

**UNB - UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
CEAD – CENTRO DE EDUCAÇÃO A DISTÂNCIA
ESAF – ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA**

**O PRAZO PARA A REPETIÇÃO DE TRIBUTO SUJEITO A
LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO E A LEI
COMPLEMENTAR Nº.118/2005**

Alexandre Guilherme Vasconcelos

BRASÍLIA

2008

Alexandre Guilherme Vasconcelos

**O PRAZO PARA A REPETIÇÃO DE TRIBUTO SUJEITO A
LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO E A LEI
COMPLEMENTAR Nº.118/2002**

Monografia apresentada ao Centro de Educação à
Distância (CEAD), da Universidade de Brasília,
como requisito parcial à obtenção do grau de
Especialista em Direito Processual Tributário.
Orientadora: Profa.Ma. Simone Lisniowski
Co-Orientadora: Profa.Ma. Fabrícia Pimenta

BRASÍLIA

2008

*aos meus pais,
à Maria Rita
e a minha filha.*

A Deus

Aos amigos Antônio, Edson, Evilásio, Roberto

que ajudaram com os livros,

e à Secretaria da Receita Federal do Brasil

por ter proporcionado a oportunidade de realizar este curso.

RESUMO

O presente trabalho trata do direito à restituição dos valores indevidamente pagos a título de tributo à luz do Código Tributário Nacional. Discorre sobre o pagamento indevido e o direito à restituição do indébito. Analisa os institutos da decadência e prescrição, sobretudo a decadência no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, e esclarece que a extinção definitiva do crédito pressupõe a homologação, expressa ou tácita, do pagamento antecipado feito pelo contribuinte pela Fazenda Pública, sendo que a homologação tácita se consuma com o transcurso do prazo de cinco anos a contar do evento tributário. Aborda a extinção do direito à repetição de indébito dos tributos lançados por homologação e apresenta os entendimentos predominantes na doutrina e na jurisprudência anteriores à edição da Lei Complementar nº 118/2005, com destaque para a chamada "Tese dos Cinco mais Cinco", consolidada pelo Superior Tribunal de Justiça. Aborda as inovações introduzidas pelo Art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005 que, divergindo do entendimento então predominante na doutrina e jurisprudência, definiu como marco prescricional da ação de repetição de indébito a data do pagamento antecipado efetuado pelo contribuinte, a que se refere o § 1º, do Art. 150 do Código Tributário Nacional. Identifica o caráter inovador do referido Art. 3º no ordenamento jurídico, contrapondo-se à sua auto-intitulação de interpretativo. Apresenta entendimento sobre a lei interpretativa, sua aplicação retroativa, eficácia e validade. Aduz a inconstitucionalidade do Art. 4º da Lei Complementar nº 118/2005 e conclui pela impossibilidade de aplicação retroativa da interpretação consignada no Art. 3º da mesma Lei.

Palavras-chave: decadência, prescrição, repetição.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	6
2	A RESTITUIÇÃO DOS VALORES PAGOS INDEVIDAMENTE	9
2.1	O pagamento indevido.....	9
2.2	O direito à restituição do indébito	12
2.2.1	Origem e fundamentação do direito a restituição	12
2.2.2	Desnecessidade de provar o erro no pagamento.....	13
2.2.3	Hipóteses para restituição.....	14
3	OS PRAZOS EXTINTIVOS DE DIREITOS	16
3.1	O efeito do decurso de tempo sobre os direitos subjetivos.....	16
3.2	A decadência do direito de lançar.....	18
3.3	Decadência no lançamento por homologação	21
3.4	A prescrição.....	24
3.5	Prazos extintivos para repetição de indébito	27
4	O ARTIGO 3º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118, DE 9 DE FEVEREIRO DE 2005. NORMA INTERPRETATIVA?.....	32
4.1	Modificações introduzidas pelo art. 3º da LC 118/2005	32
4.2	Princípio da irretroatividade da lei tributária.....	33
4.3	Lei Interpretativa: Existência, Validade e Eficácia	37
4.4	O questionamento	43
4.5	A inconstitucionalidade do art. 4º da Lei Complementar nº 118/2005	49
5	CONCLUSÃO.....	51
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	53

1 INTRODUÇÃO

O ordenamento jurídico brasileiro, com fundamento principal na vedação ao enriquecimento sem causa, assegura aos contribuintes o direito de serem ressarcidos dos valores indevidamente recolhidos a título de tributo.

Este direito à repetição do indébito está tutelado, tanto constitucionalmente quanto no Código Tributário Nacional. O Código Tributário Nacional disciplina a restituição dos valores indevidamente recolhidos a título de tributo através dos seus arts. 165 a 169. O art. 165, especifica as hipóteses na qual o sujeito passivo da obrigação tributária faz jus à restituição total ou parcial do tributo. E caracterizada qualquer destas hipóteses, o contribuinte poderá pleitear junto ao Fisco a repetição da importância paga indevidamente ou a maior, pretensão essa que deverá ser exercitada dentro do prazo fixado pelo art. 168 do mesmo Diploma Legal.

No caso de tributos lançados por homologação, a doutrina e jurisprudência, sobretudo do Superior Tribunal de Justiça, pacificaram entendimento segundo a qual o contribuinte possuía o direito de pleitear a restituição no prazo de cinco anos a contar da homologação pelo Fisco, que poderia ocorrer expressa ou tacitamente, dentro do prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, na forma disposta no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional. Isso porque se considerava consumada a extinção do crédito tributário com a homologação, expressa ou tácita, do lançamento.

Não obstante a sedimentação deste entendimento, a Lei Complementar nº. 118, de 09 de fevereiro de 2005, a teor de seu art. 3º, auto-intitulado interpretativo, interrompeu com essa exegese doutrinária e jurisprudencial, notadamente com o entendimento consagrado pelo Superior Tribunal de Justiça. E o art. 4º da mesma Lei, reportando-se ao art. 106, I, do Código Tributário Nacional, determinou a incidência retroativa da interpretação consignada no art. 3º, de forma a atingir eventos jurídicos consumados antes da sua vigência.

O art. 106, I, do Código Tributário excepciona a regra da irretroatividade, que prevalece na ordem jurídica nacional. Diz o referido dispositivo que a lei aplica-se ao ato ou fato pretérito, ou seja, ocorrido antes do início de sua vigência, em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, ressalvando a aplicação de penalidade pela infração dos dispositivos interpretados.

Este quadro legislativo provocou uma nova manifestação por parte do Superior Tribunal de Justiça que pacificou entendimento no qual o art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005 só pode ter eficácia retroativa, incidindo somente sobre situações que venham a ocorrer a partir de sua vigência.

Neste contexto, surgem questões relevantes, sobretudo com relação à lei interpretativa e sua aplicabilidade no mundo jurídico.

Desta forma, o objeto de enfoque do presente trabalho consiste no novo delineamento, instituído pelo art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005, acerca do prazo para pleitear repetição de indébito dos tributos lançados por homologação, bem como na questão intertemporal relativa à aplicabilidade da referida norma, sobretudo com relação à retroatividade da lei tributária interpretativa, analisando os seus efeitos e conseqüências, tanto no ordenamento jurídico, como na vida prática dos contribuintes.

Com efeito, iremos avaliar a constitucionalidade da Lei Complementar nº 118/2005, que a pretexto de interpretar o disposto no artigo 168, inciso I do Código Tributário Nacional, alterou substancialmente os prazos para pleitear a restituição, originando diversas divergências jurídicas, além de analisar o entendimento dos tribunais pátrios quanto à matéria.

No desenvolvimento deste trabalho, inicialmente, abordaremos o pagamento indevido e o conseqüente direito à restituição dos valores pagos indevidamente aos cofres públicos, levantando questões relativas à sua origem, fundamentação e hipóteses de ocorrência.

Num segundo momento, traremos os prazos extintivos de direitos, apontando os conceitos da decadência e prescrição, com ênfase na decadência do direito de lançar no caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação e no prazo para exercício do direito à repetição do indébito.

Por último, desenvolveremos as questões delineadas a partir da Lei Complementar nº 118, de 09 de fevereiro de 2005, tais como as alterações promovidas pelo seu artigo 3º, a irretroatividade da lei, a validade da lei interpretativa e a sua aplicação retroativa, assim como a inconstitucionalidade do artigo 4º da Lei Complementar, trazendo conceitos e o entendimento doutrinário e jurisprudencial acerca destas questões, através dos quais esculpimos as conclusões deste estudo.

2 A RESTITUIÇÃO DOS VALORES PAGOS INDEVIDAMENTE

2.1 O pagamento indevido

O pagamento, forma ordinária e natural de extinção do crédito tributário, é amplamente definido pela doutrina com sendo a prestação que o devedor ou o sujeito passivo ou alguém por ele faz ao sujeito ativo da importância correspondente ao montante devido a título de tributo. A regulamentação acerca do pagamento é farta no Código Tributário Nacional que estabelece nos arts. 157 a 163 regras que visam esclarecer, definir o pagamento, bem como introduzir conceitos específicos, tenentes a diferenciá-lo dos preceitos do Direito Privado.

Com efeito, quando ainda não se havia chegado ao pleno conhecimento da natureza *ex lege* da obrigação tributária, os aplicadores da legislação fiscal, na falta de dispositivos especificamente tributários, aplicavam certos preceitos de Direito Privado para a solução de casos tributários. Assim, era exigido, para a restituição de tributo indevidamente pago, que o contribuinte fizesse prova de tê-lo pago por erro, sem o que, via de regra era negada a restituição. Isto levava, habitualmente, o contribuinte, a toda vez que, coagido a pagamentos, procurasse fazê-lo sob protesto. Hoje estes aspectos estão inteiramente superados, pois o que vale é a vontade da lei e não a das partes. O tributo só é devido se legal.

Assim, a lei impõe ao contribuinte a obrigação do pagamento do tributo, para que o Estado disponha de recursos para realizar sua atividade fim, qual seja atender às necessidades do interesse público. Isso porque o tributo constitui-se fonte indispensável de receita para prover as despesas estatais, sendo arrecadado na forma e quantidade estabelecidas pela lei e pautado pelos princípios constitucionais da legalidade, da anterioridade, da irretroatividade, da isonomia, da capacidade contributiva, da vedação do confisco, da liberdade de tráfego, entre outros.

Do mesmo modo, o pagamento do tributo deve estar cercado pelos estreitos limites da lei tributária. Pois, conforme esclarece Pinto (2003, p. 92), “o montante pago, sem previsão legal ou além da previsão normativa, é que pode e deve ser exigido pelo sujeito passivo da obrigação tributária”.

Por sua vez, o tributo, para estar em conformidade com o ordenamento jurídico deve respeitar os requisitos contidos no art. 3º, do Código Tributário Nacional, que são: pagamento compulsório; em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir; que não constitua sanção de ato ilícito; que tenha sido instituída por lei e, que deva ser cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Portanto, existe pagamento indevido quando se satisfaz uma obrigação tributária que não existe, por falta de objeto, ou porque a prestação não está ligada à existência de uma relação validamente constituída. Ou ainda porque não há dívida tributária ou se existe, em quantia inferior ao pagamento realizado, além da carência de lei ou da declaração de inconstitucionalidade da norma instituidora de determinado tributo.

Alguns doutrinadores, dentre os quais destaca-se Paulo de Barros Carvalho, defendem que se trata de pagamento indevido de tributo, isto é, afirmam ser possível a existência de tributo indevido. Carvalho (2000, p. 451), fundamenta assim seu entendimento:

As quantias exigidas pelo Estado, no exercício de sua função impositiva, ou espontaneamente pagas pelo administrado, na convicção de solver um débito fiscal, têm a fisionomia própria das entidades tributárias, encaixando-se bem na definição do art. 3º do CTN. A contingência de virem a ser devolvidas pelo Poder Público, não as descaracteriza como tributo, e, para isso, é que existem sucessivos controles de legalidade que a Administração exerce e dos quais também participa o sujeito passivo, tomando a iniciativa ao supor descabido o que lhe foi cobrado, ou postulado a devolução daquilo que pagara indevidamente.

Entretanto, efetuando uma análise do sistema tributário brasileiro, é possível constatar que o valor pago, a título de tributo, que estiver em desconformidade com o art. 3º do Código Tributário Nacional, certamente não será tributo, mas sim, o ingresso monetário indevido inominado.

Se o contribuinte recolheu tributo indevido, não pagou tributo, mas qualquer outra coisa, menos tributo, surgindo para aquele que o efetuou, o direito subjetivo de exercer o pedido de restituição, e, para o Estado, o dever de restituir os valores que ingressaram indevidamente.

Ao tratar do pagamento indevido dos valores indevidamente pagos a título de tributo, o Código Tributário Nacional, define os requisitos necessários para a repetição, independentemente de protesto prévio, logo após cuidar da forma ordinária de extinção do crédito tributário, o pagamento, quando, na verdade, no pagamento indevido, não há obrigação nem tão pouco crédito. Há, desta forma, ténue impropriedade no Código Tributário Nacional, pois melhor seria cuidar deste assunto em diverso momento. A questão pode ser assim explicada:

Com efeito, na restituição (ou repetição) do indébito, não se cuida de tributo, mas de valores recolhidos (indevidamente) a esse título.

Alguém (o *solvens*), falsamente posicionado como sujeito passivo, paga um valor (sob o rótulo de tributo) a outrem (o *accipiens*), falsamente rotulado de sujeito ativo. Se inexistia obrigação tributária, de igual modo não havia nem sujeito ativo, nem sujeito passivo e nem tributo devido. Porém, a disciplina da matéria fala em “sujeito passivo” (como sendo o titular do direito à restituição), em “tributo” e em “crédito tributário” etc., reportando-se, como dissemos, ao rótulo falso e não ao conteúdo.

O pagamento indevido é chamado de extinção do crédito tributário, quando é óbvio que, no pagamento indevido, nem há obrigação nem crédito. O que pode ter havido é a prática de um ato administrativo irregular de lançamento, seguido de pagamento pelo suposto devedor, ou o pagamento, sem prévio lançamento, por iniciativa exclusiva do suposto sujeito passivo. Nesta última hipótese, nem a prática de ato da autoridade administrativa terá existido e, por isso, não caberia a referência a “crédito tributário” nem mesmo no sentido de entidade “constituída” pelo lançamento, com abstração da obrigação tributária.

(...)

É evidente que o Código quer referir-se a recolhimentos “a título” de tal ou qual tributo, “a título” de juros etc. E, quando fala em sujeito passivo, quer referir a pessoa posta indevidamente nessa situação. Assim, também, ao falar em “extinção do crédito tributário”, objetivou citar o ato que com tal aparência se apresente. (AMARO, 2007, p. 419)

Outras censuras têm sido feitas a esta tratativa dada pelo Código Tributário Nacional, registrando Melo (1997), que considera não ser a matéria concernente, propriamente, à

extinção do crédito, mas a questão de diferente natureza, ou seja, de ressarcimento de valores que foram indevidamente recolhidos aos cofres públicos.

Com efeito, se o pagamento resolve o vínculo obrigacional, o pagamento indevido, em sentido contrário, faz surgir um vínculo, de natureza civil, caminhando em sentido contrário ao da obrigação tributária, por ter como sujeito ativo o *solvens* e como sujeito passivo o Erário indevidamente beneficiado.

De qualquer modo, ainda que se forre o Código Tributário Nacional desse vício, o certo é que dificilmente há no ordenamento jurídico, questão livre de crítica.

2.2 O direito à restituição do indébito

2.2.1 Origem e fundamentação do direito a restituição

Feitas as iniciais considerações acerca do pagamento indevido de valores a título de tributo, pôde-se inferir que dele decorre o direito à restituição.

A restituição de valores indevidos, porque destinados a solver obrigação inexistente, tem raízes ainda no direito romano, como lembra Monteiro (1988). De fato, ensina aquele autor que no direito romano, o pagamento indevido constituía modalidade de enriquecimento ilícito, dispondo o lesado de ação denominada *condictio indebiti*, por via da qual obtinha restituição do que indevidamente havia pago.

O pano de fundo do direito à restituição vem a ser a condenação moral e jurídica do enriquecimento sem causa, noção que informa, ademais, todo o direito positivo brasileiro. neste sentido explica Amaro (2007, p. 420), para o qual “o direito à restituição do indébito encontra fundamento no princípio que veda o locupletamento sem causa, à semelhança do que ocorre no direito privado”.

Para Marins (2005, p. 434), a obrigação de devolução dos valores indevidamente recolhidos está tutelada tanto na constituição quanto Código Tributário Nacional. O

fundamento constitucional está relacionado com a garantia do direito de propriedade. Já o Código Tributário prevê expressamente a possibilidade de restituição de tributos recolhidos indevidamente, através dos arts. 165 a 169. Aponta também os princípios da moralidade, da responsabilidade objetiva do Estado, da isonomia, da ampla defesa, da justa indenização, da equivalência, do devido processo legal, entre outros.

Mister se faz acrescentar ainda o princípio da legalidade como fundamento do direito à repetição do indébito. Porque o tributo só existe se previamente estabelecido na lei tributária, que não obriga somente o sujeito passivo, mas sobretudo a atuação da Administração, que está vinculada ao princípio da legalidade. O pagamento de qualquer valor indevido, cria a obrigação para a Administração de devolvê-lo.

2.2.2 Desnecessidade de provar o erro no pagamento

Anotam alguns autores, dentre as diferenças de tratamento sofridas pela matéria, nas searas civilista e tributária, aquela inerente à exigência, presente na esfera privada e ausente em sede tributária, da prova, por parte do indevido *solvens*, da ocorrência de erro no pagamento.

Com efeito, diferentemente do que preceitua o Código Tributário Nacional, apregoa expressamente o Código Civil, no artigo 965 que ao que voluntariamente pagou o indevido incumbe a prova de tê-lo feito por erro.

No campo do direito tributário não se exige qualquer prova neste sentido, salientando a esse respeito Amaro (2007, p. 421):

No direito tributário, porém, basta evidenciar-se a inexistência de débito tributário. O Código Tributário Nacional é expresso ao reconhecer o direito à restituição, independentemente de prévio protesto (vale dizer, sem necessidade de nenhuma ressalva prévia quanto ao caráter indevido do pagamento), e ainda que o pagamento tenha sido espontâneo (art. 165).

Pinto (2003, p. 100), explica que “a natureza da relação que rege as partes (sujeito passivo e sujeito ativo) é *ex lege*, quer dizer, o pagamento de tributo nunca decorre da vontade do sujeito passivo, mas apenas da lei”.

Martins (1983 apud PINTO, 2003) em consulta sobre o tema, concluiu que se fosse exigido o prévio protesto, estaria sendo violado o princípio da moralidade administrativa pelo retardamento que tal procedimento acarretaria para a devolução do indevidamente arrecadado. E por essa razão, o legislador complementar estabeleceu que a restituição deveria ser realizada espontaneamente, na esfera administrativa, tão logo fosse detectado o recolhimento indevido.

Entretanto, não se pode considerar que em toda e qualquer situação não haverá necessidade de provar matéria de fato, no âmbito da repetição do indébito tributário.

Exemplificando:

Se alguém declara à Fazenda Nacional a obtenção de rendimento tributável, não pode pleitear a devolução com a mera alegação de que não percebeu aquele rendimento; requer-se a demonstração de que o rendimento efetivamente não foi percebido ou que, dada sua natureza, não era tributável. Isso porque a declaração feita se presume verdadeira. (...) Da mesma forma, na restituição de tributo cobrado sobre a venda de certo produto, pode-se ter dilação probatória sobre a natureza, composição química, destinação etc. do produto, com vistas a classificá-lo como não tributável ou sujeito a menor alíquota, para o fim de definir eventual indébito, total ou parcial. (AMARO, 2007, p. 422)

2.2.3 Hipóteses para restituição

O Código Tributário Nacional estabelece no seu art. 165 que o sujeito passivo da obrigação tributária tem direito à repetição do indébito, quando ocorrido os seguintes casos:

(i) cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido; (ii) erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de

qualquer documento relativo ao pagamento; (iii) reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Acerca dos casos estabelecidos no Código, pode-se afirmar que o elenco de hipóteses previsto não comporta todas as possibilidades de repetição de indébito. O Código Tributário Nacional não precisava enumerar os casos de repetição de indébito, bastando dispor que a repetição cabe sempre que o encargo tido como tributário não se manifeste como tal, face à legislação aplicável à espécie.

Fanuchi (1977 apud PINTO, 2003, p. 102), explica que:

Na verdade, o Código pecou pela especificação dos casos em que cabe a restituição, pois é muito possível, em tal elenco de casos, não ter citado algum ou alguns que, embora não mencionados, ainda geram direito restituição. Bastaria ter delineado que a restituição cabe sempre que o encargo tributário não se manifeste como tal, face à legislação aplicável à espécie. Aliás, nem pode ser considerada como taxativa a enumeração do art. 165, nem pode ser considerada tecnicamente perfeita.

Da mesma forma, críticas são feitas por Amaro (2007, p. 422-424):

O Código Tributário Nacional perde-se em descrever casuisticamente as situações de cabimento do pedido de restituição do indébito tributário, nos itens do art. 165, (...).

O Código, se, de um lado, regulou com redundância a restituição do indébito, não se preocupou em disciplinar outras situações de restituibilidade no campo do direito tributário: a restituição de *tributo antecipado* quando, afinal, se apure dívida menor do que o montante recolhido, a restituição a título de *incentivo fiscal*, a restituição do *empréstimo compulsório*. Essas situações, quando não tiverem solução no plano das respectivas leis, podem, por analogia, submeter-se às normas do Código Tributário Nacional.

Cerqueira (2002) relaciona, além das hipóteses expressas no Código Tributário Nacional, as seguintes: retificação do lançamento pela via administrativa, a teor do art. 149 do Código; pagamento efetuado em duplicidade; decadência do direito da Administração constituir o crédito tributário; derrogação retroativa de lei ou isenção concedida retroativamente.

3 OS PRAZOS EXTINTIVOS DE DIREITOS

3.1 *O efeito do decurso de tempo sobre os direitos subjetivos*

O desenvolvimento das relações jurídicas não se faz jamais imune aos efeitos inexoráveis do tempo. O decurso do tempo, como acontecimento natural, exerce efeitos sobre as relações ou situações jurídicas, ora positivos, ora negativos. Seja isoladamente, seja cumulativamente com outros fatores, a lei toma o tempo como causa de aquisição ou extinção de direitos ou faculdades jurídicas, em nome de um corolário maior, qual seja a segurança jurídica, e, principalmente, a paz social, uma vez que as coisas não podem se arrastar indefinidamente.

Criações mais notórias dos efeitos do tempo no Direito são os institutos da prescrição e da decadência, que por suas características, têm mais identidade com as relações desenvolvidas no âmbito do Direito Privado, seio de desenvolvimento dos institutos em comento.

Entretanto, a prescrição e a decadência também influem em uma relação tipicamente pública, qual seja a que se forma entre o Estado e o contribuinte. Estes institutos, têm como escopo a limitação temporal tanto para o Fisco quanto para o contribuinte, para que aquele execute em tempo razoável o seu poder-dever de tributar, e este tenha um limite de tempo para se insurgir contra a imposição tributária.

Uma grande deficiência do Código Civil brasileiro de 1916 se fazia sentir no tratamento dos prazos extintivos, já que eram todos eles englobados sob o *nomen iuris* de prescrição e, por isso, literalmente se regiam pelos mesmos princípios e regras. Não falava em decadência.

Esta situação foi assim explicada por Amaro (2007, p. 2007):

Não obstante a doutrina e a jurisprudência se tenham esmerado em distinguir, no velho Código Civil, os prazos de prescrição e de decadência, esse diploma, como se sabe, não falava em *decadência*, limitando-se ao emprego do vocabulário “prescrição”. Com efeito, nos arts. 161 a 179,

cuidava da *prescrição* de ações, que ora são utilizáveis para a reparação de direitos violados (por exemplo, ações para cobrar um crédito não satisfeito no seu vencimento), ora constituem o próprio instrumento de atuação do direito (por exemplo, ação para anulação de casamento). Embora disciplinasse a prescrição *de ações* (nos arts. 177 e 178), o Código Civil por vezes falava, elípticamente, em prescrição *de direitos* (arts. 166, 167 e 174, I), querendo referir-se, certamente, às *ações* utilizáveis para fazer valer os direitos ali mencionados.

Além disso, o velho Código Civil definia em seu texto que a prescrição era extintiva da ação.

Como a lei não pode contrariar a natureza das coisas, doutrina e jurisprudência tiveram de assumir a tarefa de apontar entre os prazos ditos prescricionais no texto da lei os que realmente se referiam a prescrição e os que, embora assim rotulados, representavam, na verdade, casos de decadência.

Com o advento do novo Código Cível, novo tratamento foi dado à matéria:

O Código Civil de 2002 dá nova disciplina ao tema em análise, cuidando em apartado da prescrição e da decadência, expressando alguns lineamentos que permitem estremar os institutos, não obstante estes apresentem certos pontos comuns. (AMARO, 2007, p. 400).

Com efeito, o novo Código optou por conceituar a prescrição como perda da pretensão ao direito (art. 189), uma vez que o direito de ação não pode ser afastado, de acordo com disposição constitucional, que considera inviolável o direito de acesso ao Poder Judiciário. Com isso, facilitada restou a configuração dos casos de decadência (art. 207), aos quais se dedicou regulamentação separada nos arts. 207 a 211.

No âmbito do Direito Tributário, o Código Tributário Nacional, condicionado pelo fenômeno do lançamento, optou por definir dois prazos, sendo o primeiro o lapso de tempo dentro do qual deve ser constituído o crédito tributário, mediante o lançamento, denominado decadência, e o segundo, o período no qual o sujeito ativo, se não satisfeita a obrigação tributária, deve ajuizar a ação de cobrança, chamado prescrição.

Há que se ressaltar a existência de inúmeras divergências doutrinárias e jurisprudenciais que hoje cercam a matéria no âmbito do Direito Tributário. Atualmente, poucos são os institutos jurídicos, neste ramo do direito, alvo de tão grandes controvérsias. O que leva a se ter, portanto, teses de variada ordem, suscitadas, partindo-se de diversos ângulos de visualização, que conduzem a diferenciadas soluções.

3.2 A decadência do direito de lançar

Como antes mencionado, o Código Civil de 1916 não fez o menor esforço para distinguir a decadência e a prescrição e reuniu todos os prazos extintivos sob o rótulo único da prescrição. Simplesmente ignorou a existência da decadência.

Já o novo Código brasileiro, definiu o que é prescrição (art. 189) e instituiu uma disciplina específica para a decadência (arts. 207 a 211), agrupando em capítulos separados os preceitos reguladores de cada uma das duas figuras jurídicas. O ponto de partida da tomada de posição do Código de 2002 está na idéia de pretensão, sobre a qual se constrói a teoria da prescrição. Não se tratando de pretensão - exigência de uma prestação omitida pelo obrigado - não há que se pensar em prescrição. Os prazos extintivos de direitos desprovidos de pretensão é que constituem o objeto da decadência.

Se a prescrição é a perda da pretensão (força de reagir contra a violação do direito subjetivo), não se pode, realmente, cogitar a prescrição dos direitos potestativos. Estes nada mais são do que poderes ou faculdades do sujeito de direito de provocar a alteração de alguma situação jurídica. Neles não se verifica a contraposição de uma obrigação do sujeito passivo a realizar certa prestação em favor do titular do direito. A contraparte simplesmente está sujeita a sofrer as conseqüências da inovação jurídica. Por isso, não cabe aplicar aos direitos potestativos a prescrição: não há pretensão a ser extinta, separadamente do direito subjetivo; é

o próprio direito potestativo que desaparece, por completo, ao término do prazo marcado para seu exercício.

Sobre direitos potestativos, Chiovenda (1965) distingue duas grandes categorias de direito: direitos tendentes a um bem da vida a conseguir (direito a uma prestação) e direitos tendentes à modificação do estado jurídico existentes (direitos potestativos). Segundo este autor, o direito potestativo é aquele pelo qual, através da manifestação de vontade de alguém, surge um novo estado jurídico, ou se faz cessar o existente. Contudo, independentemente da intervenção ou da vontade de outrem, o seu exercício.

Quando se trata de caducidade ou decadência o tempo se conta necessariamente desde o nascimento do direito potestativo. Assim, delineados os contornos da decadência, pode-se defini-la como o fenômeno que faz extinguir os direitos potestativos, cujas faculdades nascem com um prazo de duração limitado.

Cunha (2003, p.81) define a decadência como a "extinção do direito por omissão do seu titular". Essa omissão, normalmente, está ligada ao não exercício do direito dentro do prazo determinado pela lei, conforme esclarece e fundamenta Carvalho (2000, p. 459):

A decadência ou caducidade é tida como fato jurídico que faz perecer um direito pelo seu não-exercício durante certo lapso de tempo. Para que as relações jurídicas não permaneçam indefinidamente, o sistema positivo estipula certo período a fim de que os titulares de direitos subjetivos realizem os atos necessários à sua preservação, e perante a inércia manifestada pelo interessado, deixando fluir o tempo, fulmina a existência do direito, decretando-lhe a extinção.

A decadência tem como argumento a necessidade de certeza jurídica que determina a subordinação de certos direitos facultativos ao exercício obrigatório dentro de determinado prazo, para que a seu término se tenha como firme e inalteravelmente definida a situação jurídica das partes. É de interesse público que as situações jurídicas submetidas a esse tipo de prazo fiquem definidas de uma vez para sempre, com o seu transcurso.

No que diz respeito ao Direito Tributário, a decadência tem seu conceito previsto no art. 173, do Código Tributário Nacional. Na definição de Amaro (2007, p. 406), “decadência é a perda do direito de constituir o crédito tributário (ou seja, de lançar) pelo decurso de certo prazo.” Não exercido no prazo o lançamento, perde a Administração o direito de fazê-lo, conforme art. 173 do Código Tributário.

Sendo certo que o lançamento é indispensável para tornar exigível o adimplemento da obrigação tributária, prevê o Código Tributário Nacional, em seu artigo 156, V, que a decadência extingue o próprio crédito tributário.

A regra geral da decadência tributária é definida no art. 173, inciso I, que estabelece que o prazo de extinção do direito de lançar é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O inciso II, do art. 173, trata de situação na qual se tenha a anulação, por vício formal, do lançamento efetuado, por decisão definitiva. A partir da data da decisão definitiva, tem a autoridade administrativa o prazo de cinco anos para efetuar novo lançamento, de forma correta.

Alguns autores, dentre os quais Amaro (2007, p .407), assinalam que o inciso II do art. 173 do Código Nacional Tributário apresentaria uma hipótese de suspensão e de interrupção do prazo decadencial:

O dispositivo comete um dislate. De um lado, ele, a um só tempo, introduz, para o arripio da doutrina, causa de interrupção e suspensão do prazo decadencial (*suspensão* porque o prazo não flui na pendência do processo em que se discute a nulidade do lançamento, e *interrupção* porque o prazo recomeça a correr do início e não da marca já atingida no momento em que ocorreu o lançamento nulo). De outro, o dispositivo é de uma irracionalidade gritante. Quando muito, o sujeito ativo poderia ter a devolução do prazo que faltava quando foi praticado o ato nulo.

3.3 Decadência no lançamento por homologação

O lançamento por homologação, é disciplinado no art 150 do Código Tributário Nacional. Expressamente esse artigo dispõe que tal forma de lançamento é caracterizada pela realização de um pagamento pelo sujeito passivo anterior a qualquer notificação por parte do fisco, dito, por isso, pagamento antecipado. Efetuado esse pagamento, compete à Administração homologá-lo ou recusar a homologação. No caso de recusar a homologação, o fisco deverá lançar, de ofício, a teor do art. 149 do Código Tributário, a diferença correspondente ao imposto que deixou de ser recolhido antecipadamente e os juros e penalidades cabíveis.

De acordo com o §4º do art. 150 do Código Tributário, se lei não fixar prazo, a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador. Não se manifestando o fisco durante o prazo estipulado pelo Código, ocorre a homologação tácita do lançamento e a extinção do crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Desta forma, como o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, mesmo quando o cálculo e o pagamento do tributo são inteiramente efetuados pelo sujeito passivo, somente se opera o lançamento com o ato, seja expresso ou tácito, por meio do qual a autoridade administrativa homologa o pagamento antecipado realizado pelo sujeito passivo.

Por outro lado, o Código, ao enumerar as formas extintivas do crédito tributário, cuida em incisos separados, o pagamento antecipado efetuado para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação e o pagamento comum. Enquanto que o pagamento, forma ordinária de extinção do crédito, se encontra no inciso I do art. 156, o Código aduz, como forma de extinção distinta, no inciso VII do art. 156, o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º.

O pagamento antecipado, efetuado relativamente aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, somente extingue o crédito sob condição resolutória da homologação futura. “Isto significa que tal extinção não é definitiva. Sobrevindo ato homologatório do lançamento, o crédito se considera extinto por força do estipulado no art. 156, VII, do CTN.” (MACHADO, 2007, p. 204)

Neste sentido, os ensinamentos de Carvalho (1999, p. 210):

Quero limitar-me, por agora, a consignar dois tópicos sobre o pagamento antecipado e a homologação do lançamento.

De primeiro, que o pagamento antecipado é uma forma de pagamento, cumprindo o sujeito passivo a conduta que dele se esperava e provocando, com isso, o desaparecimento do direito subjetivo de que esteve investido o credor. Desfaz-se o crédito e, correlativamente, o débito, extinguindo-se a obrigação. Mas, precisamente aqui, ingressa um dado que é peculiar ao instituto, tal qual o prescreve o direito tributário brasileiro: ainda que o *factum* do pagamento tenha efeitos extintivos, requer a legislação aplicável que ele se conjugue ao ato homologatório a ser realizado (comissiva ou omissivamente) pela Administração Pública. Só assim dar-se-á por dissolvido o vínculo, diferentemente do que sucede nos casos de pagamento de dívida tributária apurada por lançamento, em que a conduta prestacional do devedor tem o condão de pôr fim, desde logo, à obrigação tributária.

A ocorrência da homologação, portanto, implica reconhecer-se definitivamente extinto o crédito tributário relativo ao pagamento antecipado efetuado pelo sujeito passivo.

Em síntese, a homologação tácita opera a decadência do direito de se realizar o lançamento de ofício relativo à diferença do imposto que deixou de ser pago e os acréscimos legais a essa diferença. Neste sentido, cabe destacar o entendimento de Amaro (2007, p. 406):

O lançamento por homologação não é atingido pela decadência, pois, feito o lançamento (dito “antecipado”), ou a autoridade administrativa anui e homologa expressamente (lançamento por homologação expressa) ou deixa transcorrer, em silêncio, o prazo legal, e desta forma, anui tacitamente (lançamento por homologação tácita). Em ambos os casos, não se pode falar em decadência (do lançamento por homologação), pois o lançamento terá sido realizado (ainda que pelo silêncio).

O que é passível de decadência é o lançamento de ofício, que cabe à autoridade realizar quando constate omissão ou inexecução do sujeito passivo no cumprimento do dever de “antecipar” o pagamento do tributo.

Entretanto, o lançamento por homologação só ocorrerá se houver pagamento. Não tendo o contribuinte efetuado o recolhimento do tributo, não existe atividade a ser homologada pelo fisco, devendo o lançamento ser efetuado de ofício. Se o sujeito passivo não efetua o pagamento, a hipótese não é mais de homologação, pelo simples motivo de que não há o que ser homologado. Isso porque, nas palavras de Amaro (2007, p. 409), "a homologação não pode operar no vazio".

Ao abordar o tema, explica Coelho (2003, p. 439) "que o quinquênio decadencial para homologar, com o *dies a quo* fixado na data da ocorrência do fato gerador da obrigação, só opera quando houver pagamento de boa-fé, certo ou errado."

Inexistindo pagamento, a regra para contagem do prazo decadencial passa a ser a estabelecida no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, ou seja, será de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador. Caso tenha havido o pagamento antecipado, o prazo do fisco cobrar eventuais diferenças existentes será de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.

Por fim, no que diz respeito à decadência na hipótese dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, merece nota, os casos de dolo, fraude ou simulação, que são expressamente excepcionados na parte final do §4º do art. 150. A doutrina dominante afirma que, nos casos de dolo, fraude ou simulação, em vez das regras relativas à homologação tácita, aplica-se a regra geral, conforme prevista do art. 173, I, aplicável às hipóteses de lançamento de ofício. Assim, por exemplo, Machado (2007, p. 244):

A ressalva constante da parte final do §4º do art. 150 do CTN quer dizer, apenas, que comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, não se aplica a norma naquele dispositivo albergada. Neste caso aplica-se a regra do art. 173, inciso I. O prazo de decadência começa no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

3.4 A prescrição

Entre as duas grandes propostas de conceituação da prescrição, oferecidas pelo direito comparado - a do direito alemão (extinção da pretensão não exercida no prazo legal) e a do direito italiano (extinção do direito por falta de exercício pelo titular durante o tempo determinado pela lei) - o novo Código Civil brasileiro optou pelo primeiro modelo.

A prescrição, faz extinguir o direito de uma pessoa a exigir de outra uma prestação, ou seja, provoca a extinção da pretensão, quando não exercida no prazo definido na lei.

A rigor, a lei faz uma simplificação do fenômeno, pois que nem mesmo a pretensão se extingue pela prescrição. O que ela faz é nascer para o devedor uma exceção ou defesa que se for utilizada, inibirá a pretensão do credor de exigir a prestação devida.

O que o legislador quis foi deixar claro que não é o direito subjetivo descumprido pelo sujeito passivo que a inércia do titular faz desaparecer, mas o direito de exigir em juízo a prestação inadimplida que fica comprometido pela prescrição.

Evitou o novo Código Civil, conforme já mencionado, a linguagem do direito antigo, segundo a qual a prescrição provocaria a perda da ação. Daí que andou corretamente o Código ao prever que a inércia do titular do direito violado, que deixa de fazer atuar a pretensão durante o prazo determinado pela lei, provoca a extinção desta, segundo o mecanismo da prescrição.

Assim, a pretensão, para o novo Código Civil nada mais é de que o poder de exigir uma prestação. Não nasce do direito subjetivo diretamente, mas de seu vencimento ou de qualquer fato que gere sua exigibilidade.

Essa concepção facilita, e muito, a separação das ações que se submetem ao regime da prescrição daquelas que se sujeitam à decadência. Sempre que a parte não tiver pretensão a exercer contra o demandado (porque este não tem obrigação de realizar qualquer prestação em favor do autor), o caso não será de prescrição, mas de decadência.

Em resumo, para haver prescrição é necessário que: (a) exista o direito material da parte a uma prestação a ser cumprida, a seu tempo, por meio de ação ou omissão do devedor; (b) ocorra a violação desse direito material por parte do obrigado, configurando o inadimplemento da prestação devida; (c) surja, então, a pretensão, como consequência da violação do direito subjetivo, isto é, nasça o poder de exigir a prestação pelas vias judiciais; e, finalmente, (d) se verifique a inércia do titular da pretensão em fazê-la exercitar durante o prazo extintivo fixado em lei.

No Direito Tributário, deve-se analisar o instituto da prescrição sob os dois sujeitos da relação: a prescrição do direito do Fisco é a perda de seu direito de propor ação executiva para cobrança do crédito tributário; para o contribuinte, é a perda do direito de ação para pleitear a repetição.

O art. 174 do Código Tributário Nacional dispõe que a ação de cobrança do crédito tributário para o Fisco prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva. Tal prazo se inicia da constituição definitiva do crédito tributário, isto é, aquele que não mais admite alteração pela Fazenda Pública em procedimento administrativo. (MACHADO, 2007, p. 245).

Assim, o crédito tributário considera-se definitivamente constituído quando o sujeito passivo é notificado do lançamento sem que o impugne no prazo legal. Com efeito, não basta a efetivação do lançamento, mas há necessidade de regular notificação ao sujeito passivo e que decorra o prazo fixado em lei para pagamento ou impugnação ao lançamento, para que se considere o crédito tributário como definitivamente constituído. Se o sujeito passivo não se conformar com o lançamento, iniciando, portanto o processo administrativo fiscal, o crédito tributário só estará definitivamente constituído após o decurso do prazo legal, a contar da notificação ao sujeito passivo dando ciência da decisão definitiva.

Prevaleceu, tanto no Tribunal Federal de Recursos como no Supremo Tribunal Federal, o entendimento segundo o qual a prescrição só tem o seu

início quando o crédito tributário esteja definitivamente constituído, vale dizer, quando a Fazenda Pública tenha ação para fazer a respectiva cobrança. E na verdade não se poderia cogitar de *prescrição* antes do nascimento da *ação*. Concluído o procedimento de lançamento e assim constituído o crédito tributário, o fisco intima o sujeito passivo a fazer o respectivo pagamento. Se este não é feito no prazo legal, o direito do fisco estará lesado, nascendo, então, para este, a *ação* destinada à proteção de seu direito creditório. (MACHADO, 2007, p. 246)

A prescrição, no direito tributário, atinge não só o direito de ação da Fazenda Pública, mas também o próprio crédito tributário porque é causa de sua extinção, conforme disposto expressamente no Código Tributário Nacional, art. 156, inciso V. Ademais, a prescrição provoca também a extinção da obrigação tributária em razão do §1º do art. 113 do Código reza que a obrigação tributária extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. “Foi oportuno o legislador do Código ao incluir a prescrição entre as modalidades extintivas da obrigação tributária. De fato, a todo o direito corresponde uma ação, que o assegura (CC, art. 75).” (CARVALHO, 2000, p. 466).

Outro aspecto de relevância no que se refere ao prazo de prescrição consiste na possibilidade de ter seu curso suspenso ou interrompido, diferentemente da decadência que não pode ser interrompida ou suspensa.

O parágrafo único do art. 174, do Código Tributário Nacional define as causas da interrupção do fluxo temporal que termina com a prescrição, que são: (i) o despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal (inovação dada pela Lei complementar nº 118, de 2005); (ii) o protesto judicial; (iii) qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; e (iv) qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

Interrompido o curso do prazo, por uma das causas acima, despreza-se o prazo já decorrido, começando a contagem novamente, isto é, computa-se mais cinco anos.

A suspensão da prescrição é outra coisa. Segundo Machado (2007, p. 246), significa “paralisar o seu curso enquanto perdurar a causa da suspensão. O prazo já decorrido perdura, e uma vez desaparecida a causa da suspensão o prazo continua em curso.”

As causas suspensivas do prazo prescricional são aquelas que suspendem a exigibilidade do crédito tributário devidamente constituído, previstas no art. 151, do Código Tributário Nacional.

3.5 Prazos extintivos para repetição de indébito

O direito de pleitear a restituição dos valores indevidamente pagos a título de tributos não é *ad perpetum*. Extingue-se em cinco anos contados a partir da data em que se extingue, definitivamente, o crédito tributário ou 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. Este prazo encontra-se previsto no Código Tributário Nacional, no art. 168:

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

Previu ainda o Código, no art. 169, que nos casos em que tenha havido opção pela esfera administrativa para pleitear a restituição o *solvens* terá mais dois anos para ingressar em juízo, após a decisão administrativa denegatória de seu pedido: “Art. 169. Prescreve em 2 (dois) anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição.”

Da leitura dos dispositivos legais acima, nota-se que o legislador nacional definiu como prazo prescricional, o prazo de dois anos (art. 169), porém, não cuidou de definir a natureza do prazo de cinco anos estabelecido no art. 168.

De acordo com Amaro (2007, p.429), o legislador, aparentemente, deu ao prazo de cinco anos a natureza decadencial, e ao de dois anos o caráter prescricional. Segundo o mesmo autor não há motivo para essa diversidade de tratamento, pois entende que o elemento distintivo dos casos de prescrição e de decadência deve ser a natureza do direito, e não os detalhes formais com que este possa estar guarnecido.

Carvalho (2000, p.453), por sua vez, define que é um prazo de decadência, que fulmina o direito de pleitear o retorno.

Essa questão é tratada e explicada da seguinte forma por Cerqueira (2000, p. 361):

A decadência ou a prescrição se referem, no campo da repetição, ao direito subjetivo de perceber o próprio indébito, e não apenas ao reconhecimento do mesmo. Este direito ao reconhecimento é realmente só instrumento, uma etapa a ser seguida para efetivar o direito subjetivo ao indébito; está, aquele, abrangido neste último, e em função disso somente cabe falar em extinção da obrigação efectual de devolução.

(...)

O art. 168 do CTN refere-se ao prazo para postular o reconhecimento do indébito, mas este direito instrumental, como já ficou patente, está incluído no próprio direito subjetivo ao indébito. Ora, óbvio que se tem de distinguir enunciado prescricional de norma jurídica, e *mens legislatoris* de *mens legis*; contudo, não se deve deixar de registrar que, pelo mencionado artigo, parece ter pretendido o legislador estabelecer prazo para a postulação do reconhecimento do indébito na esfera administrativa, desconsiderando que o particular possa recorrer ao Judiciário independentemente de ter postulado tal reconhecimento perante a Administração. Pois bem, em termos rigorosos, este mesmo prazo há de ser estendido, inabalavelmente, tanto ao pleito administrativo quanto ao judicial. A definição sobre se tratar de prazo de decadência (pleito administrativo) ou de prescrição (pleito judicial) dependerá de um ou de outro referencial.

Após tais considerações, não obstante à falta de definição do legislador complementar sobre a natureza do prazo estabelecido no art. 168, do Código, considerando as diferenças conceituais acerca da decadência e prescrição, antes abordadas, há de se concluir que o referido prazo de cinco anos deva ser tratado como prazo decadencial, pois é prazo que extingue o próprio direito de requerer a restituição dos valores indevidamente pagos e não a pretensão em obter a referida restituição.

Contudo, a teor do princípio constitucional da inafastabilidade do Poder Judiciário, não há necessidade de pedido de restituição na via administrativa, podendo *o solvens*, recorrer

diretamente ao judiciário para obter a restituição. Assim, o prazo de cinco anos aplica-se à propositura pelo sujeito passivo da ação de repetição de indébito, que passaria a ter natureza de prazo prescricional.

Outra questão controversa quando da análise dos termos dos arts. 168 e 169, diz respeito à definição dos marcos iniciais para que se pleiteie a restituição, sobretudo no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. O Código Tributário Nacional definiu como *dies a quo* a data de extinção do crédito tributário do pagamento indevido, quando em face da legislação tributária aplicável ou das circunstâncias que cercam o fato gerador (art. 168, I, que nos interessa neste trabalho), que vem a ser o mesmo que a data da efetivação do pagamento indevido. Variará conforme varie o evento causador do indevido pagamento. Isto é, “torna-se imprescindível verificar a que espécie de lançamento está subordinado o tributo, pois em função disso é que se poderá determinar quando se deu a extinção do crédito tributário, iniciando-se os aludidos prazos.” (CERQUEIRA, 2000, p. 365)

Assim, sendo o fundamento da restituição o pagamento indevido espontâneo tido como aquele efetuado em erro quanto à identificação do sujeito passivo, quanto à determinação da alíquota aplicável, ou ao cálculo do montante do débito ou ainda na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento, o termo inicial do prazo decadencial será a data da extinção do crédito tributário, a teor do art. 156, inciso I, do Código Tributário Nacional, no instante em que é realizado o pagamento indevido, e prescinde qualquer homologação posterior.

Restava dúvida em relação aos tributos aos quais atribui a lei ao contribuinte as atividades de apuração e pagamento antecipado. Essas atividades são exercidas sob ulterior condição resolutória, nos termos do artigo 150, § 1º do Código Tributário Nacional - de homologação, por parte da autoridade administrativa legalmente incumbida desse mister.

No caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a doutrina e jurisprudência dominantes consideravam extinto o crédito tributário na data da homologação pelo Fisco do lançamento realizado pelo sujeito passivo. Este fato jurídico, isto é, a homologação, seria o termo *a quo* da decadência do direito do contribuinte de pleitear a repetição de indébito, consoante se infere de reiteradas decisões do Superior Tribunal de Justiça, das quais são exemplos o Recurso Especial nº 584.970, publicado no DJU de 1.7.2004, e o Agravo Regimental nº 480068, publicado no DJU de 14.6.2004, cujas ementas seguem abaixo:

(...) A 1ª Seção do STJ, no julgamento do ERESP 435.835/SC, Rel. P/o acórdão Min. 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 indébito (...)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL.

1. Versando a lide tributo sujeito a lançamento por homologação, a prescrição da ação de repetição/compensação de valores indevidamente recolhidos deve obedecer ao lapso prescricional de 5 (cinco) anos contados do término do prazo para aquela atividade vinculada, a qual, sendo tácita, também se opera num quinquênio.

2. O E. STJ reafirmou a cognominada tese dos 5 (cinco) mais 5 (cinco) para a definição do termo *a quo* do prazo prescricional, nas causas *in foco*, pela sua Primeira Seção no julgamento do ERESP nº 435.835/SC, restando irrelevante para o estabelecimento do termo inicial da prescrição da ação de repetição e/ou compensação, a eventual declaração de inconstitucionalidade do tributo pelo E. STF.

3. Conseqüentemente, o prazo prescricional para a repetição ou compensação dos tributos sujeitos a lançamento por homologação começa a fluir decorridos 5 (cinco) anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio computado desde o termo final do prazo atribuído ao Fisco para verificar o quantum devido a título de tributo.

4. Agravo regimental a que se nega provimento.

Do mesmo modo, Machado (2007, p. 229), ao comentar sobre o pagamento antecipado e homologação do lançamento, esclarece: “Em se tratando, porém, de pagamento antecipado, que ocorre nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o que extingue o crédito tributário não é o pagamento, mas a homologação.”

O cômputo do prazo para pleitear a repetição do indébito nos tributos sujeitos a lançamento por homologação é assim explicado por Coelho (2003, p. 468):

Na hipótese dos incisos I e II, ou seja, pagamento indevido no momento mesmo do ato, o direito de pedir a restituição caduca em cinco anos a contar da data de extinção, por qualquer forma, do crédito tributário. Observe-se, no entanto, uma peculiaridade, decorrente do próprio sistema do CTN. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a extinção do crédito tributário ocorre pela homologação, expressa ou tácita, do pagamento. E o prazo para homologar, já vimos, é de cinco anos a contar do fato gerador, a teor do art. 150, § 4º:

(...)

Como a Fazenda Pública nunca homologa expressamente, considera-se extinto o crédito tributário cinco anos após ocorrido o seu fato gerador (homologação tácita).

Assim sendo, o prazo de cinco anos para exercer o direito de pedir a restituição tem como *dies a quo* justamente o *dies ad quem* da Fazenda Pública para homologar o crédito restituendo.

O Superior Tribunal de Justiça, da mesma forma, pacificou entendimento no sentido de que se devem computar cinco anos a partir do pagamento indevido, que é quando se dá a homologação tácita, somados de mais cinco anos referentes ao prazo que o Código fixou, consagrando, assim a conhecida tese dos cinco mais cinco, conforme se depreende da ementa do julgamento do EREsp 449.751/PR, relator o Min. José Delgado, em 24/3/2004:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. COMPENSAÇÃO. PIS. ART. 66, LEI Nº 8.383/91. PRESCRIÇÃO/DECADÊNCIA. TERMO INICIAL DO PRAZO. PRECEDENTES.

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

(...)

No entanto, a Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005 irrompeu com esse entendimento, para definir como marco prescricional da ação de repetição de indébito, não a data da homologação do lançamento pelo Poder Público, mas a do pagamento antecipado efetuado pelo contribuinte, a que se refere o § 1º, do Art. 150 do Código Tributário Nacional, conforme será abordado na seqüência deste trabalho.

4 O ARTIGO 3º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118, DE 9 DE FEVEREIRO DE 2005. NORMA INTERPRETATIVA?

4.1 Modificações introduzidas pelo art. 3º da LC 118/2005

Conforme explicado no capítulo anterior, no caso de tributos lançados por homologação, doutrina e jurisprudência, lastreadas na chamada tese dos “cinco mais cinco consagrada pelo Superior Tribunal de Justiça”, sedimentaram interpretação segundo a qual o contribuinte possuía o direito de pleitear a restituição no prazo de cinco anos a contar da homologação pelo Fisco, que poderia ocorrer expressa ou tacitamente, dentro do prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, na forma disposta no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional. Daí a denominação “tese dos cinco mais cinco”: cinco anos a contar do fato gerador para o Fisco homologar, expressa ou tacitamente, o lançamento; mais cinco anos a contar da homologação para o contribuinte pleitear a restituição que julgar devida. Isso porque se considerava consumada a extinção do crédito tributário com a homologação, expressa ou tácita, do lançamento.

O art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005, a pretexto de interpretar dispositivo do Código Tributário Nacional, irrompeu com esse entendimento consolidado pela doutrina e jurisprudência, notadamente com o entendimento consagrado pelo Superior Tribunal de Justiça, órgão jurisdicional competente para decidir em última instância sobre questões relacionadas à interpretação de lei federal, como no caso sob foco. E o art. 4º da mesma Lei, reportando-se ao Art. 106, I, do Código Tributário Nacional, determinou a incidência retroativa da interpretação consignada no art. 3º, de forma a atingir eventos jurídicos consumados antes da sua vigência.

O referido artigo tem redação assim posta:

Art. 3º. Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação,

no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.

A seguir, no art. 4º, da mesma Lei Complementar n. 118, está determinado:

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

Como bem observa Marins (2005, p. 440), “sob pretexto de promover interpretação autêntica do art. 168, I, do CTN, a LC nº 118/2005 busca obter os efeitos retroativos previstos pelo art. 106 do CTN quando se trate de lei expressamente interpretativa.”

Em face das disposições legislativas anunciadas, verifica-se que o artigo 3º acima contém disposição que pretendia ser de natureza interpretativa, caracterizando o tipo de interpretação autêntica, impondo, em consequência, uma interpretação autêntica ao inciso I do art. 168 do Código Tributário Nacional.

A lei interpretativa tem merecido cuidadoso estudo doutrinário. Passemos a analisar alguns pronunciamentos a respeito.

4.2 Princípio da irretroatividade da lei tributária

Antes de aventar a questão acerca da lei interpretativa, cumpre abordar um tema fundamental, qual seja, o princípio da irretroatividade, importante instituto para a consolidação e segurança das relações jurídicas.

Verifica-se que vigora na ordem jurídica brasileira o Princípio da Irretroatividade da Lei, positivado, dentre outros dispositivos, no art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal. Trata-se de um dos mais relevantes alicerces de outro princípio de maior amplitude: o da Segurança Jurídica.

Os diversos Tribunais Pátrios, inclusive o Supremo Tribunal Federal, ao tratarem da questão da retroatividade de leis, vem manifestando entendimento de sua possibilidade

jurídica, desde que haja menção expressa no texto legal e respeite-se o direito adquirido, o ato jurídico perfeito ou a coisa julgada. Nesse sentido, transcreve-se Ementa do Superior Tribunal Federal.

(...) o dispositivo ora impugnado, ao declarar a ineficácia retroativa da criação do Conselho Estadual também viola, diretamente, o inciso XXXVI do artigo 5º da mesma Carta Magna, o qual veda a retroatividade que alcance direito adquirido e ato jurídico perfeito, vedação a que estão sujeitas também as normas constitucionais estaduais.¹

Esse entendimento é compartilhado por ilustres autores e doutrinadores tais como Silva (1998), segundo quem:

Vale dizer, portanto, que a Constituição não veda a retroatividade da lei, a não ser da lei penal que não beneficie o réu. Afora isto, o princípio da irretroatividade da lei não é de Direito Constitucional, mas princípio geral de Direito. Decorre do princípio de que as leis são feitas para vigorar e incidir para o futuro. Isto é: são feitas para reger situações que se apresentem a partir do momento em que entram em vigor. Só podem surtir efeitos retroativos quando elas próprias o estabeleçam (vedado em matéria penal, salvo a retroatividade benéfica ao réu), resguardados os direitos adquiridos e as situações consumadas evidentemente.

Da análise do instituto "lei" em sua essência, fácil constatar-se que não é compatível com a possibilidade de vigência retroativa. A lei nada mais é do que um retrato da vontade da sociedade, por conseguinte, enquanto perdura uma lei que disciplina determinada matéria, pode presumir-se que a vontade da sociedade era de que aquela normatização fosse a aplicável ao tema tratado. Quando é aprovada nova lei versando sobre matéria anteriormente disciplinada de forma diversa, pode-se concluir que a vontade da sociedade é que, somente a partir daquele momento, recebesse aquele tema, nova normatização.

E nem sequer poderia ser de forma diversa, mesmo porque um dos objetivos do Direito é o de assegurar a segurança jurídica, posto que disciplina as relações humanas de forma a possibilitar uma certa previsibilidade em relação a circunstâncias futuras, o que efetivamente não ocorreria caso pudesse uma norma retroagir.

¹ STF, Tribunal Pleno, ADI n.º 596/RJ, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 07.05.1993

A Lei de Introdução do Código Civil dispõe que a lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada. Portanto, segundo a Lei de Introdução do Código Civil, uma lei, depois de promulgada, tem efeito imediato e geral (nunca retroativo), contudo, deve sempre respeitar o ato jurídico perfeito, o direito adquirido ou a coisa julgada.

Há o entendimento de que a Constituição da República de 1988, por ter expressamente mencionado a lei penal ao falar em irretroatividade, excetuando a norma penal benigna, e se omitido em relação às demais normas, implicitamente permitiu que houvesse retroatividade de normas não penais, desde que respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada.

O princípio da irretroatividade da lei tributária é corolário do princípio constitucional geral de que a lei nova não pode vir a prejudicar direitos já adquiridos e atos jurídicos aperfeiçoados.

Encontra-se exposto no art. 150, III, alínea "a", da Constituição Federal, fazendo parte do rol dos princípios limitadores ao poder de tributar do Estado.

Conforme disposto no mencionado dispositivo, fica estabelecida proibição da cobrança de tributo em relação a fato gerador ocorrido antes da vigência da lei que o institui ou o majora.

Segundo Coelho (1995, p. 319), “a irretroatividade da lei fiscal, salvo quando interpretativa ou para beneficiar, é princípio geral de direito do Direito, sendo que não seria de fundamental importância que o legislador constituinte o mencionasse na parte das vedações ao poder de tributar.”

Não é demais lembrar explicação de Machado (2007, p. 127), para quem “a rigor não se devia falar de aplicação retroativa, pois na verdade a lei não retroage. Nada retroage, posto

que o tempo é irreversível. Quando se diz que a lei retroage, o que se quer dizer é que lei pode ser utilizada na qualificação jurídica de fatos ocorridos antes do início de sua vigência.”

Em que pese o fato de o princípio da irretroatividade tributária estar expresso na Constituição Federal, entende Amaro (2007, p.118) que o texto constitucional não foi feliz em mencionar fatos geradores. Assevera que fato anterior à vigência da lei que institui o tributo não é gerador, haja vista que somente se pode falar em fato gerador anterior à lei quando esta aumente tributo. Assim, finaliza concluindo que a Constituição pretende, obviamente, é vedar a aplicação da lei nova, que criou ou aumentou tributo, a fato pretérito, que, portanto, continua sendo não-gerador de tributo, ou permanece como gerador de menor tributo, segundo a lei da época de sua ocorrência.

Ademais, o ilustre autor analisa o princípio da irretroatividade da lei tributária sob três óticas: a) redução ou dispensa do pagamento do tributo; b) criação ou aumento do tributo; c) e a possibilidade da retroatividade da lei tributária interpretativa.

Primeiramente, quanto à possibilidade da lei de reduzir ou dispensar o pagamento do tributo em relação a fatos do passado, afirma que essa possibilidade somente poderia ocorrer de maneira expressa e cautelosa, respeitando o princípio da igualdade.

No âmbito da criação ou aumento do tributo, torna-se imperiosa a aplicação do princípio. A lei não poderá retroagir, aplicando-se tão somente a fatos futuros, ou seja, posteriores ao momento de entrada em vigor da lei nova. Caso contrário, isto é, atingindo fatos passados, estará incorrendo em inconstitucionalidade, por ferir o princípio irretroatividade da lei criadora ou majoradora do tributo.

Com efeito, cabe trazer ao trabalho o seguinte posicionamento de Carvalho (2000, p. 157):

(...) o enunciado normativo que protege o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, conhecido como princípio da irretroatividade das leis, não vinha sendo, é bom que se reconheça, impedimento suficientemente forte para obstar certas iniciativas de entidades tributantes, em especial a

União, no sentido de atingir fatos passados, já consumados no tempo, debaixo de plexos normativos segundos os quais os administrados orientaram a direção de seus negócios.

Quanto à questão da retroatividade da lei tributária, o próprio Código Tributário excepciona a regra da irretroatividade, a teor de seu art. 106, I, que prevê aplicabilidade pretérita da lei quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.

Segundo explicação de Amaro (2007, p. 200):

O Código Tributário Nacional imaginou ser possível abrir a possibilidade de retroação das leis ditas *interpretativas*, a pretexto de que, tratando-se de “interpretação autêntica” (ditada pelo próprio legislador), a lei nova “apenas” objetivaria “aclarar” o sentido da lei anterior, devendo, por essas razões, aplicar-se o preceito interpretativo retroativamente, desde o momento em que principiou vigorar a lei interpretada.

Finalmente, em matéria de tributária, o princípio da irretroatividade opera de forma absoluta quando se pretende instituir, majorar ou reduzir tributo, resguardando o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Sendo esta regra excepcionada no caso das leis interpretativas.

4.3 Lei Interpretativa: Existência, Validade e Eficácia

“Interpretar a norma jurídica consiste em identificar o seu sentido e alcance.”

(AMARO, 2007, p. 205)

Para Machado (2007, p. 130),

A interpretação é atividade lógica pela qual se determina o significado de uma norma jurídica. O intérprete não cria, não inova, limitado-se a considerar o mandamento legal em toda a sua plenitude, declarando-lhe o significado e o alcance.

De acordo com a doutrina, a interpretação do direito quanto à fonte classifica-se em três espécies, isto é, a autêntica, a doutrinária e a jurisprudencial.

A interpretação autêntica, de interesse deste trabalho, é a efetuada pelo legislador. Por essa razão é denominada, também, de interpretação legislativa. Ela decorre do próprio órgão que emitiu o ato normativo.

A interpretação autêntica ou legislativa só será considerada como existente, válida e eficaz se o órgão que a emitiu estampar primeiramente competência constitucional para editar o regramento interpretado, e, em segundo lugar, revestir-se os seus objetivos de razoabilidade e conformidade com a pretensão exposta.

Em sede de Direito Constitucional, Moraes (2006), defende que a interpretação é autêntica quando realizada pelo próprio legislador e ocorrerá na hipótese de lacuna ou obscuridade do texto legal publicado. Assim, o legislador editará nova lei que concederá o sentido exato ou preencherá alguma lacuna à norma anteriormente promulgada ou afastará alguma obscuridade do seu texto e será denominada de norma interpretativa.

Como esclarece Carvalho (2000, p. 92):

As leis Interpretativas exibem um traço bem peculiar, na medida em que não visam à criação de novas regras de conduta para a sociedade, circunscrevendo seus objetivos ao esclarecimento de dúvidas levantadas pelos termos da linguagem da lei interpretada. Encaradas sob esse ângulo, despem-se da natureza inovadora que acompanha a atividade legislativa, retroagindo ao início da vigência da lei interpretada, explicitando com fórmulas elucidativas sua mensagem antes obscura.

Por essência, as leis interpretativas não introduzem, e nem podem introduzir, nenhum elemento novo no sistema normativo. Devem se limitar a esclarecer o significado do dispositivo interpretado, a fim de garantir a plena eficácia deste. Esta interpretação prevalece em relação a todos os atos e fatos ocorridos desde o início da vigência da lei interpretada, e isso efetivamente não implica em retroatividade, posto que não se está criando nenhuma nova situação jurídica para vigorar no passado.

Se a lei interpretativa inovar em relação à matéria, deixará de ser interpretativa em relação aos dispositivos inovados, que não terão eficácia "retroativa", posto que não cabe, a

título de interpretar lei anteriormente promulgada, criar-se ou alterar-se instituto ou norma jurídica.

Com efeito, a Lei Complementar nº 118/2005, em seu art. 3º, aduz ser interpretativa do art. 168, I do Código Tributário Nacional. Apesar da menção expressa no texto normativo acerca da sua destinação (interpretar o art. 168, I do Código Tributário), impõe averiguar se, na essência, o referido dispositivo possui de fato conteúdo interpretativo.

A possibilidade de retroação da lei tributária interpretativa não é unânime na doutrina, tanto no tocante a sua existência no ordenamento jurídico, quanto no seu pretense efeito retroativo. Cabe ressaltar o raciocínio de Machado (2007, p. 127) que diz que:

Juristas autorizados afirmam que toda lei, mesmo que se afirme expressamente interpretativa, ou inova ou é inútil. Essa tese tem sido sustentada por tributaristas de grande expressão como doutrinadores, e tem inegável consistência, especialmente sob o enfoque da lógica formal.

Por outro lado, avalia que o art. 106, I do Código Tributário Nacional não foi ainda declarado inconstitucional, de modo que continua integrando nosso ordenamento jurídico.

Acolhe, portanto, a existência de leis meramente interpretativas, que não inovariam propriamente, mas apenas se limitariam a esclarecer dúvidas atinentes ao dispositivo anterior. Entretanto, ressalta que o Estado não pode valer-se de seu poder para legislar para alterar, em seu benefício, relações jurídicas já existentes.

Maximiliano (1999, p.93) sinaliza que a interpretação autêntica, realizada pelo próprio poder que criou o ato normativo, ou seja, o Legislativo, "arranha o princípio de Montesquieu", uma vez que "transforma o legislador em juiz; aquele toma conhecimento de casos concretos e procura resolvê-los por meio de uma disposição geral". Reforça que:

(...) se a lei tem defeitos de forma, é obscura, imprecisa, faça-se outra com caráter franco de disposição nova. Evite-se o expediente perigoso e retrógrado, a exegese por via de autoridade, irretorquível, obrigatória para os próprios juizes; não tem mais razão de ser; coube-lhe preponderante outrora, evanescente hoje. (MAXIMILIANO, 1999, p. 93)

Nessa linha de pensamento é o escólio do ex-ministro do Supremo Tribunal Federal Carlos Mário da Silva Velloso², que trouxe importantes reflexões em seu artigo "O princípio da irretroatividade da lei tributária", vejamos:

A questão deve ser posta assim: se a lei se diz interpretativa e nada acrescenta, nada inova, ela não vale nada. Se inova, ela vale como lei nova, sujeita ao princípio da irretroatividade. Diz-se ela que retroage, incorre em inconstitucionalidade e, por isso, nada vale. Desta forma, não há falar, na ordem jurídica brasileira, em lei interpretativa com efeito retroativo.

É defendido o entendimento que quando o legislador, por meio de interpretação autêntica, pretende modificar entendimento dado pelo Poder Judiciário, fere o Princípio da separação dos Poderes. Silva Neto (2005), em comentário ao art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005, recomenda a sua exclusão do mundo jurídico, por se tratar de norma com falso caráter interpretativo:

Normas de feição falsamente "interpretativo" expedidas pelo Legislativo, como a comentada, deveriam ser repelidas pelo Judiciário, tendo em vista ferirem o princípio constitucional da separação dos poderes. Afinal, o legislador pretendeu inovar o sistema jurídico por meio do condicionamento do intérprete a uma exegese diversa, em sentido e alcance, da que havia sido conferida pelo próprio Poder Judiciário.

Importa ainda lição de Amaro (2007, p. 201), que em sua obra relata:

A doutrina tem-se dedicado à tarefa impossível de conciliar a retroação da lei interpretativa com o princípio constitucional da irretroatividade, afirmando que a lei interpretativa deve limitar-se a "esclarecer" o conteúdo da lei interpretada, sem criar obrigações novas, pois isso seria inconstitucional.

Não obstante aos diversos entendimentos e teses acima, na atual estrutura do nosso ordenamento jurídico, há a possibilidade da interpretação autêntica ou legislativa ser aplicada pelo Poder Legislativo.

O Legislativo, sem que se tenha como cometido extrapolação de Poder, pode aprovar lei visando interpretar lei anterior, total ou parcial. Esta nova lei submete-se ao mesmo

² VELLOSO, Carlos Mário da Silva. **O princípio da irretroatividade da lei tributária** in RTDP 15:13/23.

processo legislativo adotado para a lei interpretada e sujeita-se, também, à sanção ou veto do Executivo. Ocorrendo o veto, ela enfrenta o reexame do Legislativo que poderá manter o veto ou promulgá-la.

A norma interpretativa oriunda do Poder Legislativo deve seguir o mesmo processo que foi adotado para a criação da lei interpretada. Em consequência, se a interpretação for de uma Lei Complementar, a lei interpretativa deverá seguir o processo legislativo da Lei Complementar; se de uma lei ordinária, seguir-se-á o mesmo processo de aprovação da lei ordinária; se de uma lei delegada o processo legislativo será o que foi adotado para a lei delegada interpretada; se a interpretação for de um decreto legislativo ou de uma resolução, o processo será o mesmo que foi adotado para surgir o decreto legislativo e a resolução interpretados.

Em que pese toda a discussão relacionada às leis interpretativas, estas normas fiscais têm natureza predominantemente declaratórias de direitos já assegurados pelas normas anteriores, devendo, sempre, operar em favor da segurança jurídica, integrando-se com o sistema jurídico vigente. Portanto, o dispositivo nunca poderá ser utilizado de forma isolada.

Destarte, para a utilização do mencionado dispositivo, deverão ser analisadas, de forma criteriosa, as suas hipóteses justificadoras. Caso não fiquem comprovados os pressupostos de validade, restará caracterizado manifesto desvio de finalidade, além de inequívoca violação ao próprio art. 106, I do Código Tributário Nacional.

Costa (2005, p. 100) chama atenção para a possibilidade das leis interpretativas virem a ser mal utilizadas. Acentua:

Como todas as demais normas, aquelas interpretativas estarão sempre sujeitas ao crivo do Poder Judiciário, inclusive, preliminarmente, ao exame de validade quanto ao próprio pressuposto de sua edição. Se o legislador qualificar, falsamente, a lei nova interpretativa, somente para lhe imprimir o desejo de feito retroativo, caberá ao Poder Judiciário afastar tal pretensão. Sob outro enfoque, mesmo que as leis interpretativas tenham tão-somente a finalidade de "esclarecer" uma lei anterior, ela sempre inovará no mundo jurídico, visto que, após sua edição, não mais haverá a obscuridade até então existente, restando explicitado o real conteúdo do dispositivo interpretado.

Portanto, as chamadas leis interpretativas só são plenamente válidas quando tratarem, efetivamente, de norma regulando matéria que demandava tal providência. Demais disso, nunca poderão retroagir para prejudicar os contribuintes, haja vista os princípios constitucionais da irretroatividade e da segurança jurídica.

O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou, entendendo ser perfeitamente aplicável o art. 106, I, do Código Tributário Nacional, desde que não venha a prejudicar os contribuintes. Nesse sentido, cabe trazer à colação os seguintes julgados:

TRIBUTÁRIO. SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES (SIMPLES). APLICAÇÃO DA LEI NO TEMPO.

1. A lei tributária mais benéfica e aquelas meramente interpretativas retroagem, a teor do disposto nos incisos I e II, do art. 106, do CTN 2. O § 4º introduzido pela Lei n.º 9.528/97 no art. 9º, da Lei n.º 9.317/96, ao explicitar em que consiste "a atividade de construção de imóveis", veicula norma restritiva do direito do contribuinte, cuja retroatividade é vedada.
2. "Consoante o disposto no artigo 8º, parágrafo 2º da Lei n.º 9.317/96, a opção da pessoa jurídica pelo SIMPLES, submeterá a optante à esta sistemática, a partir do primeiro dia do ano-calendário subsequente." (REsp n.º 329892/RS, Rel. Min. Garcia Vieira, DJ de 05.11.2001)
3. Recurso especial improvido.³

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. INSUMOS. ISENÇÃO. CREDITAMENTO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. LEI Nº 9.779/99.

1. Até que seja totalmente implementada a Reforma Tributária e criado o IVA; Imposto sobre o Valor Agregado (o que ocorrerá somente em 2007), valerá a regra da não-cumulatividade, que encontra assento constitucional.
2. A Lei nº 9.779/99, por força do assento constitucional do princípio da não-cumulatividade, tem caráter meramente elucidativo e explicitador. Apresenta nítida feição interpretativa, podendo operar efeitos retroativos para atingir a operações anteriores ao seu advento, em conformidade com o que preceitua o artigo 106, inciso I, do Código Tributário Nacional, segundo o qual "a lei se aplica a ato ou fato pretérito" sempre que apresentar conteúdo interpretativo.
3. Se a Lei nº 9.779/99 apenas explicita uma norma constitucional que é auto-aplicável (princípio da não-cumulatividade) não há razão lógica, nem jurídica, que justifique tratamento diferenciado entre situações fáticas absolutamente idênticas, só porque concretizada uma antes e outra depois da lei.
4. Recurso especial improvido.⁴

³ STJ, REsp nº 440.994, Rel. Min. Luiz Fux, DJ em 24.03.2003.

⁴ STJ, REsp nº 435.783, Rel. p/ Acórdão Min. Castro Meira, DJ em 03.05.2004.

Diante de tudo quanto foi exposto, entende-se que a denominada interpretação autêntica ou legislativa, que origina a lei interpretativa, não constitui um verdadeiro processo interpretativo da lei quando aplicada a um fato concreto, pois cabe ao Judiciário este processo.

Na verdade, a lei interpretativa busca a manifestação expressa da vontade do legislador, isto é, do próprio criador da lei interpretada. O que pretende a lei interpretativa é fazer prevalecer, de modo imperativo, a vontade de quem emitiu o comando normativo, passando a ditar como a norma deve ser aplicada, sem abrir espaço para, em tese, o Poder Judiciário visualizá-lo, em face de cada caso concreto, de modo diferente.

Não é verdade, porém, que a lei interpretativa impeça de o Poder Judiciário fazer prevalecer o seu entendimento. Além da lei que se pretende interpretar por outra norma continuar merecedora de análise pelo Poder Judiciário, a própria lei interpretativa sujeita-se, também, a ser interpretada.

4.4 O questionamento

O art. 3º da lei complementar n. 118, de 09 de fevereiro de 2005, é, realmente, lei interpretativa ou inova o ordenamento jurídico tributário? Há efeitos do art. 3º na jurisprudência do superior tribunal de justiça sobre o prazo prescricional que entende ser aplicável para a repetição de indébito tributário?

A Lei Complementar nº 118, de 2005, alterou alguns dispositivos do Código Tributário Nacional. Cumpre ressaltar que os dispositivos tratados por essa Lei Complementar praticamente em sua totalidade referem-se a temas relacionados àqueles regulados pela "Lei de Falências"⁵, tendo ambos os projetos tramitado conjuntamente no Congresso Nacional.

⁵ BRASIL, Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005. Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. Diário Oficial da União, Brasília, Distrito Federal, pub. 09 de fev. de 2005.

Entretanto, os arts. 3º e 4º da Lei Complementar disciplinam matéria que não guarda qualquer relação com a Lei nº 11.101/2005.

Vislumbra-se que o artigo 3º da Lei Complementar nº 118/2005 se auto denomina norma interpretativa trazendo para si a aplicação do art. 106, I do Código Tributário Nacional. Assim, buscou-se interpretar retroativamente o art. 168, I, do Código Tributário Nacional, determinando que o prazo para restituição de indébito, nos casos dos tributos submetidos a lançamento por homologação, fosse contado da data do pagamento indevido, e não da data da extinção do crédito tributário pela homologação tácita, conforme já pacificado na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Portanto, acarretaria um grande prejuízo para os contribuintes, uma vez que o prazo para pleitear a respectiva devolução esgotar-se-ia em cinco anos, e não mais em dez anos, como vinha ocorrendo com a consolidação da tese dos “cinco mais cinco”, já explicada.

Com o advento da Lei Complementar 118/2005, inúmeras divergências surgiram quanto à verdadeira natureza do art. 3º da mencionada lei. Embora traga em seu comando sua estrita finalidade de aclarar o sentido do art. 168, I do Código Tributário, muitos duvidam do seu real sentido, e da verdadeira *mens legislatoris*. Sobre a matéria, elucida Costa (2005, p. 106):

O art. 3º da LC 118/2005 contrariou o disposto no próprio artigo art. 106, I do CTN em que pretendeu se fundamentar, por ser manifestamente incabível a edição de lei interpretativa tendo por objeto dispositivo legal que já fora exhaustivamente interpretado pelo Poder Judiciário, em especial quando a suposta interpretação pretendida mostra-se contrária a jurisprudência atinente ao tema.

Sustenta, ainda, o referido autor, que o dispositivo em questão seria inconstitucional, visto que pretende contornar a jurisprudência já consolidada acerca da matéria, incorrendo em claro desvio de finalidade e abuso de poder legislativo, desrespeitando a competência do Poder Judiciário, além de desobedecer à orientação firmada pelo Superior Tribunal de Justiça.

Ademais, aduz violação aos princípios da independência e harmonia dos poderes, segurança jurídica, irretroatividade, boa-fé, moralidade e isonomia.

Nesse sentido, Uelze e Tamanaha (2007) entendem que o mencionado dispositivo ao buscar interpretar o inciso I do artigo 168 do Código Tributário pretende alterar não apenas o prazo de prescrição; em clara afronta ao princípio da tripartição dos poderes ou funções, mas a própria natureza das exações fiscais, através da equiparação de institutos distintos como o pagamento antecipado e o crédito tributário, como se tributos por homologação ou de ofício fossem a mesma coisa, o que não se admite.

A grande dúvida era saber os efeitos produzidos pelo art. 3º da Lei Complementar nº 118, de 09 de fevereiro de 2005, na jurisprudência assentada pelo Superior Tribunal de Justiça, há mais de dez anos.

O art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005, na pretensão de interpretar o inciso I do art. 168 do Código Tributário Nacional, afirma 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 § 1º do artigo 150 do Código Tributário Nacional.

Ora, como examinado, a regra existente é a de que, em se tratando de lançamento por homologação, o pagamento antecipado pelo obrigado extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento (art. 150, I, CTN).

As modalidades de extinção do crédito tributário são as previstas no art. 156 do Código Tributário Nacional, dentre as quais, o pagamento e pagamento antecipado e homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º.

Em face do art. 3º da Lei Complementar n. 118, de 2005, tem-se que o legislador, implicitamente, determina, em caso de pagamento antecipado no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, que a extinção do crédito tributário é definitiva, isto é, não está

mais sujeita a condição resolutória da ulterior homologação do lançamento, conforme dispõe o art. 150, I, Código Tributário Nacional.

Em sendo assim, temos lei nova, sem qualquer intenção interpretativa, portanto, sem qualquer condição de ser aplicada de modo retroativo aos atos e fatos pretéritos.

Na verdade, o art. 3º da Lei Complementar nº 118, de 2005, modificou a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema, como dito antes.

Assim, após extensos debates a respeito do caráter interpretativo do artigo 3º e, por conseguinte, da aplicação do art. 106, I do Código Tributário Nacional, no julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 327.043, em 27.04.2005, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça consolidou entendimento segundo o qual o mencionado dispositivo não é norma interpretativa, uma vez que não mais havia dúvida a respeito do significado dos dispositivos interpretados.

Com efeito, cabe destacar o seguinte trecho do brilhante voto do Ministro Teori Albino Zavascki⁶:

(...) 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 "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. 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 ocorrer a partir de sua vigência.

Com o julgamento do EREsp nº 327.043 começaram a surgir algumas dúvidas quanto o que realmente seria a "situação que venha a ocorrer a partir de sua vigência". Seria do pagamento indevido cuja restituição se requer, ou da distribuição da ação judicial na qual se pleiteia a restituição?

⁶ Voto do Min. Teori Albino Zavascki, no julgamento do EREsp 327.043/DF.

Entende Segundo (2007, p. 203), que o art. 3º da LC nº 118/2005 somente poderá ser aplicado aos pagamentos indevidos que forem realizados após a sua vigência, isto é, junho de 2005, ou a pagamentos anteriores, desde que o lapso remanescente para a consumação da prescrição for superior a cinco anos, devendo ser reduzido então para esse montante.

Atualmente, o Superior Tribunal de Justiça consolidou seu entendimento no sentido de que o art. 3º se aplicaria a situações que venham a ocorrer a partir de sua vigência.

Nesse sentido, os seguintes precedentes do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. COMPENSAÇÃO DE TRIBUTO DECLARADO INCONSTITUCIONAL PELO STF. LEI COMPLEMENTAR N. 118/2005 – INAPLICÁVEL. ART. 170-A DO CTN. NÃO-INCIDÊNCIA. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. VIÁVEL EXAME NA VIA ESPECIAL.

1. A controvérsia essencial dos autos restringe-se aos seguintes aspectos: a) incidência, *in casu*, do disposto na Lei Complementar n.118/2005, que alberga novel disposição sobre o termo inicial para o prazo prescricional de cinco anos para se pleitear a repetição de indébito; b) manifestação acerca do art. 97 do CTN; e c) incidência do art. 170 - A do CTN, como regra para autorizar a compensação de tributos ao fisco.

2. Inaplicável à espécie a previsão do artigo 3º da Lei Complementar n. 118, de 9 de fevereiro de 2005, uma vez que a Seção de Direito Público do STJ, na sessão de 27.4.2005, sedimentou o posicionamento segundo o qual o mencionado dispositivo legal se aplica apenas às ações ajuizadas posteriormente ao prazo de 120 dias (*vacatio legis*) da publicação da referida Lei Complementar (EResp 327.043/DF, Rel. Min. João Otávio de Noronha). Dessarte, na hipótese em exame, em que a ação foi ajuizada anteriormente ao início da vigência da Lei Complementar n. 118/2005, aplica-se o prazo prescricional de cinco anos, contados do fato gerador, acrescido de mais cinco anos, a partir da homologação tácita.

3. Descabe ao STJ examinar na via especial, nem sequer a título de pré-questionamento, eventual violação de dispositivo constitucional, tarefa reservada ao Supremo Tribunal Federal.

4. Não incide à espécie o disposto no art. 170-A do CTN, inserido por força da Lei Complementar n. 104/01, porquanto sua vigência se deu em momento ulterior à propositura da ação.

Agravo regimental improvido.⁷

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. DECRETOS-LEIS 2.445/88 E 2.449/88. PRESCRIÇÃO. CINCO ANOS DO FATO GERADOR MAIS CINCO ANOS DA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. INAPLICABILIDADE DO ART. 3º DA LC N. 118/2005. INÍCIO DA VIGÊNCIA SOMENTE APÓS 120 DIAS CONTADOS DA PUBLICAÇÃO. INTELIGÊNCIA DO ART. 4º DA MESMA LEI.

Está uniforme na 1ª Seção do STJ que, no caso de lançamento tributário por homologação e havendo silêncio do Fisco, o prazo decadencial só se inicia

⁷ STJ, AgRg no REsp 907.197/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 28.08.2007, DJ 10.09.2007 p. 214

após decorridos 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio, a partir da homologação tácita do lançamento. Estando o tributo em tela sujeito a lançamento por homologação, aplicam-se a decadência e a prescrição nos moldes acima delineados. O disposto no artigo 3º da Lei Complementar n. 118, de 09 de fevereiro de 2005 é inaplicável, uma vez que ainda não iniciada a sua vigência, a qual somente terá início após 120 dias contados da publicação, a teor do artigo 4º da mesma lei. Agravamento regimental não conhecido.⁸

Assim, o prazo de cinco anos deverá ser contado a partir do pagamento, e não da homologação expressa ou tácita, desde que a ação tenha sido proposta depois de 9 de junho de 2005 (120 dias após a publicação da Lei Complementar 118/05) e mesmo que o pagamento antecipado pelo contribuinte tenha sido realizado antes da vigência da lei. A saber:

(...) 21. Cumpre esclarecer que a retroatividade vedada na interpretação autêntica tributária é a que permite a retroação na criação de tributos, por isso que, *in casu*, trata-se de regular prazo para o exercício de ação, matéria estranha do cânone da anterioridade. (ADI MC 605/DF) Ademais, entrar em vigor imediatamente não significa retroagir, máxime porque a prescrição da ação é matéria confluyente ao direito processual e se confina, também, nas regras de processo anteriormente indicadas.

22. À míngua de pré-questionamento por impossibilidade jurídica absoluta de engendrar-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 indubidosa até então e ensejou a edição da LC 118/2005, constitucionalmente imune de vícios.

23. Embargos de Divergência conhecidos, porém, improvidos.⁹

Conclui-se, portanto, que o novo regramento da Lei Complementar n. 118, de 09 de fevereiro de 2005, somente será aplicável às ações ajuizadas após a entrada de sua vigência, ou seja, posteriormente a data de 09 de junho de 2005.

⁸ STJ, AgRg no Ag 653.771/SP, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 05.05.2005, DJ 13.06.2005 p. 255

⁹ STJ. AgRg nº 696.883/SE; Rel. Ministro Luiz Fux. Primeira Turma. DJ 01.08.2005, p. 340.

4.5 A inconstitucionalidade do art. 4º da Lei Complementar nº 118/2005

O art. 4º da Lei Complementar 118/2005, reportando-se ao Art. 106, I, do Código Tributário Nacional, determinou a aplicação retroativa do art. 3º, a saber:

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

Restou demonstrado que o art. 3º da Lei Complementar 118/2005 não possui caráter interpretativo. Trata-se de norma nova, substancialmente modificadora do ordenamento jurídico, e, como tal, apta a incidir exclusivamente sobre eventos ocorridos após a sua vigência. Ao determinar a aplicação retroativa desse dispositivo de conteúdo normativo inovador e não meramente interpretativo, o art. 4º da Lei 118/2005 incidiu em manifesta violação do art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal, que resguarda da aplicação da lei nova o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

A contrariedade ao texto constitucional deve ensejar o banimento do dispositivo em comento da ordem jurídica. Como adverte Baleeiro (1977, p. 387):

Lei que interpreta outra há de ser retroativa por definição no sentido de que lhe espanca as obscuridades e ambigüidades. Mas contaminar-se-á de inconstitucionalidade se, em matéria fiscal, criar tributos, penas, ônus ou vexames que não resultavam expressa ou implicitamente do texto interpretado.

Evidencia-se, por todos os ângulos de análise, a incompatibilidade do art. 4º da Lei em comento com o ordenamento normativo vigente. Destarte, em resente julgado, a Corte Especial, apreciando incidente de inconstitucionalidade acolheu voto proferido pelo Ministro Teori Albino Zavascki para declarar inconstitucional a expressão “observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional”, constante do art. 4º da Lei Complementar n. 118/2005, conforme a seguir:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PIS. BASE DE CÁLCULO. COMPENSAÇÃO. PRESCRIÇÃO DECENAL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF. AÇÃO AJUIZADA ANTERIORMENTE À VIGÊNCIA DA LC 118/2005. APLICAÇÃO RETROATIVA DA LC 118/05. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES.

1. Agravo regimental contra decisão que não proveu o agravo de instrumento, permanecendo o entendimento da Corte Estadual acerca do direito de compensação/restituição dos valores recolhidos a título de contribuição ao PIS.

2. O acórdão de origem afastou a preliminar de prescrição em razão da consolidação no âmbito do STJ da tese dos "cinco mais cinco". O *decisum a quo* ressaltou o entendimento jurisprudencial desta Casa de que o "o Art. 6º, parágrafo único, da LC 7/70 não se refere ao prazo para recolhimento da exação em tela, mas sim à base de cálculo, a qual corresponde ao faturamento dos seis meses anteriores à ocorrência do fato gerador, não comportando, por ausência de previsão legal, correção monetária" (ERESP 294796/SC, Min. Eliana Calmon, DJ 10.06.02, p. 135 e Eresp 255520/RS, Min. João Otávio De Noronha, DJ 01/07/05, p. 357).

3. À mingua de prequestionamento, não procedem os argumentos da agravante de que foram malferidos os dispositivos de n. 1º e 3º, inciso III, letra "b", da Lei n. 7.691/88. Não há como afastar a incidência do enunciado sumular de n. 282/STF.

4. Esta Corte já teve oportunidade de se manifestar sobre o tema, entendendo que "a base de cálculo do PIS semestral é o faturamento do sexto mês anterior ao fato gerador, não devendo essa base sofrer correção monetária" (REsp 794.717/SP).

5. Recentemente, a Corte Especial acolheu a Arguição de Inconstitucionalidade instaurada nos Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 644.736/PE, em julgamento realizado em data de 06/06/2007, ao assentar o posicionamento de que: a) o art. 3º da LC 118/05 só pode ter eficácia prospectiva, incidindo sobre situações que venham a ocorrer a partir de sua vigência; b) o art. 4º, segunda parte, da LC 118/05, que determina a aplicação retroativa do art. 3º, 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. Na espécie, a ação foi ajuizada em 08/09/1998, anteriormente, portanto, à vigência da Lei Complementar 118/2005.

7. Mantida a linha jurisprudencial desta Corte no tocante ao prazo prescricional para a repetição/compensação dos tributos sujeitos a lançamento por homologação começar a fluir uma vez decorridos 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio computado do termo final do prazo atribuído ao Fisco para realizar a homologação (ERESP 435.835/SC).¹⁰

¹⁰ STJ, AgRg no Ag 834.955 – SP, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, Julgado em 18.12.2007, DJ 25.02.2008, p. 1

5 CONCLUSÃO

A Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005, introduziu profunda alteração em toda a sistemática relativa à repetição de indébito de tributos sujeitos a lançamento por homologação ao pretender interpretar a regra disposta no Art. 168, I, do Código Tributário Nacional.

A despeito da expressa menção do seu caráter interpretativo, constatamos que, na verdade, o artigo 3º da Lei Complementar nº 118/2005 trata-se de dispositivo inovador na sistemática da contagem dos prazos para a repetição de indébito, pois trouxe entendimento diverso daquele consolidado por mais de dez anos pelo Poder Judiciário. Com efeito, o dispositivo trouxe uma redução drástica no prazo para os contribuintes pleitearem a restituição dos valores indevidamente pagos, no caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Verificarmos que o nosso ordenamento jurídico aceita as chamadas leis interpretativas em matéria tributária quando estas forem realmente interpretativas, ou seja, quando tiverem por objeto dispositivo cujo conteúdo realmente necessite de ser elucidado. Assim, é plenamente válida a disposição contida no art. 106, I, do Código Tributário Nacional. Contudo, entendemos que as leis interpretativas somente poderão retroagir quando não prejudicarem os contribuintes, haja vista os princípios constitucionais da irretroatividade e da segurança jurídica, entendimento esse pacífico na doutrina e na jurisprudência.

Neste sentido posicionou-se o Superior Tribunal de Justiça ao decidir que o novo regime determinado pelo art. 3º da Lei Complementar somente se aplica às situações que venham a ocorrer a partir de sua vigência, ou seja, incabível a sua aplicação retroativa.

Embora entendemos ser inconstitucional o dispositivo em questão, sob o argumento de que a pretensa interpretação do artigo 168, I do Código Tributário Nacional contornaria a jurisprudência já consolidada pelo Poder Judiciário, incorrendo em desvio de finalidade e

abuso de poder legislativo, violando, assim, dentre outros, os princípios constitucionais da independência e harmonia dos poderes, temos que ressaltar o atual entendimento do Superior Tribunal de Justiça, que entendendo ser constitucionalmente imune de vícios o art. 3º da Lei Complementar de nº 118/2005, decidiu pela aplicação prospectiva do dispositivo. E seguindo neste sentido, declarou recentemente inconstitucional a expressão “observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional” contida no art. 4º da Lei Complementar nº 118/2005, por total afronta aos princípios constitucionais da autonomia e independência dos Poderes e o da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada.

Conclui-se, portanto, que ao amparar os contribuintes mantendo o prazo prescricional de dez anos para pleitear a restituição ou compensação dos tributos lançados por homologação nas situações ocorridas antes da vigência da Lei Complementar nº 118/2005, o Superior Tribunal de Justiça agiu com extrema obediência aos princípios da segurança jurídica e irretroatividade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 13 ed. São Paulo : Saraiva, 2007.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 9 ed. Rio de Janeiro : Forense, 1977.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário : Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 2.ed. São Paulo : Editora Saraiva, 1999.
- _____. **Curso de Direito Tributário**. 13 ed. São Paulo : Saraiva, 2000.
- CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário : Fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência**. 17 ed. São Paulo : Atlas, 2006.
- CERQUEIRA, Marcelo Fortes. **Repetição do Indébito Tributário**. São Paulo : Max Limonad, 2000.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de Direito Tributário**. 2 ed. Rio de Janeiro : Forense, 2003.
- _____. **Comentários à Constituição de 1988**. 6 ed. Rio de Janeiro : Forense, 1995.
- COSTA, Mário Luiz Oliveira da. **Lei Complementar nº 118/2005: a Pretendida Interpretação Retroativa acerca do disposto no art. 168, I do CTN**. Revista Dialética de Direito Tributário. Nº 115. Abril de 2005.
- CUNHA, Sérgio Sérvulo da. **Dicionário compacto do direito**. 2. ed. São Paulo : Saraiva, 2003.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28 ed. São Paulo : Malheiros, 2007.
- MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro : Administrativo e Judicial**. 4 ed. São Paulo : Dialética, 2005.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 3 ed. São Paulo : Saraiva, 2002.
- MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 18 ed. Rio de Janeiro : Forense, 1999.
- MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**, 1 ed. Dialética, São Paulo : 1997.
- MONTEIRO, Washington Barros. **Curso de direito civil : Direito das obrigações**. 22ª ed. São Paulo : Saraiva, 1988.
- MORAES, Alexandre. **Constituição Interpretada e Legislação Constitucional**. 6 ed. São Paulo : Atlas, 2006.

PINTO, José Aparecido Alves. **Restituição do Indébito Tributário**. São Paulo : Albuquerque Editores Associados, 2003.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional**. 1 ed. São Paulo : Atlas, 2007.

SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 15 ed. São Paulo : Malheiros, 1998.

SILVA NETO, Paulo Penteadado de Faria. **Ponto para o governo : Novos prazos do Código Tributário Nacional só favorecem o Fisco**. Disponível em: <<http://conjur.estadao.com.br/static/text/36407,1>> Acesso em: 14 mar. 2008

SOARES DE MELO, José Eduardo. **Curso de direito tributário**. 1 ed. São Paulo : Dialética, 1997.

UELZE, Hugo Barroso e TAMANAHA, Rodolfo Tsunetaka. **Novo Prejuízo : A lei e a redução de prazo para a restituição de tributos**. Revista Consultor Jurídico, 21 de março de 2005. Disponível em: <http://conjur.estadao.com.br/static/text/33663?display_mode=print> Acesso em: 14 mar. de 2008.

VELLOSO, Carlos Mário da Silva. **O princípio da irretroatividade da lei tributária** in RTDP 15:13/23