorre que tal linha, que, ao que parece, tem sido seguida majoritariamente por este Colegiado, diverge daquela que tem sido adotada pelo Supremo Tribunal Federal, que firmou norte

---

[20] *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

[21] Curso de direito constitucional, p. 518.

no sentido de que a interpretação conforme a Constituição, em verdade, ***corresponde a um método de controle da constitucionalidade,*** *sentido igualmente atribuído por Celso Ribeiro Bastos*[22] *e Jorge Miranda*[23].

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 Canotilho[24]*, não admite alteração do texto normativo. Leciona o autor:*

---

[22] 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.

[23] 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.

[24] Op. cit., p. 1265/1266

"...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/SP[25]*:*

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

Importa ponderar, noutro giro, que nem a interpretação conforme nem qualquer outro método de controle da constitucionalidade admite que o intérprete inove em relação ao texto da lei, conforme deixou claro o Pretório Excelso na decisão proferida nos autos da Representação nº 1.417-7[26]*:*

"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 relembrar, que, como é cediço, no Regime Constitucional vigente, o "remédio" contra a omissão do legislador que ameace a efetividade dos direitos e garantias, não é a criação ou alteração do texto legal, por qualquer dos meios de controle da constitucionalidade, mas o Mandado de Injunção,

---

[25] Relator Min. Sepúlveda Pertence (resp. pelo acórdão), DJ 28.05.2004.

[26] Relator Min. Moreira Alves, DJ 15.04.1988.

ex vi do art. 5º, caput, inciso VXXI e §1º[27]*. Nem a Ação de Inconstitucionalidade por Omissão, definida no § 2º do art 103, tem o efeito positivo ou inovador aplicado no voto do qual se discorda.*

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

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 legal[28]*, por meio do qual a administração teria reconhecido o direito de não mais se pagar o tributo inconstitucional; a tese do 5 mais 5 e por aí vai.*

Entretanto, com a edição da Lei Complementar nº 118, de 09/02/2005, cujo artigo 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.

Aliás, não se pode olvidar que o entendimento segundo o qual o termo inicial da prescrição é a data da extinção do crédito tributário pelo pagamento era o adotado pelo STF antes de a competência para apreciar este tipo de matéria passar para o STJ. Aqui sobreleva citar as palavras do Ministro Marco Aurélio de Mello proferida na votação do RE acima transcrito:

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Presidente, diria mesmo que a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça foi surpresada com os embargos declaratórios e a veiculação da matéria, isso porque o caso não é simplesmente de aplicação da lei no tempo, mas, sim, de afastamento peremptório de preceito que revelou, ou melhor, explicitou mais ainda, se é que era preciso, o princípio segundo o qual a prescrição tem como termo inicial a data do nascimento da ação. E se afastou a Lei

---

[27] 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.

[28] 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.

Complementar nº 118/2005, mais precisamente o artigo esclarecedor, artigo 4º, no que remeteu ao artigo 106, inciso I, do Código Tributário Nacional, que versa, justamente, a aplicação da lei a ato ou fato pretérito, em qualquer hipótese, quando seja expressamente - para mim, ela foi simplesmente interpretativa - interpretativa, excluída a aplicação de penalidade no caso de infração.

Aqui estamos diante daquela situação concreta em que se dobrou o prazo alusivo à prescrição mediante uma interpretação inteligente, sem dúvida alguma, mas que, a meu ver, de início, não se coaduna com o que se contém no Código Tributário Nacional.

Acompanho, integralmente, o relator no voto proferido, em situação que viria a ser apanhada pelo nosso verbete.

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 escorreita, 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. Vejamos:

EREsp na 435.835 / SC SC [29]:

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

1.Está uniforme na Ia 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 qüinqüênio, a

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

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

AgRg no REsp 852086 / RJ[30]:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. ADMINISTRADORES E AUTÔNOMOS. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. PRAZO.

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

REsp 841652 / PR [31]:

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

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.

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

Recurso especial conhecido em parte e improvido.

De outro modo não poderia ser, pois ao se deslocar o prazo de prescrição da data da extinção do crédito tributário para qualquer outra data, estar-se-ia criando direito novo, totalmente

[30] Relator: Ministro Castro Meira, julgado em 17/05/2007, publicado no DJ de 29.05.2007.
[31] Relator: Ministro Castro Meira, julgado em 17/05/2007, publicado no DJ de 29.05.2007.

incompatível com o CTN, e também, com o art. 146 da Constituição da República. Impõe-se ressaltar que o interprete não pode dar à norma um alcance maior do que a ela o legislador não deu, sob pena de se transformar o ato de interpretar em ato de legislar. Aquele, da alçada do aplicador da lei; esse, com exclusividade, da do legislador.

Sobre a tese do termo de início ser deslocado da extinção do crédito tributário, para a data da publicação da resolução do Senado que retirou do mundo jurídico a lei declarada inconstitucional pelo STF, deve-se esclarecer que ela encontra-se totalmente desvinculada da jurisprudência de nossos tribunais, bem como da boa doutrina, como se pode ver a seguir.

Regina Maria Macedo Nery Ferrari[32]*, apoiada na doutrina de Oswaldo Aranha Bandeira de Melo*[33]*, leciona que a Resolução Senatorial que dá efeitos erga omnes à decisão do STF que declara a inconstitucionalidade de lei teria efeito constitutivo e, nessa condição, somente após a publicação surtiria efeitos para as partes que não integraram o litígio.*

O Conselheiro Luis Marcelo, no aludido voto proferido na Terceira Câmara do Terceiro Conselho, aduz que um dos efeitos que pode ser afastado de plano é o da imprescritibilidade, característica própria da ADI e das demais ações de cunho declaratório.

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

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

Assim sendo, não estão com a razão aqueles que consideram ter efeito retroativo a suspensão pelo Senado, pois, se não podemos negar o caráter normativo de tal ato, o mesmo, embora não se confunda com a revogação, opera como ela, já que retira, por disposição constitucional, a eficácia da lei ou ato normativo tido por inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

---

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

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

José Afonso da Silva[34]*, apoiado em doutrinadores da envergadura de Pontes de Miranda, Alfredo Buzaid e Themístocles Brandão Cavalcanti, esclarece que:*

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

O Ministro Teori Albino Zavascki[35]*, em obra dedicada ao tema, citado no voto do Conselheiro Luis Marcelo, 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'].

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça[36]*, sobre o tema, firmou-se no seguinte sentido:*

REsp nº 547.744/MG[37]*:*

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

---

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

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

[36] jurisprudência trazida à colação no voto proferido pelo Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, no voto proferido no julgamento do Recurso Voluntário nº 133.010, da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes.

[37] Publicado no DJ de 09/12/2003, Relator: Ministro Luiz Fux.

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)*

O Ministro Teori Albino Zavascki, em declaração de voto proferida nos autos EREsp n° 423.994/MG[38]*, entendeu que:*

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.*

A seu turno, o Ministro Gilmar Ferreira Mendes[39]*, sobre os efeitos desconstitutivos da sentença proferida em sede de controle da constitucionalidade, pondera:*

Não se está a negar caráter de princípio constitucional ao princípio da nulidade da lei inconstitucional. Entende-se, porém, que tal princípio não poderá ser aplicado nos casos em que se revelar absolutamente inidôneo para a finalidade perseguida (casos de omissão; exclusão de benefício incompatível com o

[38] Publicado no DJ de 05/04/2004.

[39] *Jurisdição Constitucional*. Brasília. Forense. 2005, 5° edição, pp. 333 e 334.

princípio da igualdade), bem como nas hipóteses em que a sua aplicação pudesse trazer danos para o próprio sistema jurídico constitucional (grave ameaça à segurança jurídica).

(...)

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

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

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

Nesse mesmo sentido é a doutrina de JJ Canotilho[40]*:*

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

Como bem asseverou o Conselheiro Luis Marcelo, no voto já citado linhas acima:

(...) um exemplo claro da aplicação das chamadas normas de preclusão pode ser extraído da decisão proferida nos autos do Resp nº 686.058[41] *- MG, em que se discutia o cabimento de ação*

---

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

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

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. 3°, I, da Lei 7.787/89, emanados de sentença transitada em julgado, invocando a posterior declaração de sua inconstitucionalidade pelo STF em controle difuso. ***Uma vez esgotado, porém, o prazo para a propositura da ação rescisória, tal intento é inviável.****(grifei)*

Conclui o ilustre Conselheiro:

(...) ainda que se discutam os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, tornou-se pacífico na jurisprudência da Corte Constitucional, que a reclamada nulidade só atinge o ato que ainda encontra condições de ser revisto, o que não ocorre, v.g. com aquele atingido pela prescrição. Como prova de tais conclusões, o reconhecido constitucionalista, cita voto proferido pelo Ministro Rodrigues Alckmin, nos autos do RE 86.056[42]:

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

[42] 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.

Releva ainda mencionar a posição do Ministro Teori Zavascki, em voto proferido no EREsp nº 423.994/MG[43]*:*

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.

Em palestra proferida no ***XX CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, publicada na revista RDT da Malheiros,*** *o Professor e Doutor Eurico de Santi, com a costumeira maestria, demonstra que a prescrição para repetir*

[43] Julgado em 08/10/2003, publicado no DJ de 05/04/2004.

tributo tem como termo inicial a data da extinção do crédito tributário pelo pagamento. Com a palavra o mestre de Santi:

3. Desafios da interpretação I, "o início do caos": a origem da tese dos 10 anos

IR, IPI, ICMS, ISS, IPVA etc, demais contribuições e outros tributos, sujeitos ao lançamento por homologação, sempre tiveram suas leis discutidas e os respectivos indébitos reconhecidos em nome do princípio da legalidade, mas sempre sujeitos ao limite temporal desse controle da legalidade, balizado pela regra de prescrição do direito à repetição do indébito, cujo prazo desde a CF67 foi de 5 anos, contados do momento pagamento indevido.

Assim foi recepcionada na CF/88, a regra do Art. 168 do CTN: "O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados: (...) I – nas hipóteses do inciso I ("pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável") e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário".

Sendo que, por quase trinta anos, doutrina e jurisprudência foram uníssonas no entendimento de que o dies a quo deste prazo é o momento do pagamento indevido, i.é, a data da extinção do crédito: a regra parecia tão clara que sequer se falava de interpretação (tampouco em "tese"), passavam-se 5 anos e, simplesmente, "ocorria" a prescrição do direito de repetir o indébito (por exemplo, no TIT, decadência e prescrição sequer precisavam de paradigmas, no recurso especial).

Tudo começou com o reconhecimento, pelo STF, da inconstitucionalidade do Art. 10, primeira parte, do Decreto-lei nº 2.288/86, que instituiu o controvertido empréstimo compulsório sobre consumo de combustíveis, justamente, depois de esgotado o prazo para propositura da ação de repetição do indébito deste tributo – i.é, cinco anos contados da data da extinção do crédito tributário ex vi do Art. 168, I, do CTN.

Deveras, o simples fato era que havia ocorrido a prescrição: bastava aplicar, então, a clara regra prevista no Art. 168 do CTN. É por isso que as regras de prescrição elegem em seus suportes facticos o tempo, o tempo é um fator objetivo e indiscutível: todos tendem a concordar com os dias do calendário e com os ponteiros do relógio: assim, pela legalidade da prescrição, a tipicidade do tempo realiza a segurança jurídica em detrimento da própria legalidade do tributo.

Além disso, convenhamos, tratava-se de um tributo irrelevante, contingente e provisório: o empréstimo compulsório sobre combustíveis. Que, alías, enquanto empréstimo, mesmo passado o prazo de ação para questionar o indébito tributário, ensejaria, simplesmente, a exigência do cumprimento de sua claúsula de restituição, tal qual prevista na lei instituidora: novamente, bastava aplicar a lei.

4. Ruptura da legalidade: a sede de fazer justiça!

Mas a sede de "justiça" foi maior. Assim, em nome da luta pela reparação da ilegalidade do empréstimo compulsório, corrompeu-se sistemicamente, a legalidade da regra de prescrição, disciplinada na própria Constituição ex vi do Art. 146, III, "c". A partir daí, os prazos de decadência e prescrição, que tem na segurança jurídica sua única razão de existir - servindo como técnicas de limitação do próprio princípio da legalidade - encontraram-se modificados por mera tese.

Assim, sem a devida lei complementar e mediante mera e contingente interpretação, alterou-se o prazo de prescrição de praticamente todos nossos tributos federais, estaduais e municipais. Tudo, decorrência de uma criativa e sedutora tese que clamava por "Justiça". E o STJ fez sua justiça salomônica: tese de 10 para cá, tese de 10 para lá.

E todos nós ficamos no meio! Até hoje incertos do prazo, mas sempre certos que somos sempre nós, contribuintes, que pagamos a conta. Não lutamos contra gigantes abstratos, o Estado é um moinho concreto que se alimenta do nosso trabalho: é nosso dinheiro que entra; e bem ou mal, é nosso dinheiro que sai para prover o numerário para as restituições de indébito pleiteadas. E se a carga tributária aumenta, é, também, porque alguém tem que pagar mais, para que outros, ou os mesmos, possam restituir mais.

Assim, corrompendo-se a legalidade em nome da legalidade, mas em absurdo desrespeito a segurança jurídica, o termo inicial do prazo deixou de ser o "pagamento antecipado" e passou a ser o momento da homologação tácita ou expressa desse pagamento, sob a alegação de que a extinção do crédito só se realiza com a ulterior homologação do pagamento, ex vi do Art. 156, VII do CTN. Firmou-se, assim, a denominada tese dos dez anos, conforme o seguinte acórdão do STJ:

Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 43.995-5/RS

Relator: Min. Cesar Asfor Rocha

EMENTA: Tributário – Empréstimo Compulsório sobre a aquisição de combustíveis – Decreto-Lei nº 2.288/86 – Restituição - Decadência – Prescrição – Inocorrência.

Consoante entendimento fixado pela egrégia Primeira Seção, sendo o empréstimo compulsório sobre a aquisição de combustíveis sujeito a lançamento por homologação, à falta deste, o prazo decadencial só começa a fluir após o decurso de cinco anos da ocorrência do fato gerador, somados de mais cinco anos, contados estes da homologação tácita do lançamento. Por sua vez, o prazo prescricional tem como termo inicial a data da declaração de inconstitucionalidade da Lei em que se fundamentou o gravame."(DJ: 24/04/1995)

5. Restaurando a legalidade: dura lex, lex sed

A efetivação do princípio da legalidade exige o respeito a sua tríplice dimensão: irretroatividade, reserva legal e tipicidade. A tese dos dez anos fere, num só golpe, estas três perspectivas: (i) corrompeu a irretroatividade, criando, projetando e introduzindo, no passado, novo critério legal de prescrição (como o efeito que agora se pretende com a LC 118, só que, aqui, mediante lei); (ii) desrespeitou, flagrantemente, a reserva legal, arrostando matéria de lei para a discrionariedade do Poder Judiciário, ignorando o princípio da separação dos Poderes; e (iii) afrontou a tipicidade do Art. 168, fundamental nas regras de decadência e prescrição, sobrepondo à clareza objetiva do critério da regra posta, a incerta subjetividade de valores contingentes.

A legalidade se realiza no ato de aplicação, mas não muda. O artigo 168 sempre esteve lá, da mesma forma, e a LC 118 em nada o alterou. O prazo legal sempre foi, e continua sendo, de 5 anos a contar do pagamento antecipado: primeiro, porque pagamento antecipado não significa pagamento provisório à espera de seus efeitos, mas pagamento efetivo, realizado antes e independentemente de ato de lançamento; segundo, porque se interpretou o "sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento" de forma equivocada como se fosse, necessariamente, uma condição suspensiva que desloca o efeito do pagamento para a data da homologação[44].

Ocorre que o Art. 150 § 1º refere-se a "condição resolutiva" que, como tal, não impede a plena eficácia do pagamento antecipado que equivale, assim, para todos os efeitos à data da extinção do crédito tributário, no caso dos tributos sujeitos ao Art. 150 do CTN. Desta forma, é a data efetiva em que o contribuinte recolhe o valor, a título de tributo, que haverá de funcionar como dies a quo do prazo de prescrição. Em suma, legalmente, o contribuinte sempre gozou de cinco anos para pleitear o débito do Fisco, e nunca dez.

6. Concluindo: legalidade e as decisões judiciais

HERBERT HART[45]*, analisando a definitividade e a infalibilidade das decisões dos tribunais superiores, faz uma instigante analogia com os jogos em que, num primeiro momento, não há a figura do juiz, mas que, quando instituído, funcionará como marcador oficial dos pontos e cujas decisões serão definitivas. Explica que nesse tipo de sistema passa a ocorrer um novo tipo de interação entre os actantes do jogo, que deixam de opinar sobre a pontuação ou sobre as regras do jogo, porque as determinações do marcador oficial são indisputáveis e definitivas. E continua:*

Não difere dessa situação os julgados do STJ ("marcador oficial") com relação às regras do termo inicial do prazo de

---

[44] LUCIANO AMARO aponta a impropriedade técnica de o CTN dirigir a *homologação* como condição resolutiva: "Ora, os sinais aí estão trocados. Ou se deveria prever, como condição resolutória, a negativa de homologação (de tal sorte que, implementada essa negativa, a extinção restaria resolvida) ou teria de definir-se, como condição *suspensiva*, a homologação (no sentido de que a extinção ficaria suspensa até o implemento da homologação). *Direito tributário brasileiro*, p. 344

[45] *O conceito de direito*, p. 155-6

prescrição do direito ao indébito: é certo que a autoridade e a definitividade das decisões do STJ são inquestionáveis. Contudo, como ensina HERBERT HART[46]*: "'O resultado é o que o marcador diz que é' não é uma regra de marcação: é uma regra que atribui autoridade e definitividade à aplicação por ele em casos concretos da regra de pontuação". Não é a legalidade: é o simples efeito concreto da coisa julgada.*

Remanesce, assim, o seguinte problema, como diz o legendário titular da Cadeira de Jurisprudência da Universidade de Oxford: "o fato de as decisões oficiais em descompasso com a regra de jogo serem aceitas não significa que o jogo de críquete ou de basebol já não esteja a jogar-se; por outro lado, se estas distorções forem freqüentes ou se o juiz repudiar a regra do jogo positivada, há que chegar um ponto em que, ou os jogadores não aceitam mais as determinações destoantes do marcador ou, se o fazem, o jogo vem a alterar-se; já não é críquete ou basebol que se joga, mas "o jogo do Juiz"[47]*.*

Enfim, a partir do direito e da aplicação efetiva da legalidade, continuamos entendendo, como aliás vimos defendendo desde 23 de maio de 2000, que nunca coube falar em prazo de 10 anos: nem antes, nem depois da tese dos 10 anos; nem antes, nem depois da LC 118.

Em suma, o prazo de prescrição no CTN e o direito continuam os mesmos: tudo não passou de um pesadelo e, agora, o dia está amanhecendo, há luz, e todos nós, acordados, podemos nos dar conta deste simples fato: os tribunais interpretam a lei, podendo até alterar sua eficácia legal, mas não alteram a lei...

Outro ponto que clama por refutar a tese adotada no acórdão recorrido é o da total inversão da finalidade da prescrição. Explico: esse instituto extintivo do direito de ação, oriundo do direito civil, tem por escopo estabilizar as relações jurídicas e contribuir para a estabilidade social, na medida em que impede que conflitos jurídicos se perpetuem no tempo e passe de uma geração para outra.

A tese adotada no acórdão recorrido, simplesmente, mantém a possibilidade de conflitos extintos em um passado distante sejam ressuscitados e venham assombrar a geração presente ou futura.

Tome-se, por exemplo, o caso da Lei nº 4.502/1964 – lei básica do IPI – que prevê a incidência desse tributo sobre produtos das indústrias gráficas. O Judiciário, sistematicamente, vem decidindo em sentido contrário, que sobre tais produtos incide apenas ISS, e não o imposto federal. A prevalecer a tese esposada no acórdão recorrido, se a União vier a editar qualquer ato dispensando a fiscalização de lançar o IPI sobre esses produtos, o prazo de prescrição do tributo pago desde 1964 seria reaberto, a partir desse ato, que passaria a ser o

[46] *O conceito de direito*, p. 156-9.

[47] Tradução livre do original: *The concept of law*, Oxford university Press, 1961.

termo inicial da prescrição. Com isso, poder-se-ia repetir eventuais indébitos relativos a tributos ocorridos no longínquo ano do golpe militar, ou seja, meio século depois.

Tal fato acarretaria ônus insuportável aos cofres públicos, de tal monta que, a geração sobrevivente dos anos de chumbo sucumbiria ao caos financeiro decorrente dessa canhestra engenharia jurídica inventada para legitimar, ao arrepio da lei e da constituição, a devolução de um tributo pago por uma geração, que, aliás, dele se beneficiou.

Por derradeiro, transcrevo excerto do voto do Luis Marcelo para refutar a tese que defende a renúncia da Fazenda Pública à prescrição.

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

Conforme já foi dito, este colegiado tem equiparado esses atos à confissão de indébito, capaz de interromper ou de caracterizar renúncia à prescrição que, nesses casos, militaria em favor da Fazenda Pública.

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

Em primeiro lugar, penso, estribado na doutrina de Pontes de Miranda[48], que é impossível estender, por analogia, as hipóteses de interrupção da prescrição taxativamente expressas na legislação tributária.

Por outro lado, independentemente da indisponibilidade dos bens públicos, admitindo, apenas para argumentar, que os interesses em testilha fossem privados, é cediço que, nos termos da Lei nº 10.406, de 2002 (Novo Código Civil), o ato de renúncia[49] deve ser interpretado restritivamente e que a renúncia tácita à prescrição somente se opera pela prática de atos incompatíveis com esse fato preclusivo[50].

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

Ao meu ver, no caso da medida provisória nº 1.110, de 1995, que, após sucessivas reedições, foi convertida na Lei nº 10.522,

---

[48] *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.

[49] Art. 114. Os negócios jurídicos benéficos e a renúncia interpretam-se estritamente.

[50] 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.

de 19 de julho de 2002, esse raciocínio ganha ainda mais força dada a ressalva expressa contida no § 3° do seu art. 18[51].

Nesse aspecto, transcrevo trecho do voto vencedor do Recurso Especial nº 747.091[52]

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

A doutrina posiciona-se em igual sentido:

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

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

No presente caso, o art. 18 da Lei 10.522/2002 simplesmente dispensou "a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União e o ajuizamento da respectiva execução fiscal" relativamente à quota de contribuição para exportação para o café. Nada dispôs sobre renúncia a prescrição. Pelo contrário, em seu §3° 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.

---

[51] § 3° O disposto neste artigo não implicará restituição ex officio de quantia paga.

[52] Relator: Ministro Teori Albino Zavascki, publicado no DJ de 06/02/2006

Diante do exposto e considerando que, no caso dos períodos de apuração em análise, o pedido foi protocolado após o transcurso do prazo qüinqüenal, contado a partir da extinção do crédito tributário pelo pagamento, é de reconhecer-se a ocorrência prescrição postulada pela Fazenda Nacional.

Com essas considerações, voto no sentido de declarar a prescrição do direito à repetição de indébito pleiteada.

Carlos Alberto Freitas Barreto