

Universidade de Brasília
Faculdade de Direito
Curso de Graduação em Direito

LUCIANA MESQUITA GOMES

**A INCONSTITUCIONALIDADE DA APLICAÇÃO RETROATIVA DO
NOVO PRAZO PARA A AÇÃO DE RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS
SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO ADVINDO COM
A LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005**

BRASÍLIA
2011

**Universidade de Brasília
Faculdade de Direito
Curso de Graduação em Direito**

LUCIANA MESQUITA GOMES

**A INCONSTITUCIONALIDADE DA APLICAÇÃO RETROATIVA DO
NOVO PRAZO PARA A AÇÃO DE RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS
SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO ADVINDO COM
A LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005**

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito, elaborada sob a orientação do Professor Doutor Valcir Gassen.

BRASÍLIA

2011

LUCIANA MESQUITA GOMES

**A INCONSTITUCIONALIDADE DA APLICAÇÃO RETROATIVA DO
NOVO PRAZO PARA A AÇÃO DE RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS
SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO ADVINDO COM
A LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005**

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito, elaborada sob a orientação do Professor Doutor Valcir Gassen.

BANCA EXAMINADORA

Professor Doutor Valcir Gassen
Universidade de Brasília

Professor Doutor Othon Azevedo
Universidade de Brasília

Professor Mestre Alex Lobato Potiguar
Universidade de Brasília

Brasília, ____ de _____ de 2011.

Aos meus preciosos pais, Clidenor e Cecília, e queridos irmãos, Frederico e Mariana, pelo amor incondicional e infinita paciência dedicados à minha criação.

AGRADECIMENTOS

À Universidade de Brasília e à Faculdade de Direito, pelo preparo de sua estrutura física e pessoal na difícil tarefa de proporcionar um aprendizado acadêmico adequado.

Ao Professor Valcir Gassen, pela gentileza e disponibilidade como orientador desse trabalho.

Aos amigos de graduação, preciosos companheiros na jornada em busca ao conhecimento.

Aos meus pais e irmãos, pela paciência e incentivo aos estudos.

RESUMO

O direito do contribuinte de ser ressarcido quando realiza o pagamento de tributos indevidos é garantido pela Constituição Federal e pelo Código Tributário Nacional, em seus artigos 165 a 169. Esse direito atende à vedação ao enriquecimento sem causa. Dentre as hipóteses que ensejam a propositura da ação de restituição, está o pagamento indevido de tributos sujeitos ao lançamento por homologação. A doutrina e a jurisprudência estavam consolidadas no sentido de considerar o prazo de dez anos para a referida propositura. Isso porque, conforme o CTN, o prazo para a repetição de indébito é de cinco anos contados da extinção do crédito tributário, o que se dá, em relação aos tributos supracitados, com a homologação, a qual ocorre, na generalidade dos casos, de forma tácita, passados cinco anos da realização do pagamento. Não obstante a consolidação jurisprudencial nesse sentido, o artigo 3º da Lei Complementar nº 118/2005, auto-intitulado interpretativo, objetivou alterar o prazo em questão para apenas cinco anos. Ademais, o artigo 4º do mesmo diploma, reportando-se ao artigo 106, I, do CTN, regulamentou a retroatividade da nova regra, determinando sua aplicação a eventos jurídicos consumados anteriormente à sua vigência. O artigo 106, I, do CTN regulamenta uma exceção ao princípio da irretroatividade no direito tributário. O dispositivo determina a aplicação da lei expressamente interpretativa a ato ou fato ocorrido anteriormente ao início de sua vigência. Porém, o Superior Tribunal de Justiça e, recentemente, o Supremo Tribunal Federal, entenderam que o artigo 3º do referido diploma não apenas interpretou a legislação preexistente, mas inovou o entendimento jurisprudencial consolidado, motivo pelo qual vedou sua eficácia retroativa. Buscar-se-á comprovar, nesse trabalho, que a retroatividade da referida lei é realmente indevida, pois afronta diversos princípios constitucionais tributários. Ademais, busca delinear o novo prazo para a restituição dos tributos lançados por homologação, culminando com a demonstração da inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 118/2005.

Palavras-chave: PAGAMENTO INDEVIDO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005. ALTERAÇÃO DO PRAZO PARA A PROPOSITURA DA AÇÃO DE RESTITUIÇÃO. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RETROATIVIDADE DA LEI INTERPRETATIVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE CARÁTER INTERPRETATIVO NO ARTIGO 3º DA NOVA LEI.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
1. OS PRINCÍPIOS QUE NORTEIAM O CONTEÚDO E A APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA	10
1.1 O princípio da irretroatividade no ordenamento jurídico	10
1.2 As exceções ao princípio da irretroatividade na legislação tributária	12
1.3 A garantia da segurança jurídica como pilar essencial do Estado de Direito.....	16
2. A AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO	20
2.1 Pagamento indevido e o direito à restituição de indébito.....	20
2.2 As hipóteses para restituição	23
2.3 Os prazos extintivos no direito tributário	26
2.4 A prescrição e a decadência na repetição de indébito	34
3. O ARTIGO 3º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005	38
3.1 As alterações do ordenamento jurídico advindas com a Lei Complementar nº 118/2005	38
3.2 A existência, a validade e a eficácia da lei interpretativa no direito tributário	41
3.3 A inconstitucionalidade da aplicação retroativa do novo prazo para a ação de restituição de tributos sujeitos ao lançamento por homologação advindo com os artigos 3º e 4º da LC nº 118/2005	47
3.4 A decisão do Supremo Tribunal Federal sobre a retroatividade do novo prazo e o início de sua contagem.....	53
CONSIDERAÇÕES FINAIS	59
CONCLUSÃO.....	61

INTRODUÇÃO

O princípio da irretroatividade das leis, previsto no artigo 5º, XXXVI, da Constituição Federal, é um dos pilares da segurança jurídica. Segundo o artigo 6º da Lei de Introdução ao Código Civil, o efeito da lei é imediato e geral, o que protege os cidadãos da discricionariedade do Estado, impedindo-o de conferir retroatividade a leis novas e evitando que seus efeitos atinjam fatos pretéritos.

O referido princípio, entretanto, não é absoluto. Há leis que, por sua própria natureza, são voltadas ao passado. Para que configurem exceção à irretroatividade, é necessário que esse efeito seja mencionado expressamente e que não represente ofensa ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada.

No âmbito do direito tributário, a irretroatividade está prevista no artigo 150, III, da Constituição Federal, o qual veda a cobrança de tributos relativos a fatos geradores com ocorrência anterior ao início da vigência da legislação por meio da qual foram instituídos ou criados. O artigo 106 do Código Tributário Nacional preceitua as hipóteses em que essa regra pode ser excepcionada, quais sejam, em casos de lei expressamente interpretativa ou de retroatividade benigna.

Embora as leis interpretativas estejam previstas como passíveis de aplicação retroativa, a doutrina não é pacífica quanto a essa possibilidade. Isso porque vários autores acreditam que a lei dita interpretativa enquadra-se, necessariamente, em uma das possibilidades: apenas reproduz o que lei anterior já havia preceituado, sendo inútil; ou traz inovações, configurando-se como legislação inovadora e não podendo, portanto, retroagir.

A Lei Complementar nº 118/2005 regulamentou o prazo para a repetição de indébito de tributos sujeitos a lançamento por homologação. Ao artigo 3º, intitulado interpretativo, foi conferida a retroatividade. Porém, o dispositivo alterou a orientação jurisprudencial até então vigente, representando, na prática, inovação legislativa e não podendo, portanto, retroagir para estender seus efeitos a fatos pretéritos.

A inovação se deu quanto ao prazo para a restituição de tributo sujeito a lançamento por homologação, o qual, anteriormente à vigência da referida lei, seguia a regra dos “cinco mais cinco anos”. Essa regra conferia ao contribuinte dez anos como prazo, em razão da soma dos cinco anos decorridos para a homologação tácita, por parte da Fazenda Pública, com os cinco anos para a propositura da ação, contados da extinção do crédito tributário, o que ocorre, no caso, com a homologação.

O artigo 3º da referida Lei Complementar determinou o prazo de cinco anos para a mencionada restituição, colocando fim à regra dos “cinco mais cinco anos”. Caso a retroatividade do dispositivo em questão fosse mantida, como previa o artigo 4º da nova legislação, haveria significativo prejuízo ao contribuinte. Usando como pretexto a disposição como meramente interpretativa, a regra atingiria fatos pretéritos, afetando negativamente os contribuintes e gerando instabilidade no ordenamento jurídico, de forma a abalar a segurança jurídica.

Em face do evidente conflito entre a previsão para a aplicação retroativa das leis expressamente interpretativas, conforme o artigo 106 do CTN, e a garantia da segurança jurídica, abalada pela retroatividade conferida ao artigo 3º da Lei Complementar nº 118/2005, verifica-se a importância do presente estudo. Procura-se investigar a solução que proporcione a efetividade da nova regra do ordenamento jurídico tributário sem que o Fisco obtenha benefícios em detrimento dos interesses dos contribuintes.

Para a satisfação desse propósito, o presente trabalho foi estruturado em três capítulos.

O primeiro capítulo será voltado ao estudo dos princípios que regulamentam a vigência do ordenamento jurídico tributário, com ênfase nos corolários que afetam diretamente o caso da Lei Complementar em questão, quais sejam, a irretroatividade e a segurança jurídica.

O segundo capítulo será destinado à apreciação da ação de repetição de indébito, buscando definir os objetivos do instituto, as hipóteses de cabimento, os prazos e as especificidades referentes à restituição de tributos sujeitos a homologação, principalmente no que diz respeito à prescrição e à decadência.

Finalmente, no terceiro capítulo será feita a análise da Lei Complementar nº 118/2005, a qual modificou o entendimento jurisprudencial referente ao prazo para a restituição de tributos sujeitos a lançamento por homologação. Como a nova legislação “reduziu” em cinco anos o prazo do contribuinte, buscar-se-á, analisando as decisões dos tribunais superiores, encontrar sua forma de aplicação mais adequada.

Diante da inadequação do uso da expressão “meramente interpretativa” para permitir a retroatividade da nova regra relativa ao prazo para a repetição de indébito, a qual se mostra prejudicial aos contribuintes, o presente estudo objetiva demonstrar o impedimento da conferência desse efeito ao artigo 3º da Lei Complementar nº 118/2005.

1. Os princípios que norteiam o conteúdo e a aplicação da legislação tributária

1.1. O princípio da irretroatividade no ordenamento jurídico brasileiro

A eficácia da norma jurídica, na maioria das vezes, é projetada para o futuro, conforme prevê o artigo 6º da Lei de Introdução ao Código Civil, segundo o qual o efeito da lei é imediato e geral. Esse princípio, previsto no artigo 5º, XXXVI, da Constituição Federal, é um dos pilares da segurança jurídica, a qual representa essencial corolário constitucional.

Contudo, a irretroatividade das leis não é absoluta. A exceção ao princípio é possível, mas para que ocorra, deve satisfazer algumas exigências, dentre as quais se destacam a necessidade de a retroatividade ser mencionada de forma expressa na lei e a ausência de ofensa ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada.

A relativização do referido princípio é necessária, pois há leis que, por sua própria natureza, têm a atuação voltada para fatos pretéritos, como ressalta Luciano Amaro:

[...] em certas situações, e de modo expresso, pode a lei reportar-se a fatos pretéritos, dando-lhes efeitos jurídicos, ou modificando os efeitos jurídicos que decorreriam da aplicação, àqueles fatos, da lei vigente à época de sua ocorrência. Há leis que, naturalmente, se vocacionam para atuar sobre fatos do passado, como se dá com as de anistia ou remissão.¹

A definição de retroatividade é dividida em duas principais teorias: a do direito adquirido, também chamada de teoria subjetiva; e a do fato passado ou fato realizado, também conhecida como teoria objetiva. João Baptista Machado explica as principais diferenças entre as duas vertentes:

[...] a doutrina dos direitos adquiridos e a doutrina do facto passado. Resumidamente, para a primeira doutrina seria retroactiva toda lei que violasse direitos já constituídos (adquiridos); para a segunda seria retroactiva toda lei que se aplicasse a factos passados antes de seu início de vigência. Para a primeira a Lei nova deveria respeitar os direitos adquiridos, sob pena de retroatividade; para a segunda a lei nova não se aplicaria (sob pena de retroatividade) a fatos passados e aos seus efeitos (só se aplicaria a factos futuros).²

Segundo o entendimento de Moreira Alves, a teoria que vigora no Brasil é a subjetiva do direito adquirido, conforme seu voto proferido na Ação Direta de Inconstitucionalidade 493:

¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17 ed. São Paulo : Saraiva, 2011. pg. 140.

² MACHADO, João Baptista. **Introdução ao direito e ao discurso legitimador**. 12. Reimpr., Coimbra, 2000. pg. 223.

Por fim, há de salientar-se que as nossas Constituições, a partir de 1934, e com exceção de 1937, adotaram desenganadamente, em matéria de direito intertemporal, a teoria subjetiva dos direitos adquiridos e não a teoria objetiva da situação jurídica, que é a teoria de Roubier. Por isso mesmo, a Lei de Introdução ao Código Civil, de 1942, tendo em vista que a Constituição de 1937 não continha preceito da vedação da aplicação da lei nova em prejuízo do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada, modificando a anterior promulgada com o Código Civil, seguiu em parte a teoria de Roubier, e admitiu que a lei nova, desde que expressa nesse sentido, pudesse retroagir. Com efeito, o artigo 6º rezava: “A lei em vigor terá efeito imediato e geral. Não atingirá, entretanto, salvo disposição expressa em contrário, as situações jurídicas definitivamente constituídas e a execução do ato jurídico perfeito”. Com o retorno, na Constituição de 1946, do princípio da irretroatividade no tocante ao direito adquirido, o texto da nova Lei de Introdução se tornou parcialmente incompatível com ela, razão por que a Lei n. 3.238/ 57 o alterou para reintroduzir nesse artigo 6º a regra tradicional em nosso direito de que “a lei em vigor terá efeito imediato e geral. Respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada”. Como as soluções, em matéria de direito intertemporal, nem sempre são coincidentes, conforme a teoria adotada, e não sendo, a que ora está vigente no nosso sistema jurídico, a teoria objetiva de Roubier, é preciso ter cuidado com a utilização indiscriminada por estes usados para resolver as diferentes questões de direito intertemporal.³

Ainda no voto proferido na ADI 493, percebe-se que, para Moreira Alves, “a dimensão constitucional que se confere ao princípio do direito adquirido, entre nós, não permite que se excepcionem da aplicação do princípio as chamadas regras da ordem pública”.⁴ Assim, ele ressalta a aplicação generalizada do artigo 5º, XXXVI, da Constituição Federal:

Se a lei alcançar efeitos futuros de contratos celebrados anteriormente a ela, será essa lei retroativa (retroatividade mínima) porque vai interferir na causa, que é um ato ou fato ocorrido no passado. O disposto no artigo 5º, XXXVI, da Constituição Federal, se aplica a toda e qualquer lei infraconstitucional, sem qualquer distinção entre lei de direito público e lei de direito privado, ou entre lei de ordem pública e lei dispositiva.⁵

Assim, embora algumas exceções sejam admitidas, a regra do ordenamento jurídico é a da irretroatividade da lei. Isso porque a aplicação retroativa como norma geral geraria risco à segurança jurídica, pois impediria a possibilidade de previsão das relações jurídicas no que diz respeito às circunstâncias futuras.

A Constituição Federal de 1988, ao tratar da retroatividade, mencionou expressamente apenas as leis penais, determinando que a lei penal que não beneficia o réu não atingirá fatos ocorridos anteriormente à sua vigência. Entende-se que, no que se refere às

³ ADI 493, Rel. Moreira Alves, RTJ, 143 (2) /724.

⁴ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 2. Ed. rev. E atual. – São Paulo : Saraiva, 2008. pg. 300.

⁵ ADI 493, Rel. Moreira Alves, RTJ, 143 (2) /724.

demais, frente à omissão constitucional, há situações em que a exceção ao princípio da irretroatividade é possível.

Dessa forma, pode-se dizer que o princípio da irretroatividade tem fundamental importância para a garantia da segurança jurídica, mas comporta relativizações no ordenamento jurídico. No que se refere ao direito tributário, como será abordado no próximo tópico, essas exceções consistem, principalmente, no caso de leis expressamente interpretativas e nas alterações benéficas ao contribuinte.

1.2 As exceções ao princípio da irretroatividade na legislação tributária

No âmbito do direito tributário, dentre outros ramos, entende-se que existem hipóteses para as quais se aplica a retroatividade, desde que respeitados os requisitos supracitados. Porém, como aduz Luciano Amaro, a cautela é imprescindível para configurar casos que excepcionem o princípio da irretroatividade:

*A lei não está proibida de reduzir ou dispensar o pagamento de tributo, em relação a fatos do passado, subtraindo-os dos efeitos oriundos da lei vigente à época, desde que o faça de maneira expressa; a cautela que se dá de tomar, nessas hipóteses, diz respeito ao princípio constitucional da igualdade, a que deve obediência o legislador. Já o aplicador da lei não pode dispensar o tributo (nem reduzi-lo), em relação a fatos pretéritos, a pretexto de que a lei nova extinguiu ou reduziu o gravame fiscal previsto na lei anterior.*⁶

A Constituição Federal, em seu artigo 150, III, prevê a vedação de cobrança de tributos relativos a fatos geradores com ocorrência anterior ao início da vigência da legislação por meio da qual foram instituídos ou criados. Contudo, o referido autor considera incorreto o uso da expressão “fatos geradores” no referido artigo:

*O texto não é feliz ao falar em fatos geradores. O fato anterior à vigência da lei que institui tributo não é gerador. Só se pode falar em fato gerador anterior à lei quando esta aumente (e não quando institua) tributo. O 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.*⁷

A irretroatividade é um dos princípios limitadores do poder de tributar do Estado. Esses princípios proporcionam segurança jurídica ao cidadão, pois impedem a arbitrariedade estatal na realização de cobrança tributária. Nas palavras de Valcir Galsen:

⁶ AMARO, *op. cit.*, pg. 141

⁷ AMARO, *op. cit.*, pg. 141.

O poder conferido ao Estado de cobrar de seus cidadãos os meios para a sua manutenção encontra limites, pois caso contrário nós teríamos uma situação de enorme insegurança frente ao poder estatal de cobrar os tributos que bem entendesse.

Em um Estado Constitucional, é de enorme importância o respeito às **regras do jogo** por parte dos cidadãos. Como também é importante o respeito por parte do Estado das regras do jogo e de seus limites. Assim o Estado pode instituir e cobrar tributos dentro de alguns limites.

Neste sentido, os princípios tributários e as imunidades servem de proteção ao contribuinte frente à inerente avidez do Estado de exercer o seu poder de tributar. Estes são os limites interpostos ao Estado.⁸

O princípio da irretroatividade, portanto, visa proteger o contribuinte em relação aos fatos pretéritos, já que impede o Estado de considerar fatos ocorridos anteriormente à vigência da lei, os quais não resultaram em tributação à época, como geradores de gravame tributário. Dessa forma, a instituição ou aumento do tributo pode atingir somente fatos presentes e passíveis de ocorrência no futuro, sendo a lei sempre anterior ao fato que proporcionou o tributo criado ou majorado por ela.

Assim, pode-se dizer que o “princípio da irretroatividade tributária não comporta nenhuma exceção, é absoluto quanto à criação ou majoração de tributos com fatos geradores que já ocorreram em tempos pretéritos.”⁹ Nas palavras de Luciano Amaro:

No campo da *criação* ou *aumento* de tributo [...], o princípio é inafastável: a lei não pode retroagir; aplica-se tão só aos fatos futuros, isto é, propostos cronologicamente ao momento de entrada em vigor da lei de tributação. Lei tributária que eleja fatos do passado, como suporte fático da incidência de tributo antes não exigível (ou exigível, em montante inferior), será inconstitucional, por ferir o princípio da irretroatividade da lei criadora ou majoradora do tributo.¹⁰

As únicas exceções comportadas, além das leis interpretativas, dizem respeito à retroatividade benigna, qual seja, a que beneficia o contribuinte. Isso porque o Estado não pode fazer uso de seu poder de legislar para alterar as relações jurídicas em seu favor, majorando ou instituindo novos tributos por meio de novas leis e concedendo a elas aplicação retroativa. Segundo os ensinamentos de Hugo de Brito Machado:

A propósito de irretroatividade das leis que instituem ou aumentam tributos, é notável a lição dos clássicos, embora elaborada a propósito das relações de direito privado. Mesmo aqueles que admitiam a retroatividade das chamadas leis de ordem pública – tese hoje superada – advertiam não ser válida lei retroativa que alterasse relação jurídica na qual fosse parte o Estado. Em outras palavras, o Estado não pode

⁸ GASSEN, Valcir. **Direito tributário: Competência e a discriminação das rendas tributárias e as limitações ao poder de tributar**. pg. 19

⁹ GASSEN, Valcir. **Apostila de Direito Tributário. Texto-base 3**. Pg. 27

¹⁰ AMARO, *op. cit.*, pg. 142.

valer-se de seu poder de legislar para alterar, em seu benefício, relações jurídicas já existentes.

Como é hoje pacífico ser a relação de tributação uma relação estritamente jurídica, de natureza obrigacional, tem-se de concluir que também nessa relação, na qual o Estado sempre é parte, não se pode admitir leis retroativas. A irretroatividade, aliás, é regra indispensável à realização da segurança jurídica, que, ao lado da justiça, integra a própria essência do Direito.¹¹

Dessa forma, a aplicação retroativa somente é possível quando se trata das chamadas leis interpretativas ou de leis que beneficiam o contribuinte. Essas hipóteses estão previstas no artigo 106 do Código Tributário Nacional:

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.¹²

Para Amaro, como será posteriormente analisado com profundidade, nem mesmo as leis que se intitulem como interpretativas podem alcançar fatos pretéritos, objetivando esclarecer o objetivo preexistente de criação ou majoração de tributos, pois, para ele, as leis interpretativas são inócuas, quando a interpretação decorre da lei velha; ou inconstitucionais, quando são inovadoras, mas ainda assim têm aplicação retroativa.

Nos casos de retroatividade benigna, o legislador tributário, seguindo o modelo, penal, preceituou a retroatividade da lei nova, quando mais favorável ao contribuinte do que a legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador, tratando-se de sanções às infrações tributárias. Nesses casos, portanto, a lei mais branda retroage, favorecendo o “acusado”.

Contudo, como corretamente sustenta Hugo de Brito Machado, não há relevante diferença entre as alíneas *a* e *b* do mencionado artigo do CTN, o qual prevê as retroatividades benignas. Isso porque “tanto faz deixar de definir um ato como infração, como deixar de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão”.¹³

O que ocorre é que na alínea *a* do artigo 106, II, é determinada a aplicação retroativa da lei que deixa de punir determinado ato, o qual perde o caráter de infração, ou que deixa mais branda a sanção ao referido ato. Já a alínea *b*, em sua primeira parte, reproduz o

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32 ed. São Paulo : Malheiros, 2011. pg. 101-102.

¹² Código Tributário Nacional, artigo 106

¹³ MACHADO, *op. cit.*, pg. 101.

que a alínea anterior preceitua, porém, na segunda parte, extrapola as exigências desta é aduz ser imprescindível, para que haja retroatividade, que não haja fraude ou falta de pagamento de tributo. Como ensina Amaro:

Nas alíneas *a* e *c* temos a clara aplicação da retroatividade benigna: se a lei nova não mais pune certo ato, que deixou de ser considerado infração (ou se sanciona com penalidade mais branda), ela retroage em benefício do abusado, eximindo-o de pena (ou sujeitando-o à penalidade menos severa que tenha criado). É óbvio que, se a lei nova *agravar* a punição, ela *não* retroage.

Já a alínea *b* do dispositivo conflita com o previsto na alínea *a*. Com efeito, cuida a alínea *b* da hipótese em que certo ato, que era contrário a uma exigência legal (de ação ou de omissão), deixou de ser tratado como tal pela lei nova. Vale dizer: o ato configurava uma infração à lei da época de sua prática, mas a lei nova deixa de considera-lo uma infração. Ora, *essa é exatamente a hipótese da alínea a*.

Até aí, a alínea *b* apenas reproduz, ociosamente, o preceito da alínea *a*. Mas o dispositivo vai além, excluindo a aplicação da *lex mitior* nas hipóteses de *fraude* nas em que a infração tenha implicado *falta de pagamento de tributo* (o que levaria ao exagerado rigor de só se admitir a retroatividade benigna em casos de inocente descumprimento da obrigações formais.¹⁴

Na ocorrência de conflito entre as alíneas, o referido autor prefere a aplicação da alínea *a*, em razão da determinação do artigo 112 do CTN de aplicação do princípio do *in dubio pro reo*.

Independente da mencionada polêmica, a retroatividade benigna configura exceção válida à regra geral da irretroatividade tributária. Sua aplicação prescinde da existência dos requisitos anteriormente citados, quais sejam, a menção expressa e o respeito ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada. Isso porque esses requisitos visam garantir a efetividade da função do princípio da irretroatividade, que consiste na proteção do contribuinte, evitando a insegurança jurídica. Contudo, se a inovação é favorável ao sujeito passivo, a “surpresa” no ordenamento jurídico não configura afronta ao seu direito, podendo, dessa forma, retroagir.

Dessa forma, fica claro que o princípio da irretroatividade no âmbito do direito tributário visa proteger o constituinte das não raras tentativas do Estado de tributar fatos pretéritos com base em lei nova, retroagindo sua vigência à época do “fato gerador”. Evitando o êxito estatal nessas investidas, fundamentadas em seu próprio benefício, o referido princípio garante a segurança jurídica do contribuinte, conforme argumenta Gilmar Mendes:

[...] derivado de outro princípio constitucional geral – CFB, artigo 5, XXXVI – que impede a lei de prejudicar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada -, este princípio setorial tem a justificá-lo, informa Paulo de Barros Carvalho, o fato histórico de que, apesar daquela garantia de ordem geral, não foram

¹⁴ AMARO, *op. cit.*, pg. 229

poucas as tentativas das entidades tributárias, em especial a União, de fazer incidir tributos sobre fatos passados, já consumados no tempo, debaixo de plexos normativos segundo os quais os administrados orientaram a direção de seus negócios.¹⁵

Nesse sentido, a irretroatividade configura ferramenta essencial para a proteção da estabilidade do ordenamento jurídico tributário, impedindo que o Estado elabore leis e determine sua irretroatividade em prol de benefício próprio. Ao contribuinte é garantida, dessa maneira, a segurança jurídica, a qual figura entre os principais corolários do Estado de Direito, como será visto a seguir.

1.3. A garantia da segurança jurídica como pilar essencial do Estado Democrático de Direito

O controle da atividade estatal e a proteção do indivíduo e de seus direitos são essenciais para o Estado Democrático de Direito, o qual é conceituado por Gilmar Mendes da seguinte forma:

Em que pesem pequenas variações semânticas em torno desse núcleo essencial, entende-se como o Estado Democrático de Direito, a organização política em que o poder emana do povo, que o exerce diretamente ou por meio de representantes, escolhidos em eleições livres e periódicas, mediante sufrágio universal e voto direto e secreto, para o exercício de mandatos periódicos, como proclama, entre outras, a Constituição brasileira. Mais ainda, já agora no plano das relações concretas entre o Poder e o indivíduo, considera-se *democrático* aquele Estado de Direito que se empenha em assegurar aos seus cidadãos o exercício efetivo não somente dos direitos civis e políticos, mas também e sobretudo dos direitos econômicos, sociais e culturais, sem os quais de nada valeria a solene proclamação daqueles direitos.¹⁶

Nesse contexto, a previsibilidade da forma que o Estado atua, conferida aos que se submetem aos efeitos de suas ações, está presente no rol de corolários imprescindíveis, pois figura dentre os referidos direitos fundamentais dos cidadãos no Estado Democrático de Direito.

Diante do papel fundamental desempenhado pela segurança jurídica no Estado Democrático de Direito, o mencionado autor considera a segurança jurídica como princípio

¹⁵ MENDES, *op. cit.*, pg. 1346.

¹⁶ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet, *op. cit.* pg. 149.

que “assume valor ímpar no sistema jurídico, cabendo-lhe papel diferenciado na realização da própria idéia de justiça material.”¹⁷

Segundo Ingo Wolfgang Sarlet, a atribuição do “status” de direito fundamental à segurança jurídica foi um fenômeno que atingiu praticamente todas as Constituições modernas. A Magna Carta brasileira de 1988, embora não faça menção expressa, consagra o referido princípio em vários dispositivos.¹⁸

Essa situação decorre da possibilidade do indivíduo, desfrutando das garantias do Estado de Direito, de impedir que relações jurídicas preexistentes sejam alteradas em seu prejuízo, implicando em retrocesso social. Portanto, o autor sustenta que os dois subprincípios da segurança jurídica, quais sejam, a proteção da confiança e a proibição do retrocesso, garantem que a atuação estatal só é possível se mantida a coerência com os atos anteriormente praticados no sistema.

Esses dois subprincípios, na visão de André Torres dos Santos, funcionam como elementos que aferem “a legitimidade constitucional de determinadas leis ou atos normativos que porventura venham, por exemplo, a ostentar caráter retroativo. É que, nesses casos, a necessidade de se garantir estabilidade às relações jurídicas permite que se estabeleça um certo grau de proteção, até mesmo, às expectativas de direitos, impedindo que uma legislação superveniente com efeitos retroativos possa frustrar posições jurídicas cuja gênese já se iniciou”.¹⁹ Sarlet analisa a importância da segurança jurídica como limitação às leis retroativas:

Como concretização do princípio da segurança jurídica, o princípio da proteção da confiança serve como fundamento para a limitação de leis retroativas que agredem situações fáticas atuais, acabando, contudo, por restringir posições jurídicas geradas no passado (retroatividade imprópria), já que a idéia de segurança jurídica pressupõe a confiança na estabilidade de uma situação legal atual.²⁰

Gilmar Mendes considera a segurança jurídica um instituto menos detalhista e, portanto, mais abrangente que o direito adquirido. Por isso, sustenta que o referido princípio é capaz de proporcionar proteção constitucional a maior número de situações, dificultando a ocorrência de mudanças drásticas e prejudiciais aos indivíduos no ordenamento jurídico do Estado de Direito:

¹⁷ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet, *op. cit.*, pg. 488

¹⁸ SANTOS, André Torres dos. **A modulação de efeitos no controle de constitucionalidade como limitação do poder de tributar**. pg. 19.

¹⁹ SANTOS, André Torres dos. **A modulação de efeitos no controle de constitucionalidade como limitação do poder de tributar**. pg. 20.

²⁰ SARLET, Ingo Wolfgang apud SANTOS, André Torres dos. **A modulação de efeitos no controle de constitucionalidade como limitação do poder de tributar**. pg. 20

A revisão radical de determinados modelos jurídicos ou a adoção de novos sistemas ou modelos suscita indagações relevantes no contexto da segurança jurídica.

Daí por que se considera, em muitos sistemas jurídicos, que, em caso de mudança de regime jurídico, a não-adoção de cláusulas de transição poderá configurar omissão legislativa inconstitucional grave.

Assim, ainda que não se possa invocar a idéia de direito adquirido para a proteção das chamadas situações estatutárias ou que não se possa reivindicar direito adquirido a um instituto jurídico, não pode o legislador ou o Poder Público em geral, sem ferir o princípio da segurança jurídica, fazer *tábula rasa* das situações jurídicas consolidadas ao longo do tempo.²¹

No âmbito do direito tributário, como mencionado anteriormente, o princípio da irretroatividade visa, sobretudo, garantir a efetivação do princípio da segurança jurídica. Nas palavras de Eduardo Sabbag:

A irretroatividade conecta-se à própria idéia do Direito, trazendo o timbre de segurança jurídica e a estabilidade dos direitos subjetivos ao espectro da relação impositivo-tributária, ao prever que é vedada a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da lei que os houver instituído ou aumentado.²²

Dessa forma, a irretroatividade tributária, no que diz respeito à instituição ou majoração de tributos, é absoluta. Isso ocorre em prol da segurança jurídica do contribuinte, o qual goza da garantia de que, se determinado acontecimento não gerou incidência de tributos (ou configurou fato gerador de tributo em valor determinado), segundo a lei vigente na data de sua ocorrência, lei posterior que estabeleça sua cobrança (ou majoração) não retroagirá.

A segurança jurídica é o principal motivo pelo qual o artigo 3º da Lei Complementar nº 118/2005, o qual será estudado com profundidade nos próximos capítulos desse trabalho, não pode retroagir. O referido dispositivo configura mudança na legislação, de maneira a prejudicar o contribuinte. Embora parte da doutrina defenda que isso é possível, tratando-se de lei expressamente interpretativa, percebe-se que essa visão não tem coerência com o ordenamento jurídico vigente, pois gera instabilidade para o contribuinte.

A aplicação retroativa da legislação tributária com intuito de alcançar fatos pretéritos para favorecer o Fisco, em detrimento do contribuinte, configura flagrante inconstitucionalidade. Isso porque o princípio da segurança jurídica foi elevado ao patamar de princípio fundamental na Constituição Federal de 1988, devendo, por isso, preponderar, quando entre em conflito com os demais interesses estatais.

No caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o interesse estatal em questão consiste na retroatividade da alteração do prazo para a ação de restituição, a qual

²¹ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *op. cit.*, pg. 487.

²² SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3 ed. São Paulo : Saraiva, 2011. pg . 190.

se mostra prejudicial ao contribuinte. Contudo, conforme demonstrado, a segurança jurídica deve gozar de preponderância frente aos demais interesses em conflito. Para o estudo detalhado dessa questão, no próximo capítulo será analisada a ação de repetição de indébito tributário, bem como suas hipóteses de aplicação e seus prazos.

2. A Ação de Repetição de Indébito Tributário

2.1 Pagamento indevido e o direito à restituição de indébito

A forma original e natural de extinção do crédito tributário é o pagamento, o qual é definido pela doutrina como a prestação do valor correspondente a título de tributo, realizada normalmente pelo contribuinte ou responsável ao titular do polo credor. O Código Tributário Nacional rege o pagamento nos artigos 157 a 163.

O contribuinte tem a obrigação de realizar o pagamento para prover o Estado de recursos que o possibilitem atender às necessidades do interesse público. A principal função do tributo é a fiscal, isto é, seu papel como fonte indispensável de recursos para suprir as despesas estatais. Sua arrecadação ocorre na forma e quantidade previstas em lei e atende aos princípios constitucionais tributários, tais como a legalidade, a anterioridade, a irretroatividade, da isonomia, a capacidade contributiva, a vedação do confisco, a liberdade de tráfego, a isonomia e a transparência.

Contudo, como esclarece Luciano Amaro²³, eventualmente ocorrem pagamentos indevidos, o que se dá quando contribuintes são colocados ou se colocam na condição de sujeito passivo e realizam o pagamento de suposta dívida tributária, de forma espontânea ou atendendo à cobrança realizada por quem se considera sujeito passivo. Nesse caso, como o pagamento não ocorre conforme os estreitos limites legais, segundo José Aparecido Alves Pinto, “o montante pago, sem previsão legal ou além da previsão normativa, é que pode e deve ser exigido pelo sujeito passivo da obrigação tributária”²⁴.

Assim, o pagamento indevido pode ocorrer quando se satisfaz uma obrigação tributária que não existe, tanto por falta de objeto quanto pelo fato de a relação não se referir a uma relação constituída de forma válida. Pode se dar também caso a dívida tributária não exista ou caso exista, mas com valor inferior ao pagamento realizado. Ademais, pode se dar por carência de lei ou pela declaração de inconstitucionalidade da norma instituidora do tributo em questão.

Com efeito, o que se refere à restituição do indébito é o recolhimento indevido de valores a título de tributo ou, segundo Alfredo Augusto Becker, a prestação indevida, mas

²³ AMARO, *op. cit.*, p. 447

²⁴ PINTO, José Aparecido Alves. **Restituição do Indébito Tributário**. São Paulo: Albuquerque Editores Associados, 2003, p. 92

não o tributo em si.²⁵ Os elementos da relação tributária, quais sejam, o sujeito ativo, o sujeito passivo e o crédito tributário, são falsos, ainda que o CTN faça uso dessas expressões e, em verdade, a obrigação não existe.

Quando o referido recolhimento ocorre, surge o direito à repetição do indébito, fundado no princípio de vedação ao locupletamento sem causa, originário do direito privado. Marins ressalta ainda a proteção do referido direito tanto na Constituição Federal quanto no CTN.²⁶

O CTN preceitua esse direito no artigo 165, estatuinto a possibilidade de o sujeito passivo ter restituído total ou parcialmente o valor correspondente ao tributo pago indevidamente, independente de prévio protesto. O referido sujeito passivo pode ser o contribuinte ou o responsável. A restituição é sempre do total do valor pago indevidamente, sendo assim devolvido o valor integral quando for todo ele incorreto ou parcial quando apenas parcela do valor for pago “a maior” que o devido. Além disso, as multas e os juros também são passíveis de restituição, como sustenta Hugo de Brito Machado:

A restituição do tributo indevidamente pago enseja a restituição, na mesma proporção, das multas e dos juros respectivos. Se o tributo não era devido, indevida também era a multa, e indevidos os juros. A restituição é de todo o crédito indevidamente pago, que há de ser monetariamente corrigido. Assim já vinha decidindo o STF, que inicialmente decidira em sentido contrário. Hoje, relativamente aos tributos federais, há lei determinando a correção monetária (Lei 8.383/1991, art. 66, § 3º). Não são restituídas, porém, como decorrência da restituição do tributo, as multas por infrações formais, vale dizer, pelo descumprimento das obrigações acessórias. A razão é simples: se a obrigação acessória efetivamente foi descumprida, e por isso a multa efetivamente era devida, não há por que se cogitar de sua restituição (CTN, art. 167).²⁷

Além do pagamento, sob qualquer modalidade, também as outras formas extintivas do crédito tributário, como a compensação ou a conversão de depósito em renda, podem ensejar o direito à restituição. A modalidade de lançamento também não interfere no direito à repetição, isto é, sendo o tributo sujeito a lançamento por homologação, declaração ou por ofício, é possível que seja requerida a restituição.

A comprovação da inexistência de obrigação tributária é suficiente para que ocorra a devolução do valor pago sem necessidade, conforme aduz expressamente o artigo 165 do CTN. Assim, não é necessária ressalva prévia alguma quanto ao caráter indevido do pagamento, independente se ter sido realizado espontaneamente ou não. Essa conduta é contrária ao procedimento adotado no direito privado, como salienta Luciano Amaro:

²⁵ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 526

²⁶ MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro** : Administrativo e Judicial. 4 ed. São Paulo : Dialética, 2005, p. 434

²⁷ MACHADO, *op. cit.*, pg. 209.

Nos domínios do direito privado, requer-se, como requisito para exercício do direito à repetição, a *prova* de que o pagamento se deu por *erro* ou foi feito sob protesto; a presunção, no direito privado, é a de que, se alguém deu certa quantia a outrem, fê-lo no cumprimento de uma obrigação (ainda que unilateral, como se dá no contrato de doação, e ainda que verbal); não pode, por isso, pleitear a restituição sem demonstrar que o fez por erro (ou pode, por isso, pleitear a restituição sem demonstrar que o fez por erro ou por protesto). Não fosse assim, o credor veraz, legitimamente pago, poderia ter o ônus de demonstrar que o recebimento foi a justo título, o que, em certas situações, poderia constituir prova difícilíssima, quando não impossível.²⁸

O artigo 965 do Código Civil traz como regra que quem realizou voluntariamente o pagamento deve provar que o fez por erro. Dessa forma, conforme ressalta Amaro, ao contrário do que pode ocorrer no direito privado, o pagamento de determinada parcela a título tributário, embora com ausência de ressalva, não significa a confissão da dívida por parte do suposto sujeito passivo.

A não exigência da prova é coerente à lógica do ordenamento jurídico, pois conforme Martins sustenta, a imprescindibilidade do protesto violaria o princípio da moralidade administrativa em razão da demora excessiva que acarretaria à restituição do valor pago indevidamente. Assim, a devolução deve ser realizada em sede administrativa, tão logo tenha sido comprovado o recolhimento em questão.

Porém, como menciona o referido autor, não se pode inferir da ausência de necessidade de provar o erro do pagamento que a matéria de fato, para que ocorra a restituição, também não necessita de suporte probatório:

Isso não significa que, em toda e qualquer situação, nunca se tenha de provar matéria *de fato* no âmbito da repetição de indébito tributário. Se alguém declara à Fazenda Federal 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 resume verdadeira. Recorde-se que, como referimos ao tratar do lançamento por declaração, o artigo 147 do Código admite a retificação da declaração, *provado o erro* em que se fundamente o pedido. 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.²⁹

Pode-se dizer, assim, que o direito à restituição nasce do pagamento indevido, não sendo imprescindível que seja realizada prévia ressalva do caráter indevido do valor pago.

²⁸ AMARO, *op. cit.*, p. 447

²⁹ AMARO, *op. cit.*, p. 448

As hipóteses em que o contribuinte pode se valer do referido direito estão previstas no artigo 165 do CTN e serão analisadas no item subsequente.

2.2 Hipóteses para restituição

O artigo 165 do CTN elenca hipóteses em que o sujeito passivo pode se valer da ação de restituição. As situações são as seguintes: (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 Joseane Minardi sintetiza as referidas hipóteses:

Para o cabimento desta ação, o caso concreto deverá se encaixar em uma das hipóteses do art. 165 do CTN, que resumindo são: existência de pagamento indevido ou a maior de determinados tributos, bem como erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota, no cálculo do valor ou em caso de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, nos termos do art.165, do CTN.³⁰

A referida lista de hipóteses em que é cabível a ação de restituição não é taxativa. Por isso, o ideal seria que o CTN, ao invés de enumerar as situações em que se dá a repetição, definisse o cabimento da ação como sempre que o encargo tributário acabasse por não se manifestar como tal, frente à legislação tributária. É o que salienta Fábio Fanuchi:

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.³¹

Luciano Amaro também tece críticas à forma como a restituição está prevista no CTN. Segundo o doutrinador, no item I, a distinção entre as hipóteses de cobrança e

³⁰ MINARDI, Joseane. **Apostila de Processo Tributário**. pg. 20.

³¹ FANUCHI, 1977 apud PINTO, 2003, p. 102

pagamento espontâneo não está correta. Isso porque o que determina o cabimento da restituição é o pagamento indevido, independente de ter sido realizado espontaneamente ou mediante cobrança, sendo a cobrança por parte do sujeito ativo não se mostra necessária nem suficiente para a repetição. No mesmo item, alega que não existe restituição do “tributo maior do que o devido”, pois o que essa parcela excessiva configura é o próprio tributo indevido, sendo este pagamento incorreto o único objeto de ressarcimento.³²

Ademais, Amaro rebate a alternativa da restituição resultante da “legislação tributária aplicável” ou da “natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido”. Segundo ele, essas expressões representam o mesmo sentido, pois em ambas o problema é de subsunção, pois ou há um fato que possa ser inserido na hipótese de incidência, tendo havido o pagamento corretamente, ou não há, o que acarreta a não subsunção e torna o pagamento indevido, bem como a existência do fato que não esteja em conformidade com a lei.³³

Amaro também critica a adjetivação do CTN ao referir o fato gerador, pois o que realmente pode acontecer para que a restituição seja cabível é um fato não gerador ou um fato que gere tributo menor que o recolhido, o que também se resolve na subsunção. Discorda também do uso da expressão “legislação aplicável”, já que o indébito também pode ser resultante de erro na subsunção à legislação, ou seja, de legislação que seja inaplicável.³⁴

Em relação ao item II, o tributarista considera desnecessário o detalhamento excessivo das hipóteses em questão. Isso porque para que seja cabível a repetição do indébito, basta que o valor recolhido seja melhor que o devido ou que nada seja devido, não sendo necessária a demonstração de erro de conta, na elaboração de documento, na leitura da lei ou qualquer outra hipótese elencada no referido item.³⁵

Finalmente, Amaro considera o item III desnecessário, pois os casos de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória já estão descritos nos itens anteriores. Em todas essas situações, bem como nas hipóteses anteriormente elencadas, declara-se indevido o pagamento. Logo, a previsão do referido item mostra-se redundante.³⁶

Contudo, para o autor, em concordância com a ressalva feita por Ricardo Lobo Torres³⁷, a falha mais grave por Código vai além da redundância na descrição das hipóteses de repetição de indébito. Isso porque se percebe que, se de um lado houve a descrição

³² AMARO, *op. cit.*, p. 449

³³ Idem, *ibidem*

³⁴ Idem, *ibidem*

³⁵ Idem, *ibidem*

³⁶ AMARO, *op. cit.*, p. 449-450

³⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Restituição de Tributos**. Rio de Janeiro: Forense, 1983.

minuciosa das referidas situações, não houve a disciplina de outras importantes restituições do direito tributário. O tributarista argumenta:

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.³⁸

Para que o contribuinte possa ter restituído o valor indevidamente a título de tributo, não é suficiente que a situação existente seja correspondente a uma das hipóteses mencionadas. Ademais, é imprescindível que a demanda seja proposta dentro do prazo legalmente previsto para a repetição de indébito. O detalhamento desses prazos conforme a espécie de lançamento dos diferentes tributos será analisado no próximo tópico.

2.3 Os prazos extintivos no direito tributário

Os efeitos do tempo inegavelmente influenciam o desenvolvimento das relações jurídicas, de maneira positiva ou negativa. Isolada ou em conjunto com outros fatores, o tempo representa para a lei causa de aquisição ou extinção de direitos ou faculdades jurídicas. Luciano Amaro analisa o papel do tempo nos institutos jurídicos:

A certeza e a segurança jurídica do direito não se compadecem com a permanência, no tempo, da possibilidade de litígios instauráveis pelo suposto titular de um direito que tardiamente venha a reclamá-lo. *Dowmientibus non sucuri jus*. O direito positivo não socorre a quem permanece inerte, durante largo espaço de tempo, sem exercitar seus direitos. Por isso, esgotado certo prazo, assinalado em lei, prestigiam-se a certeza e a segurança, e sacrifica-se o eventual direito daquele que se manteve inativo no que respeita à atuação ou defesa desse direito. Dizemos eventual porque esse direito pode *inexistir*, por diversas razões. Pode, por exemplo, já ter sido ele satisfeito pelo devedor; se cobrado novamente, após decorrido o prazo legal, o devedor pode invocar o esgotamento do prazo para a cobrança, o que o desobriga de ficar permanentemente apetrechado para defender-se na eventualidade de o credor resolver cobrá-lo. Papéis perdem-se ou destroem-se com o passar do tempo. O tempo apaga a memória dos fatos, e, inexoravelmente, elimina as testemunhas. Decorrido certo prazo, portanto, as relações jurídicas devem estabilizar-se, superados eventuais vícios que pudessem ter sido invocados, mas que não o foram, no tempo legalmente

³⁸ AMARO, *op. cit.*, p. 450

assinalado, e desprezado o eventual desrespeito de direitos, que terá ganhado uma pretensão fenecida por falta de exercício tempestivo.³⁹

Alguns dos principais institutos do tempo no direito são a prescrição e a decadência, os quais, embora tenham raízes mais arraigadas no âmbito privado, também são essenciais nas relações públicas, como entre o Estado e o contribuinte. Dessa forma, tanto o Fisco deve instituir seu poder-dever de tributar em tempo razoável quanto o contribuinte deve gozar de tempo suficiente para se insurgir contra as imposições tributárias das quais discorde.

O Código Civil de 1916 não mencionava a decadência e englobava todos os prazos extintivos sob o *nomen iuris* de prescrição. Esse tratamento mostrou-se bastante imperfeito, pois tratava todos os referidos prazos conforme a regência dos mesmos princípios e regras. Ademais, o efeito da prescrição era definido como a extinção da ação.

Dessa forma, a doutrina e a jurisprudência tentaram separar os casos que realmente tratavam de prescrição e os que, embora também fossem nomeados como tal, tratavam em verdade de decadência.

Os artigos 161 a 179 do CC faziam referência à prescrição das ações, as quais eram utilizadas tanto para a reparação dos direitos violados, como na cobrança de crédito não satisfeito no vencimento, quanto para constituir o próprio instrumento de atuação do direito, como nas ações de anulação de casamento. Embora as prescrições fossem relativas às ações, ocasionalmente o referido diploma fazia alusões às prescrições de direitos, objetivando referir-se às ações utilizadas para proteger os direitos ali mencionados, sendo exemplos os artigos 166, 167, 174, I.

Com o advento do novo CC, a questão deixou de ser problemática, pois houve tratamento em apartado para a prescrição e a decadência, já que embora esses instrumentos tenham pontos em comum, como “a operação à vista da conjugação de dois fatores: *o decurso do tempo* e a *inércia do titular do direito*”⁴⁰, suas diferenças são de suma importância. Assim, o artigo 189 conceituou a prescrição como perda da pretensão ao direito, em razão de o direito de ação não poder ser afastado, em obediência ao princípio constitucional de acesso ao Judiciário. Dessa forma, foi possível a separação dos casos de decadência, os quais foram tratados nos artigos 207 a 211 do referido diploma.

Em suma, pode-se afirmar que o novo CC regulamentou a prescrição conforme sedimentado, correta ou incorretamente, na doutrina e na jurisprudência. Tão logo haja a violação, o titular do direito pode agir para protegê-lo. Porém, caso tente realizar a

³⁹ AMARO, *op. cit.*, p. 422.

⁴⁰ AMARO, *op. cit.*, p. 442

reivindicação tardiamente, pode ter ocorrido a prescrição, a qual tem o prazo definido em lei, sem possibilidade de alteração pela vontade das partes. Contudo, pode haver sua desconsideração, na prática, unilateralmente, por meio da renúncia à prescrição, por exemplo.

Já a decadência, de forma contrária à prescrição, embora não tenha sido expressamente conceituada no novo diploma, sedimentou-se como fatal, passível de alteração por acordo de vontades entre as partes, irrenunciável e com o dever de ser conhecida de ofício. Porém, de forma semelhante ao referido instituto, não teve a possibilidade de correr contra os absolutamente incapazes.

No que diz respeito ao Direito Tributário, o CTN distingue os dois prazos em função da ocorrência do lançamento. Dessa maneira, a decadência é o primeiro lapso temporal, dentro do qual se deve constituir o crédito tributário, mediante o lançamento; e o segundo é a prescrição, que é o período no qual deve ser ajuizada a ação de execução na hipótese de a obrigação não ter sido satisfeita.

Há várias polêmicas na doutrina e na jurisprudência envolvendo os prazos extintivos no direito tributário. Assim, atualmente temos diversas teses sobre os institutos desse ramo, as quais levam em consideração vários ângulos e chegam a diversas conclusões.

Dentre essas problemáticas, está a importação de institutos do direito privado, a qual, segundo Amaro, acaba por trazer para o direito tributário também as inconsistências lá debatidas pela doutrina. Além disso, a distinção dos diferentes institutos, os quais se reportam a direitos de diversas naturezas, no âmbito dos direitos do credor fiscal, gera perplexidades, pois neste não há dualidade ou pluralidade. Isso porque a relação tributária é única e engloba o devedor e o credor do tributo, tendo apenas um objeto, qual seja, a prestação do referido tributo e apenas uma origem, que é a legal. O autor sintetiza a questão:

Em suma, o direito (ou direito-dever) que o sujeito ativo tem de efetuar o lançamento do tributo e o direito que possui de cobrar judicialmente esse tributo repousam (“ambos”) na mesma relação jurídica material, nascida com o *fato gerador da obrigação tributária*, da qual “decorre” o *lançamento*, que efetiva o exercício da *pretensão* do credor ao tributo (ou seja, confere *exigibilidade* à obrigação tributária), pretensão essa de cuja *violação* (não pagamento do tributo, no prazo assinalado) deflui o direito de o Fisco proceder à *inscrição da dívida*, que, por sua vez, viabiliza o *ajuizamento da ação*.⁴¹

Dessa forma, poderia o CTN ter optado por instituir o prazo para que o Fisco exercesse seu direito nascido em razão da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, de maneira a regular os efeitos que as diversas etapas da dinâmica obrigacional, dentre as

⁴¹ AMARO, *op. cit.*, p. 429

quais está o lançamento, pudessem ter no que se refere à contagem do prazo. Contudo, o referido diploma disciplinou prazos distintos para o lançamento e a cobrança, e os denominou, respectivamente, decadência e prescrição. Essa denominação trouxe consigo as discussões já existentes no direito privado e dificultou a identificação do regime próprio de cada um dos institutos, pois o âmbito tributário tem diferentes especificidades.

Em suma, Luciano Amaro centraliza as divergências doutrinárias entre as causadas pela distinção entre obrigação e crédito, na tentativa do Código de valorização do lançamento, e pela duplicidade conferida ao prazo extintivo, prescritivo ou decadencial, no direito tributário, quando na verdade a relação tributária é única.

Embora haja as referidas discussões, as quais são de suma importância, é fato que o CTN delinea a decadência no direito tributário, sendo ela uma das causas de exclusão do crédito tributário. Ela pode ser definida como “a perda do direito de “constituir” o crédito tributário (ou seja, de lançar) pelo decurso de certo prazo”.⁴²

A ausência de lançamento significa que o sujeito ativo não pode realizar a cobrança, pois ele é condição de exigibilidade do crédito. Caso a Administração perca o prazo para constituir o crédito tributário, conforme o artigo 173 do CTN, perde o direito de realizar o lançamento. Dessa maneira, caso este não ocorra e, logo, o crédito não seja constituído, a decadência extingue o próprio crédito tributário, nos moldes o artigo 156, V, do referido diploma.

O artigo 173, inciso I, do Código prevê a regra geral da decadência, a qual consiste na exclusão do direito ao lançamento no prazo de cinco anos. O referido prazo começa a ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o pagamento poderia ter sido realizado.

Já o inciso II do artigo 173 do CTN prevê a hipótese em que decisão definitiva anule, por vício formal, o lançamento realizado. Nesse caso, é de cinco anos o prazo para que a Autoridade exerça o direito de lançar de maneira correta.

A doutrina tece severas críticas a esse dispositivo. Dentre elas, ressalta-se o caráter do prazo decadencial de suspensão e interrupção, simultaneamente, pois o prazo não pode ser contado enquanto não é julgado o processo em que se questiona a validade do lançamento, e começa a correr do início, não do tempo decorrido até que o lançamento nulo tenha sido efetuado.

Ocorrendo a decadência, o sujeito ativo fica impossibilitado de realizar a cobrança, não havendo que se falar em prescrição, pois a contagem desta só teria início após o

⁴² AMARO, *op. cit.*, p. 432

tributo ter sido cobrado. Consequentemente, o prazo geral já explicitado é aplicável aos tributos sujeitos a lançamento por ofício ou por declaração, já que são eles os dependentes do lançamento para que o tributo seja exigível.

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação ocorre o pagamento antecipado, conforme o artigo 150 do CTN, ou seja, o sujeito ativo efetua o pagamento anteriormente à notificação feita pelo Fisco, o qual deve realizar a homologação ou a rejeitar. Caso recuse a homologação, deve efetuar, de ofício, o lançamento referente à diferença da quantia que não foi recolhida de forma antecipada, acrescida dos juros e penalidades cabíveis, nos moldes do artigo 149 do referido diploma.

Há uma regra para definir o prazo da homologação dos referidos tributos, a qual se encontra no §4º do artigo 150 do CTN. Ela consiste no prazo de cinco anos, contado da ocorrência do prazo gerador, para que o Fisco efetue a homologação do pagamento antecipado.

Existem duas exceções a essa regra: a ausência de pagamento e a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. No caso da ausência de pagamento, salienta Sacha Calmon Navarro Coelho 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.”⁴³ Já no que diz respeito à segunda exceção, Hugo de Brito Machado aduz:

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.⁴⁴

A doutrina e a jurisprudência suscitam relevantes polêmicas sobre o prazo a ser aplicado nesses casos, e ainda não há um posicionamento assentado no que se refere a essa questão. A teoria mais satisfatória dentre as existentes é a de Luciano Amaro:

Em suma: a) se [...] tiver havido antecipação de pagamento (e não se constatando dolo, fraude ou simulação), o prazo decadencial (dentro do qual cabe ao Fisco homologar expressamente o pagamento, ou, se discordar do valor recolhido, lançar de ofício, conta-se da data do fato gerador [...], nos termos do art. 150, §4º; b) se não ocorreu o pagamento, não se aplica nem o *caput* nem os parágrafos do art. 150, mas sim o art. 173, I, [...] não se discriminando situações de dolo, fraude ou simulação, pelo simples motivo de que o art. 173 não contempla essas discriminações; finalmente, se o pagamento foi efetuado a menor, mas for constatada a existência de

⁴³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de Direito Tributário**. 2 ed. Rio de Janeiro : Forense, 2003, p. 439

⁴⁴ MACHADO, *op. cit.*,

dolo, fraude ou simulação, não ocorre a homologação ficta, nos moldes do art. 150, §4º, e o caso vai para a regra geral do art. 173, I, contando-se o prazo para lançamento de ofício[...].⁴⁵

Nos casos em que o pagamento antecipado é efetuado e que não há dolo, fraude ou simulação, é aplicado o artigo 150, §4º. Se o Fisco não efetuar manifestação no prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, ocorre a homologação tácita e, consequentemente, a extinção do crédito tributário.

O pagamento antecipado e a homologação do lançamento, nos moldes do artigo 150, §§ 1º e 4º, do CTN, extinguem o crédito tributário. Essa previsão não está englobada ao pagamento comum, previsto no inciso I do artigo 156 do referido diploma, mas sim acordada de forma distinta, no inciso VII do mesmo artigo.

Isso ocorre porque o pagamento antecipado realizado pelo sujeito passivo não extingue definitivamente o crédito, sendo imprescindível que seja realizada a homologação, tácita ou expressa, como condição resolutória, como ensina Paulo de Barros Carvalho.

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.⁴⁶

É a homologação tácita a responsável por operar a decadência do direito de promover, de ofício, o lançamento correspondente à quantia referente à diferença entre o valor pago efetivamente pelo sujeito passivo e o que deveria ter sido pago.

Já no que diz respeito à prescrição, o Código Civil Brasileiro seguiu o direito alemão, para o qual o instituto representa a extinção da pretensão em razão de não ter sido exercida dentro do prazo legal. Essa definição se contrapõe ao direito italiano, para o qual a prescrição representa a perda do direito devido à ausência de seu exercício, por parte de seu titular, no tempo determinado pela lei.

⁴⁵ AMARO, *op. cit.*, pg. 438

⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário : Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 2.ed. São Paulo : Editora Saraiva, 1999, p. 210.

Em verdade, pode-se dizer que a legislação simplifica o fenômeno. Isso porque o que se dá não é simplesmente a perda da pretensão, mas uma nova possibilidade de defesa para o devedor, o qual pode utilizá-la para inibir a pretensão do credor de exigir que a prestação seja cumprida.

Assim, percebe-se que não há a extinção do direito subjetivo violado pelo sujeito passivo, mas sim da pretensão de cobrar em juízo o cumprimento dessa prestação devida.

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 exercer durante o prazo extintivo fixado em lei.⁴⁷

No âmbito tributário, pode-se analisar a prescrição considerando-se os dois sujeitos da relação. Para o Fisco, ela representa a perda da possibilidade de cobrar judicialmente o crédito e, para o contribuinte, significa a ausência da pretensão de exigir a restituição do valor pago indevidamente. O artigo 174 do CTN dispõe sobre a prescrição referente ao direito do Fisco de realizar judicialmente a cobrança.

O prazo é de cinco anos, contados da constituição definitiva do crédito tributário, qual seja, aquela que não mais admite alteração, em via administrativa, por parte da Fazenda Pública. Alguns autores sustentam que o caráter de definitividade da constituição se dá quando o sujeito passivo é notificado e não impugna, no prazo legal, o lançamento. Nesse sentido, dissertam Bernardo Ribeiro de Moraes, Edvaldo Brito, Sasha Calmon Navarro Coêlho, Carlos Mário da Silva Velloso, José Carlos Graça, Ricardo Lobo Torres e Hugo de Brito Machado. Nos dizeres deste último:

Há quem entenda que o prazo prescricional se inicia desde o momento em que a Fazenda Pública notifica o sujeito passivo a fazer o pagamento do crédito tributário, mesmo que ainda seja cabível defesa ou recurso. É que o crédito tributário já estaria *definitivamente* constituído. Mas a interposição de defesa, ou recurso, suspenderia o curso da prescrição.

Prevaleceu, tanto no TRF como no STF, 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

⁴⁷ VASCONCELOS, Alexandre Guilherme. **O prazo para a repetição de tributo sujeito a lançamento por homologação e a lei complementar n°.118/2002**. p. 26.

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.⁴⁸

Contudo, esse entendimento não é imune a críticas. Luciano Amaro, por exemplo, prefere a interpretação de que o lançamento já está acontecendo durante a prática de atos preparatórios para apurar os fatos e determinar as quantias. Dessa forma, embora não ocorra uma “atividade administrativa definitiva” até que aconteça a conclusão da notificação do *quantum deneatur* ao sujeito passivo, durante esse processo ainda não teria se esgotado o prazo decadencial, de forma a passar a fluir a prescrição tão logo se dê a notificação do sujeito passivo e que esteja, assim, concluído o lançamento. Assim, segundo ensina o autor:

Autores há que sustentam ser lançamento “definitivo” aquele não mais passível de ser alterado, nos termos do art. 145, por meio, por exemplo, de uma impugnação do sujeito passivo. Não cremos que proceda essa afirmação, pois, caso a prescrição só tivesse início depois de eliminada a possibilidade de eventual mudança administrativa do lançamento, o art. 149 protrairia o início do prazo decadencial para todas as situações em que, coubesse revisão de ofício de lançamento, o que não faria nenhum sentido. Efetuado o lançamento, sabe-se que o sujeito ativo tem a possibilidade de revê-lo (art. 145, c/c o art. 149). Assim sendo, supondo que, feito o lançamento, o sujeito ativo quedasse inerte até o esgotamento do prazo decadencial, sem acionar o sujeito passivo no sentido de cobrar o tributo, só ao término desse prazo (e mesmo na inexistência de qualquer ato revisional) é que se teria, em vez de consumação da prescrição, o termo inicial do lapso prescricional. Ora, mesmo que se processa à recisão e que dela resulte a diferença de tributo a ser lançada, a cobrança *dessa diferença* é que ficará sujeita a prescrição, contada a partir do novo lançamento, e não o montante originalmente lançado.⁴⁹

O CTN considera a prescrição, no inciso V do artigo 156, como causa de extinção do crédito tributário, assim como a decadência, embora parte significativa da doutrina não concorde com a referida qualificação. Além disso, a prescrição extingue também a própria obrigação tributária, nos moldes do §1º do artigo 113.

Ademais, como já destacado, a prescrição é passível de suspensão, na qual o prazo decorrido perdura, retomando o curso assim que finalizada a causa de suspensão, e interrupção, a qual significa o início de nova contagem do prazo, desprezando-se o já decorrido.

A previsão da interrupção encontra previsão no artigo 174 do Código. São exemplos de situações em que ela ocorre: a citação pessoal feita ao devedor, por meio de protesto judicial; por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; e por qualquer

⁴⁸ MACHADO, *op. cit.*, p. 225.

⁴⁹ AMARO, *op. cit.*, p. 440-441

ato inequívoco, ainda que extrajudicial, desde que resulte em reconhecimento do débito por parte do devedor.

“Interromper a prescrição” significa apagar o prazo já decorrido, o qual recomeçará seu curso. Assim, constituído definitivamente um crédito tributário, daí começa o curso da prescrição. Se depois de algum tempo, antes de completar-se o quinquênio, ocorre uma das hipóteses de interrupção [...], o prazo já decorrido fica sem efeito e a contagem dos cinco anos volta a ser iniciada.

“Suspender a prescrição” é outra coisa. 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.

Constituem causas de suspensão da prescrição aquelas que suspendem a exigibilidade do crédito tributário já definitivamente constituído.⁵⁰

Como demonstrado, o tempo tem papel crucial nos institutos jurídicos. A alteração do prazo para a restituição do valor pago indevidamente, por exemplo, representa significativa modificação no direito dos contribuintes. Para analisar a constitucionalidade da forma com que o prazo para a repetição de tributos sujeitos a lançamento por homologação ocorreu, objeto principal do presente trabalho, o item subsequente consistirá em exposição sobre a prescrição e a decadência na ação em questão.

2.4 A prescrição e a decadência na repetição de indébito

O pagamento indevido de valores enseja o direito de pleito à restituição. Contudo, o referido direito não é *ad perpetum*, e se encontra vinculado ao prazo previsto no artigo 168 do CTN. Segundo esse dispositivo, a extinção ocorre com o decurso de cinco anos contados: da data da extinção do crédito tributário, nas situações aplicáveis aos incisos I e II do artigo 165, ou da data em que a decisão administrativa torna-se definitiva ou transita em julgado a decisão que tenha propiciado a anulação, a revogação ou a rescisão da decisão condenatória, nos casos do inciso III do supramencionado artigo.

Ademais, nas hipóteses em que a esfera administrativa tiver sido utilizada para o pleito do direito à restituição conforme o artigo 169 do CTN, o *solvens* gozará de um acréscimo de dois anos para ingressar em juízo, tão logo tenha sido inferido o seu pedido administrativamente. O legislador definiu esse lapso de dois anos como lapso prescricional.

⁵⁰ MACHADO, *op. cit.*, pg. 224-225.

O prazo previsto no artigo 168 do referido diploma, porém, não foi definido no texto legal como prescricional ou decadencial. Essa omissão suscitou divergências na doutrina tributária, mas demonstram maior coerência as teorias que defendem se tratar de lapso temporal referente à decadência, já que extingue o próprio direito à restituição, e não apenas a pretensão de se exigir judicialmente o cumprimento obrigacional. Porém, no caso de ausência de propositura na via administrativa e opção do *solvens* de recorrer somente à via judicial, o prazo passa a ser vinculado à ação e, portanto, de caráter prescricional.

Luciano Amaro, posicionando-se a respeito da questão, alega ser prescricional o prazo de dois anos e decadencial o de cinco anos, embora não concorde com essa diversidade de tratamento, em razão de preferir a distinção dos institutos com base na natureza do direito, e não em seus detalhes formais. Já Marcelo Fortes Cerqueira relaciona a definição à tomada de um referencial:

O art. 168 do CTN refere-se ao prazo para postular o reconhecimento do indébito, mas este direito instrumental [...] 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.⁵¹

Além dessa problemática, muito se discute também a respeito dos marcos iniciais para que a restituição seja pleiteada, principalmente no que tange os tributos sujeitos a lançamento por homologação. A doutrina e a jurisprudência majoritária entendiam, desde 1994, que a extinção do crédito tributário nesses casos se dava na data da homologação realizada pelo Fisco de forma tácita ou expressa.

Assim, consagrou-se a tese dos “cinco mais cinco”, aplicada aos tributos sujeitos a lançamento por homologação. Isso porque o direito de pedir a restituição caduca em cinco anos, os quais devem ser contados a partir da homologação, que ocorre normalmente de forma tácita, cinco anos após o pagamento antecipado. Dessa maneira, somando-se os cinco anos para a homologação com os cinco anos que começam a fluir como prazo prescricional a partir dessa data, tem-se que o prazo para a restituição no que se refere aos referidos tributos é de dez anos. Nas palavras de Coêlho:

⁵¹ CERQUEIRA, Marcelo Fortes. **Repetição do Indébito Tributário**. São Paulo : Max Limonad, 2000, p. 361

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.⁵²

Exemplo desse posicionamento está presente no acórdão do AEResp 442.496/RS, publicado no DJ em 09.08.2004:

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. (...) Aplica-se, assim, o prazo prescricional nos moldes em que pacificado pelo STJ, id est, a corrente dos cinco mais cinco. A ação foi ajuizada em 30/10/2001. Valores recolhidos, a título da exação discutida, entre 10/91 e 12/95. Não transcorreu, entre o prazo do recolhimento (contado a partir de 10/1991) e o do ingresso da ação em juízo, o prazo de 10 (dez) anos. Inexiste prescrição sem que tenha havido homologação expressa da Fazenda, atinente ao prazo de 10 (dez) anos (5 + 5), a partir de cada fato gerador da exação tributária, contados para trás, a partir do ajuizamento da ação.⁵³

Contudo, com o advento da Lei Complementar n.º 118, de 9 de fevereiro de 2005, esse entendimento foi alterado. Se o prazo para a propositura da ação de restituição era de dez anos, fundamentado na tese dos “cinco mais cinco”, passou a ser de apenas cinco. Isso porque o marco de início de contagem do prazo passou a ser a data do pagamento antecipado, e não mais a data da homologação realizada pela Fazenda Pública, de maneira expressa ou tácita.

Embora grande parte da doutrina considere essa mudança absurda e prejudicial aos contribuintes, Luciano Amaro considera ser apenas uma correção das interpretações, de maneira a propiciar a verdadeiro efetividade da regra do CTN:

Esse prazo – cinco anos contados da data *do pagamento indevido* – aplica-se, também, aos recolhimentos indevidos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, em relação aos quais o Código prevê que o pagamento antecipado (art. 150) “extingue o crédito, sob condição resolutória” (§ 1º). O Superior Tribunal de Justiça, não obstante, entendeu que o termo inicial do prazo deveria corresponder

⁵² COELHO, *op. cit.*, p. 468

⁵³ AEResp 552.496/RS, 1ª Seção, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ de 9.8.2004

ao término do lapso temporal previsto no artigo 150, § 4º, pois só com a “homologação” do pagamento é que haveria “extinção do crédito”, de modo que os cinco anos para pleitear a restituição se somariam ao prazo também de cinco anos que o fisco tem para homologar o pagamento feito pelo contribuinte. Opusemo-nos a essa exegese, que não resistia a uma análise sistemática, lógica e mesmo literal do Código. Em 2006, o art. § 3º da Lei Complementar n. 118, à guisa de norma interpretativa (art. 4º, *in fine*), reiterou o que o art. 150 § 1º, já dizia, ao estatuir que, para efeito do referido art. 168, I, “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”. À evidência, a lei objetivou afastar o discutível entendimento da jurisprudência. Errou na dose, obviamente, ao pretender fazê-lo por meio de norma dita interpretativa. O Superior Tribunal de Justiça, após alguma hesitação sobre a natureza das leis interpretativas e o alcance do questionado diploma legal, acabou por submeter-se à nova lei, sem reconhecer-lhe, contudo, o efeito retroativo, preservando, dessa forma, para os recolhimentos indevidos anteriores à nova lei, a jurisprudência que assentara.⁵⁴

O advento da Lei Complementar nº 118/2005, as alterações que ela provocou nos prazos extintivos relativos aos tributos sujeitos a lançamento por homologação e a polêmica retroatividade conferida à sua suposta regra interpretativa serão profundamente analisados nesse trabalho, através do capítulo a seguir.

⁵⁴ AMARO, *op. cit.*, pg. 453-454

3. O artigo 3º da Lei Complementar nº 118/2005

3.1 As alterações do ordenamento jurídico advindas com a Lei Complementar nº 118/2005.

Com o advento da Lei nº 11.105/2005, conhecida como a nova Lei de Falência⁵⁵, a criação de novos dispositivos que adequassem o CTN à nova regulamentação falimentar foi imprescindível. Para atender a essa necessidade, foi aprovada e publicada a Lei Complementar nº 118/2005. Contudo, a referida lei não se ateve à sua função inicial, e o legislador fez uso da oportunidade para estatuir regras que, inegavelmente, extrapolaram a adequação do ordenamento tributário às inovações da área falimentar.

A principal alteração sem conexão com o propósito inicial foi referente ao prazo para a ação de restituição de tributos sujeitos a lançamento por homologação. O recolhimento dos referidos tributos se dá por iniciativa dos contribuintes, os quais realizam espontaneamente o recolhimento, limitando-se o Fisco a homologar, expressa ou tacitamente, o pagamento, caso tenha sido efetuado corretamente. Apenas nos casos de ausência de pagamento no prazo legal ou de ocorrência de pagamento incorreto é que a autoridade efetua o lançamento de ofício. Segundo Luciano Amaro:

Cuida-se aqui de tributos que, por sua natureza (multiplicidade de fatos geradores, de caráter instantâneo, como, tipicamente, se dá com os chamados tributos indiretos e com os tributos sujeitos a retenção na fonte), têm o recolhimento exigido do devedor independentemente de prévia manifestação do sujeito ativo, vale dizer, sem que o sujeito ativo deva lançar para tornar exigível a prestação tributária. Já que o Código Tributário Nacional não quis falar em “autolancamento” (expressão de resto imprópria, como anteriormente sublinhamos), teria sido melhor dizer que, nessas hipóteses, *o lançamento é desnecessário*, ou melhor, o lançamento só se faria necessário se o sujeito passivo se omitisse no seu dever legal de recolher corretamente o valor legalmente exigido. E aí tudo se daria, no plano da norma, tal qual se dá na realidade fática.⁵⁶

Em se tratando dos referidos tributos, como citado no capítulo anterior, a doutrina e a jurisprudência sedimentaram o entendimento segundo o qual o prazo para a propositura da ação de restituição seria de dez anos, conforme a tese dos “cinco mais cinco

⁵⁵ 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, publicada em 09.02.2005.

⁵⁶ AMARO, *op. cit.*, pg. 389

anos”. Isso porque, tendo ocorrido o pagamento antecipado, a autoridade administrativa deve realizar a homologação, a qual ocorre, na grande maioria dos casos, de forma tácita, decorridos cinco anos da data em que ocorreu o pagamento. A homologação implica a extinção do crédito tributário, sendo, portanto, marco inicial para o prazo de cinco anos para que o contribuinte faça o requerimento da quantia que considere indevida. Somando-se os lapsos temporais, conclui-se que o prazo para a repetição de indébito nesses casos é de dez anos.

Apesar da mencionada interpretação, consolidada principalmente no Superior Tribunal de Justiça, o artigo 3º da Lei Complementar nº 118/2005, autointitulado interpretativo, mudou o entendimento em questão. Segundo o dispositivo, a extinção do crédito tributário, no que diz respeito aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, ocorre no momento do pagamento antecipado, nos moldes do § 1º do art. 150 do CTN. Dessa forma, o contribuinte passa a ter apenas cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, para requerer a restituição do valor pago indevidamente. Conforme aduz Anderson Soares Madeira, a Lei Complementar em questão representa alteração de elevada importância para o contribuinte:

Esta teoria, defendida em especial por Sacha Calmon, é aquela onde o prazo de cinco anos para se restituir um tributo (com lançamento por homologação) deveria começar a contar a partir da data da homologação (seja expressa ou tácita). Com base no art. 150, § 4º do CTN, o prazo para a homologação⁵⁷ é de cinco anos, assim, a Fazenda Pública teria cinco anos para homologar o lançamento (a contar do fato gerador) e, findo este prazo, o sujeito passivo teria mais cinco anos para pleitear a restituição, ou seja, tese dos cinco-mais-cinco anos.

O STJ decidiu há um tempo atrás que o termo inicial para a contagem do prazo (cinco anos) de restituição de tributo pendente de homologação tácita seria a data do pagamento indevido.

Porém, desde 1994, que esta Corte mudou de posicionamento, onde passou a considerar o início do prazo para restituição a data da homologação tácita, isto é, cinco anos após o pagamento indevido que, somados a mais cinco anos, totalizavam 10 anos após o pagamento indevido.

Visando unicamente reduzir algumas poucas conquistas tidas pelo sujeito passivo, a LC 118 veio a acabar com esta tese, agora vale o simples prazo de cinco anos contado do dia do pagamento indevido e não mais de sua homologação tácita.

⁵⁷

Contudo, não é unânime a opinião de que o prazo para a repetição de indébito, no que diz respeito aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, adotado anteriormente à referida Lei Complementar, era de dez anos. Hugo de Brito Machado

⁵⁷ MADEIRA, Anderson Soares. **Lei Complementar nº 118/05**. 04.05.2005. Disponível em: <http://jusvi.com/artigos/14853>. Acesso: 16.11.2011.

Segundo, por exemplo, contesta essa alegação e argumenta que o prazo sempre foi de cinco anos, e a alteração diz respeito apenas ao marco início de contagem para o prazo:

É preciso que se preste mais atenção ao que foi alterado pela LC 118/2005, no que toca à contagem do prazo de prescrição em exame.

O prazo não foi reduzido. Era, e continua sendo, de cinco anos, nos termos do *caput* do art. 168 do CTN. A questão está em como (ou a partir de quando) contá-lo. Diz o art. 168, I, do CTN, que seu termo inicial é a extinção do crédito tributário.

De acordo com o entendimento prevalente da doutrina, e uniforme na jurisprudência, especialmente da Primeira Seção do STJ, a extinção do crédito tributário, nos tributos submetidos a lançamento por homologação, não acontece com o pagamento (que nessa modalidade de lançamento é feito de forma antecipada e provisória), mas sim com a homologação tácita. Em suma, o pagamento, por si só, não produz o efeito de extinguir o crédito, o que só ocorre com a homologação. Com o advento do art. 3.º da LC 118/2005, o pagamento passou a ter o efeito de extinguir o crédito tributário, pelo menos para fins de contagem do prazo previsto no art. 168 do CTN.

Note-se: o pagamento não produzia o efeito jurídico de extinguir o crédito tributário e dar início à contagem do prazo prescricional. Com a entrada em vigor da norma veiculada pelo art. 3.º da LC 118/2005, o pagamento passou a produzir esse efeito, e passou a dar início à fluência do prazo prescricional.

Logo, um pagamento efetuado indevidamente antes de 9 de junho de 2005, data do início da vigência da LC 118/2005, não extinguiu o crédito tributário. Só sua homologação (que poderá ser tácita) terá esse efeito. Só um pagamento efetuado sob a vigência da LC 118/2005, este sim, já produzirá o efeito de extinguir o crédito tributário, para fins de aplicação do art. 168, I, do CTN.

Assim, tributo pago indevidamente em julho de 2004, por exemplo, poderá, em tese (se a homologação for tácita), ter sua restituição postulada até julho de 2014. Se houver sido pago em julho de 2005, contudo, sua restituição somente poderá ser pleiteada até julho de 2010.⁵⁸

Ademais, o artigo 4º da supracitada lei determinou a incidência retroativa para a nova regra, de maneira a propiciar que situações jurídicas consumadas anteriormente à sua vigência sejam por ela afetadas. Segundo o dispositivo, com base na exceção ao princípio da retroatividade que se dá em se tratando de lei expressamente interpretativa, o artigo 3º tem efeito retroativo, trazendo uma interpretação autêntica ao inciso I do artigo 168 do CTN.

Assim, o legislador se utiliza da exceção prevista no Código para fazer retroagir a regra prejudicial ao contribuinte. Não bastasse a exceção prevista para as leis interpretativas ser, em si mesma, questionável, como será demonstrado no próximo tópico, seu uso em questão mostra-se ainda mais controverso, pois o que ocorre na verdade é o advento de uma nova regra no ordenamento jurídico, e não de apenas uma interpretação.

⁵⁸ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado: **Lançamento por homologação, repetição do indébito e prescrição. O "encurtamento" do prazo levado a efeito pela LC 118/2005.** Disponível em <http://www.scribd.com/doc/10492169/MACHADO-SEGUNDO-Hugo-de-Brito-LC-118-e-o-to-Do-Prazo-de-Prescrica>. Acesso: 16.11.2011.

3.2. A existência, a validade e a eficácia da lei interpretativa no direito tributário

A interpretação é a conexão de determinado significado à norma jurídica, sendo essencial para sua subsunção ao caso concreto. A teoria da interpretação sofreu diversas mudanças com a evolução das sociedades, de forma a serem elaboradas diferentes formas de interpretar, como o formalismo, a literalidade, a autenticidade e a lógica. Atualmente, valoriza-se bastante a interpretação eclética, pois ela possibilita a conjugação dos melhores aspectos das diferentes teorias.⁵⁹

No direito tributário, em regra, utiliza-se os procedimentos interpretativos da teoria da interpretação jurídica. Excepcionalmente, quando expressamente disciplinado, deve-se priorizar os procedimentos indicados no CTN. Porém, segundo Luciano Amaro, não há uma técnica específica de interpretação para o direito tributário, contrariamente ao que indica o artigo 107 do referido diploma. Assim, o ideal é que se processa a análise das necessidades dos casos concretos:

Sem embargo da solene afirmação registrada no art. 107 do Código Tributário Nacional, no sentido de que a legislação tributária deve ser interpretada segundo o que esse diploma estabelece, a disciplina da matéria nele contida é deficiente e lacunosa, e alguns de seus preceitos nem sequer resistem à aplicação dos critérios interpretativos por ele exigidos.

O citado artigo faz supor que o Código vá discurrir exaustivamente sobre técnicas ou os critérios de interpretação das leis tributárias, o que, porém (e, aliás, felizmente), não ocorre. Limita-se o Código a ditar uns poucos preceitos sobre o assunto, os quais, obviamente, não esgotam a matéria, deixando extenso campo para aplicação dos instrumentos fornecidos pela hermenêutica.⁶⁰

A doutrina classifica a interpretação, no que se refere à fonte, em autêntica ou legislativa, doutrinária e jurisprudencial. Nesse trabalho, é bastante importante a análise da autêntica, pois ela se origina do próprio órgão criador da norma.

Para que a interpretação autêntica seja existente, válida e eficaz, é imprescindível que o órgão do qual emanou o ato legislativo tenha competência para fazê-lo. Ademais, é necessário “revestir-se os seus objetivos de razoabilidade e conformidade com a pretensão exposta.”⁶¹ Ela tem como função o esclarecer a lei no caso de existência de lacunas ou obscuridade do texto legal.

⁵⁹ AMARO, *op. cit.*, pg. 233.

⁶⁰ AMARO, *op. cit.*, pg. 234.

⁶¹ VASCONSELOS, *op. cit.*, pg. 39.

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.⁶²

Dessa forma, às leis interpretativas é vedado introduzir novo elemento ou nova regra no ordenamento jurídico, pois sua essência é limitada à elucidação de dispositivo que possa dar margem a interpretações não desejáveis ou apresente lacunas. Para garantir a eficácia do dispositivo em questão, a lei interpretativa retroage, tendo vigência paralela à norma que interpreta. Isso é possível porque na verdade não ocorre a criação de nova regra que vigore no passado, mas apenas a interpretação de questão controversa.

É inconstitucional a lei que se diz interpretativa e na verdade cria ou altera instituto ou norma jurídica. Isso porque, caso isso ocorra, o novo entendimento retroagirá, violando-se a segurança jurídica e o direito adquirido. Exemplo de uso questionável da exceção em questão à irretroatividade é o artigo 3º do referido diploma, o qual se define como interpretativo. O questionamento se dá porque a essência do conteúdo do dispositivo revela uma nova regra para o prazo da repetição de indébito dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, e não uma mera interpretação do disposto no Código.

De fato, há vários doutrinadores que vão além, discordando do instituto das leis interpretativas como um todo. Eles consideram que em caso de existência de lei inócua e obscura, deve-se elaborar outra, com transparência do intuito de refazer a norma, melhorando-a. Vários autores consideram as leis meramente interpretativas inconstitucionais. Segundo Carlos Maximiliano:

O ideal do Direito, como de toda ciência, é a certeza, embora relativa; pois bem, a forma autêntica de exegese oferece um grave inconveniente – a sua constitucionalidade posta em dúvida por escritores de grande prestígio. Ela positivamente arranha o princípio de Montesquieu; ao Congresso incumbe fazer as leis; ao aplicador (Executivo e Judiciário) – interpretá-las. A exegese autêntica transforma o legislador em juiz; aquele toma conhecimento de casos concretos e procura resolvê-los por meio de uma interpretação geral.

Amplifica-se, deste modo, a autoridade da legislatura, num regime de freios e contrapesos; revela-se desamor pelo dogma da divisão dos poderes, pedra angular das instituições vigentes.⁶³

Silva Neto aduz:

⁶² CARVALHO, *op. cit.*, pg. 92.

⁶³ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 18. ed., Forense, 2000, pg. 93-94

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.⁶⁴

Luciano Amaro também discorda do uso das leis interpretativas, mas com fundamentação ainda mais profunda. O autor considera o instituto inútil, em razão de estar restrito a duas opções: inovar o ordenamento e deixar de ser interpretativa, configurando-se uma nova norma, ou repetir o que postulava a lei anterior, sendo, portanto, redundante.

Com efeito, a dita "lei interpretativa" não consegue escapar do dilema: ou ela *inova*, o direito anterior (e, por isso, não é *retrativa*, com as consequências daí decorrentes), ou ela se limita a *repetir* o que já dizia a lei anterior (e, nesse caso, nenhum fundamento lógico haveria nem para a retroação da lei nem, em rigor, para sua edição).

Não se use o sofisma de que a lei interpretativa "apenas" diz como deve ser aplicada (inclusive pelo juiz) a lei anterior; nem se argumente que o legislador "somente" elucida o que ele teria pretendido dizer com a lei anterior.

Ocorre que, de um lado, o legislador, nas matérias que se contêm no campo da irretroatividade, só legisla para o *futuro*. De outro lado, dar ao legislador funções interpretativas, vinculantes para o Judiciário na apreciação de fatos concretos anteriormente ocorridos, implicaria conceder àquele a atribuição de dizer o direito aplicável aos casos concretos, tarefa precipuamente conferida pela Constituição ao Poder Judiciário. Mais uma vez, não se escapa ao dilema: ou a lei nova dá ao preceito interpretado o mesmo sentido que o juiz infere desse preceito, ou não; no primeiro caso, a lei é inócua; no segundo, é inoperante, porque retroativa (ou porque usurpa função jurisdicional).

Por isso, quer se olhe a lei interpretativa como uma substituição retroativa do preceito "obscuro" da lei velha pelo preceito "aclarado" da lei nova, quer seja ela encarada como uma determinação ao juiz ou aplicador da lei para que julgue ou aplique a lei velha em tal ou qual sentido, estaremos sempre diante de uma lei nova que pretende reger o passado, sendo, pois, aplicáveis todas as restrições oponíveis às leis retroativas.

Em suma, somente nos casos em que possa agir lei *retroativa* é possível a atuação de lei *interpretativa*, o que evidencia a inutilidade desta.⁶⁵

No mesmo sentido, argumentou o Ministro Sepúlveda Pertence, em seu voto na ADIn 605 MC:

Para mim, no sistema brasileiro, lei interpretativa ou é inócua ou é lei nova.

Se é mera interpretação de lei preexistente e veicula – se isso é possível – a única interpretação admissível dessa lei preexistente, a lei interpretativa vale exatamente o que valer a interpretação que traduz, isto é, nada vale, porque, evidentemente, se é a única interpretação, ou não, a afirmação, no caso concreto, continuará entregue ao Poder Judiciário.

⁶⁴ SILVA NETO, Paulo Pentead 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: 17.11.2011

⁶⁵ AMARO, *op. cit.*, pg. 228

Se, no entanto, a título de lei interpretativa, a segunda lei extrapola da interpretação, é lei nova, que altera a lei antiga, modificando-a ou adicionando-lhe normas inexistentes. E assim há de ser examinada.⁶⁶

Apesar das reiteradas críticas, o Supremo Tribunal Federal já declarou a constitucionalidade das leis interpretativas, considerando-as compatíveis com o princípio de separação de poderes, de forma a vedar somente a vulnerabilidade da coisa julgada, do ato jurídico perfeito e do direito adquirido, pela retroatividade dos atos emanados por parte do Poder Público.

Defendendo a constitucionalidade das referidas leis, o Ministro Celso de Mello declarou que a autenticidade da interpretação deve:

(...) atender à dupla exigência legitimadora dessa especial modalidade hermenêutica, consistente, de um lado, na igualdade hierárquico-jurídica do ato interpretativo e do ato interpretado, ambos situados na mesma esfera de validade e de eficácia; e, de outro, na homogeneidade das vontades político-jurídicas.⁶⁷

O artigo 106, I, do CTN, em razão do referido entendimento, não foi declarado inconstitucional, tendo vigência plena no ordenamento jurídico. A lei interpretativa tem existência, validade e eficácia caso se atenha a esclarecer dispositivo gerador de ambiguidades ou obscuro, não gozando de capacidade para trazer inovações, principalmente referentes ao aumento de benefícios estatais em relações jurídicas preexistentes.⁶⁸ Dessa forma, decidiu o STJ pela constitucionalidade do mencionado dispositivo:

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.⁶⁹

Assim, como mencionado, as leis interpretativas são admitidas no ordenamento jurídico brasileiro. Para tanto, as referidas leis são submetidas ao mesmo processo de

⁶⁶ ADIn 605 MC, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, j. 23/10/1991, DJ 05.03.1993

⁶⁷ Idem, ibidem.

⁶⁸ VASCONSELOS, *op. cit.*, pg. 40

⁶⁹ STJ, REsp n.º 440.994, Rel. Min. Luiz Fux, DJ em 24.03.2003.

aprovação utilizado para aprovar as leis interpretadas, sujeitando-se, ademais, ao veto do Executivo. Caso seja vetada, o Legislativo a examina novamente, mantendo o veto ou promulgando a lei.

Além disso, a norma interpretativa segue o processo utilizado na norma interpretada. Dessa forma, tratando-se de interpretação de Lei Complementar, segue-se o processo de aprovação de Lei Complementar; de Lei Ordinária, é usado o processo legislativo da Lei Ordinária; de Lei Delegada, observa-se o ocorrido nas Leis Delegadas; e, de Decreto Legislativo ou Resolução, utiliza-se o processo para aprovar Decretos ou Resoluções.

⁷⁰ Assim, a criação e inovação do ordenamento jurídico mantêm coerência.

Contudo, as hipóteses que justificam a criação da lei interpretativa devem ser cuidadosamente analisadas, pois não podem extrapolar a função de interpretar norma preexistente que apresente alguma obscuridade. Caso decorra efeito que ultrapasse essa delimitação, principalmente beneficiando a Administração Pública em relações jurídicas preexistentes com contribuintes, a lei não poderá retroagir, pois ocorre ofensa dos princípios da segurança jurídica e da irretroatividade.

É o que ocorre com o artigo 3º da Lei Complementar nº 118/05, o qual, para grande parte da doutrina, prejudica o contribuinte e favorece o Fisco, pois altera o prazo para que o contribuinte requeira a restituição, pondo fim à “regra dos cinco mais cinco”. Ainda assim, essa norma define a si mesma como interpretativa, pretendendo, com isso, retroagir e atingir eventos jurídicos consumados anteriormente à vigência da referida lei.

Assim, embora os tribunais superiores tenham se posicionado de forma diversa, percebe-se ter mais coerência com o ordenamento jurídico o entendimento de que as leis interpretativas são inócuas ou inovadoras. O artigo 3º da Lei Complementar nº 118/05 não é inócuo, pois, para tanto, deveria reforçar a única interpretação possível para o artigo 168, I, do CTN, o que obviamente não ocorre, já que o dispositivo, inclusive, altera drasticamente o entendimento até então preponderante na jurisprudência e na doutrina. ⁷¹ Logo, trata-se de uma norma inovadora, como será demonstrado adiante. Como tal, não poderia retroagir, sendo, portanto, inoperante.

⁷⁰ VASCONSELOS, *op. cit.*, pg. 40.

⁷¹ VIEIRA, Alexandre Ferreira Infante. **Art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005: o fim da tese dos "cinco mais cinco" para a repetição de tributo sujeito a lançamento por homologação**. Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/6321/art-3o-da-lei-complementar-no-118-2005>. Acesso: 17.11.2011.

3.3. A inconstitucionalidade da aplicação retroativa do novo prazo para a ação de restituição de tributos sujeitos ao lançamento por homologação advindo com os artigos 3º e 4º da LC nº 118/2005

Como mencionado, a LC nº 118/2005 foi criada com o principal intuito de adequar o CTN à nova legislação falimentar, a Lei nº 11.101/2005. Contudo, algumas disposições da referida Lei Complementar, em especial os artigos 3º e 4º, extrapolam essa função, regulamentando disciplina alheia às falências e inovando o ordenamento jurídico tributário.

O artigo 3º do referido diploma pretende esclarecer o prazo do inciso I do artigo 168 do CTN, declarando-se, expressamente, interpretativo. O dispositivo preceitua que o prazo para a ação de restituição dos tributos sujeitos a lançamento por homologação terá como marco inicial o pagamento indevido, ou seja, o fato gerador, e não a data da homologação tácita, como a jurisprudência tinha sedimentado.

Obviamente, essa mudança de entendimento causou relevante benefício ao Fisco, em detrimento do interesse dos contribuintes, os quais não mais teriam dez anos para realizar a propositura da ação de restituição, pois o novo dispositivo esclareceu ser de cinco anos o referido prazo. Dessa forma, fica evidente que se trata de norma inovadora, e não de dispositivo meramente interpretativo.

Nos moldes do artigo 106, I, do CTN, o que determina a extinção do crédito no que se refere aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é a própria homologação, realizada de maneira tácita ou expressa, do Fisco, conforme artigo 150 e seus §§ 1º e 4º. Todavia, o artigo 3º da LC nº 118/2005 preceitua diferente entendimento, representando alteração relevante nessa matéria, pois impõe que é o pagamento antecipado, ou seja, a ocorrência do fato gerador, o que extingue o crédito tributário.

Assim, dentre as hipóteses citadas por Luciano Amaro relativas às leis interpretativas, quais sejam, a repetição e a decorrente inutilidade ou a inovação e a consequência inviabilidade da retroatividade, o 3º da LC nº 118/2005 encaixa-se na segunda opção. Ainda assim, o dispositivo define a si próprio, de maneira expressa, como interpretativo do artigo 168, I, do CTN.

Relevante parte da doutrina considera que nessa definição do artigo 3º da Lei Complementar 118/2005 como interpretativo está sua inconstitucionalidade, pois o dispositivo traz inovação à legislação tributária.

Mário Luiz Oliveira da Costa defende que a referida definição é inconstitucional argumentando que as inovações trazidas pela referida Lei Complementar têm o intuito de modificar a jurisprudência assentada no STJ, implicando em abuso de poder legislativo e desvio de finalidade, invadindo a competência do Poder Judiciário. Ademais, sustenta que os dispositivos em questão representam afronta à segurança jurídica, à boa-fé, à moralidade, à isonomia, à independência e harmonia entre poderes e à irretroatividade:

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 exaustivamente interpretado pelo Poder Judiciário, em especial quando a suposta interpretação pretendida mostra-se contrária a jurisprudência atinente ao tema.⁷²

Também Hugo Barroso Uelze e Rodolfo Tsunetaka Tamanaha consideram que o dispositivo em questão traz inegáveis inovações ao prazo para a restituição dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, em razão de contradizer, em questão inegavelmente relevante, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

[...] é importante confrontar a jurisprudência consolidada pelo STJ há pelo menos uma década, com o disposto no artigo 3º da LC 118/2005. A jurisprudência do STJ, em apertada síntese, diz que nos casos de tributo sujeito a “lançamento por homologação” -- diferentemente do que ocorre com os tributos sujeitos a “lançamento de ofício” pelo Fisco, exemplo típico do IPTU --, o recolhimento dos tributos consubstancia um “pagamento antecipado”, mesmo porque sujeito a posterior fiscalização por parte do Fisco (artigo 150, §1º do CTN).

Ou seja, face à sua natureza intrínseca, o que é pago antecipadamente pelos contribuintes (lançamento por homologação) não pode ser qualificado como “crédito tributário”, pois depende de fiscalização posterior do Fisco ou, no silêncio deste, somente depois de 5 (cinco) anos considera-se homologado o valor pago (artigo 150, § 4º do CTN).

Daí porque, de conformidade com o entendimento do STJ, legítimo intérprete das leis e tratados federais, como é o caso do CTN, o prazo de prescrição deve obedecer à interpretação acima mencionada, o que, na prática, importa na contagem do prazo de prescrição a partir da homologação tácita da Administração, segundo a conhecida regra do “cinco mais cinco”.⁷³

Por esse motivo, concluem também os referidos autores pela discrepância da literalidade do dispositivo em questão com seus efeitos práticos, pois embora tenha sido

⁷² 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. 04. 2005, pg. 106

⁷³ UELZE, Hugo Barroso e TAMANHA, Rodolfo Tsunetaka. **A lei e a redução de prazo para a restituição de tributos**. Revista Consultor Jurídico, 21 de março de 2005. Disponível em: http://www.conjur.com.br/2005-mar-21/lei_reducao_prazo_restituicao_tributos. Acesso em: 17.11.2011

considerado meramente interpretativo pelo legislador, resultou em inovações não desprezíveis:

O artigo 3º da LC 118/2005, portanto, ao dispor que, para efeito de interpretação do inciso I do artigo 168 do CTN, a extinção do crédito tributário, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, se inicia no momento do pagamento antecipado, pretende alterar não apenas o prazo de prescrição -- em clara afronta ao princípio da tripartição de poderes ou funções (artigo 2º da CF) --, 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.⁷⁴

O Superior Tribunal de Justiça, juntamente com o doutrina, discordou da redação do artigo 3º da Lei Complementar em questão. No julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 327.043, em 27.04.2005, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça entendeu que o artigo mencionado não é interpretativo, conforme o voto do Ministro Teori Albino Zavascki:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI INTERPRETATIVA. PRAZO DE PRESCRIÇÃO PARA A REPETIÇÃO DE INDÉBITO, NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. LC 118/2003: NATUREZA MODIFICATIVA (E NÃO SIMPLEMENTE INTERPRETATIVA) DO SEU ARTIGO 3º. INCONSTITUCIONALIDADE DO SEU ART. 4º, NA PARTE QUE DETERMINA A APLICAÇÃO RETROATIVA.

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

2. Esse entendimento, embora não tenha a adesão uniforme da doutrina e nem de todos os juízes (v.g.: voto-vista proferido no ERESP 423.994, 1ª Seção), é o que define legitimamente o conteúdo e o sentido das normas, já que emanado do órgão do Poder Judiciário que tem a atribuição constitucional de interpretá-las. [...]

4. 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.⁷⁵

⁷⁴ UELZE, Hugo Barroso e TAMANAHA, Rodolfo Tsunetaka, *op. cit.*

⁷⁵ STJ, voto do Ministro Teori Albino Zavascki, no julgamento do ERESp 327.043/DF.

Não podendo o dispositivo ser considerado interpretativo, o julgamento dos referidos embargos também determinou a vedação de sua retroatividade:

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

6. O artigo 4º, segunda parte, da LC 118/2005, que determina a aplicação retroativa do seu art. 3º, para alcançar inclusive fatos passados, ofende o princípio constitucional da autonomia e independência dos poderes (CF, art. 2º) e o da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (CF, art. 5º, XXXVI). Cumpre, portanto, ao órgão fracionário do STJ, suscitar o incidente de inconstitucionalidade perante a Corte Especial, nos termos do art. 97 da CF.⁷⁶

Em razão, apesar de todas as críticas, de o artigo 3º do referido diploma ter sido intitulado como interpretativo, o artigo 4º da mesma Lei Complementar determina sua retroatividade, dispondo que “esta lei [LC nº 118/2005] 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”.⁷⁷

Porém, como restou evidenciado, o artigo 4º da Lei Complementar 118/2005 configura uma norma inovadora, e não meramente interpretativa. Sendo assim, o referido dispositivo “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”.⁷⁸

Assim, fica demonstrada não apenas a incompatibilidade do artigo 4º da Lei Complementar 118/2005, como sua inconstitucionalidade, ao determinar a retroatividade de norma inovadora, atingindo fatos consumados anteriormente à sua vigência, representando benefício da Administração Pública em detrimento dos contribuintes e apresentando afronta aos princípios da segurança jurídica e da irretroatividade.

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça declarou inconstitucional a expressão “observado, quanto ao artigo 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional”, contida no artigo 4º da Lei Complementar 118/2005. A declaração se deu conforme o voto do Ministro Teori Albino Zavascki, nos Embargos de Divergência em Recurso Especial supracitados e no AgRg no Ag 834.955 – SP, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, julgado em 18.12.2007, e publicado no DJ em 25.02.2008.

⁷⁶ STJ, voto do Ministro Teori Albino Zavascki, no julgamento do EREsp 327.043/DF.

⁷⁷ Artigo 4º da Lei Complementar 118/2005

⁷⁸ VASCONSELOS, *op. cit.*, pg. 50.

7. Ocorre que o art. 4º da Lei Complementar 118/2005, em sua segunda parte, determina, de modo expresso, que, relativamente ao seu art. 3º, seja observado “o disposto no art. 106, I, da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional”, vale dizer, que seja aplicada inclusive aos atos ou fatos pretéritos. Ora, conforme antes demonstrado, a aplicação retroativa do dispositivo importa, nesse caso, ofensa à Constituição, nomeadamente ao seu art. 2º (que consagra a autonomia e independência do Poder Judiciário em relação ao Poder Legislativo) e ao inciso XXXVI do art. 5º, que resguarda, da aplicação da lei nova, o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Assim, fica evidenciada a inconstitucionalidade do dispositivo, cumprindo observar, em relação a ele, o disposto no art. 97 da Constituição, instalando-se o devido incidente de inconstitucionalidade. Não basta, para contornar o incidente, simplesmente deixar de aplicar o dispositivo inconstitucional. Ao Judiciário, que está submetido à lei, somente é dado deixar de aplicá-la quando ela for incompatível com a Constituição, o que só pode ser reconhecido e declarado pela maioria absoluta dos seus membros ou dos membros do órgão especial. [...]

8. Ante o exposto, acompanho o entendimento do Ministro relator, mas proponho seja suscitado incidente de inconstitucionalidade da 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, segunda parte, da Lei Complementar 118/2005, submetendo-se a matéria à consideração do órgão especial, na forma dos arts. 199 e 200 do Regimento Interno. É o voto.⁷⁹

Tendo sido julgada inconstitucional a retroatividade do dispositivo em questão, o STJ continuou aplicando a teoria dos “cinco mais cinco” anos para os fatos geradores ocorridos anteriormente à vigência da nova Lei Complementar, com a propositura da ação igualmente anterior. No que diz respeito às situações em que o pagamento antecipado se deu antes da nova Lei, mas as ações foram propostas posteriormente, o antigo prazo também foi aplicado, limitados a cinco anos após sua vigência. É o que ocorre no julgamento do AgRg no Ag 834.955 – SP:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDEBITO. 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).

⁷⁹ STJ, voto do ministro Teori Albino Zavascki, no julgamento do ERESP 327. 043/DF.

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).⁸⁰

A questão foi suscitada perante o Supremo Tribunal Federal e julgada em agosto de 2011. A decisão de suma importância foi baseada na imprescindibilidade da segurança jurídica para o ordenamento jurídico e será analisada no tópico subsequente.

3.4 A decisão do Supremo Tribunal Federal sobre a retroatividade do novo prazo e o início de sua contagem

O Supremo Tribunal Federal julgou inconstitucional, em 04.08.2011, o artigo 4º da Lei Complementar 118/2005, na parte em que determina a retroatividade do artigo 3º do mesmo diploma, o qual promoveu a alteração do prazo para a ação de restituição de tributos sujeitos a lançamento por homologação.

A decisão ocorreu por meio do julgamento do Recurso Especial 566621, ao qual foi negado provimento, mantendo-se o entendimento do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, o qual entendeu ser de dez anos o prazo para a propositura da ação de repetição de indébito de tributos sujeitos a lançamento por homologação.

⁸⁰ STJ, voto do Ministro Teori Albino Zavascki, AgRg no Ag 834.955 – SP, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, Julgado em 18.12.2007, DJ 25.02.2008, p. 1

O julgamento teve início em maio de 2010, momento em que os a Relatora Ellen Gracie foi acompanhada pelos Ministros Ricardo Lewandowski, Carlos Ayres Britto, Celso de Mello e Cezar Peluso, na manifestação pela inconstitucionalidade do dispositivo em questão, em razão, principalmente, da ofensa à segurança jurídica.

Na ocasião, a Ministra Relatora entendeu ainda que o artigo 3º da Lei Complementar nº 118/2005 implicava inovação no ordenamento jurídico, não se tratando de mera interpretação, devido à alteração, para cinco anos, do prazo para a mencionada restituição, o qual era de dez anos, conforme entendimento sedimentado no STJ. Divergiram da Relatora os Ministros Marco Aurélio, Dias Toffoli, Carmen Lúcia e Gilmar Mendes, os quais entenderam que o artigo 3º da Lei Complementar em questão cumpriu a função de somente interpretar o artigo 168, I, do CTN.

O Ministro Eros Grau pediu vista do processo, interrompendo o julgamento. A questão só foi decidida em agosto de 2011, quando o Ministro Luiz Fux, sucessor do mencionado Ministro, votou pelo desprovimento do recurso, acompanhando a Ministra Ellen Gracie ao considerar, que a disposição do artigo 3º do referido diploma trata-se de norma inovadora. Quando ainda estava no STJ, o Ministro Luiz Fux já tinha apresentado esse entendimento.

O fim da polêmica suscitou ainda outro questionamento relativo à Lei Complementar Nº 118/2005: “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?”⁸¹

O entendimento consolidou-se no STJ conforme a decisão, proferida pela Primeira Turma, do Recurso Especial 1002932, de Relatoria do Ministro Luiz Fux, em 25.11.2009. Para a resolução do questionamento, fez-se uso da regra de transição contida no artigo 2028 do Código Civil.

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. AUXÍLIO CONDUÇÃO. IMPOSTO DE RENDA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. PAGAMENTO INDEVIDO. ARTIGO 4º, DA LC 118/2005. DETERMINAÇÃO DE APLICAÇÃO RETROATIVA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONTROLE DIFUSO. CORTE ESPECIAL. RESERVA DE PLENÁRIO.

1.O princípio da irretroatividade impõe a aplicação da LC 118, de 9 de fevereiro de 2005, aos pagamentos indevidos realizados após a sua vigência e não às ações

⁸¹ VASCONSELOS, op. cit., pg. 47

propostas posteriormente ao referido diploma legal, posto norma referente à extinção da obrigação e não ao aspecto processual da ação correspondente.

2. O advento da LC 118/05 e suas consequências sobre a prescrição, do ponto de vista prático, implica dever a mesma ser contada da seguinte forma: *relativamente aos pagamentos efetuados a partir da sua vigência (que ocorreu em 09.06.05), o prazo para a repetição do indébito é de cinco a contar da data do pagamento; e relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior, limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei nova.*

3. Isto porque a Corte Especial declarou a inconstitucionalidade da 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 artigo 4º, segunda parte, da Lei Complementar 118/2005 (**AI nos ERESP 644736/PE, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 06.06.2007**).⁸²

Em suma, o STJ entendia que, tratando-se pagamento indevido e ajuizamento da ação, ambos anteriores à Lei Complementar nº 118/2005, permanecia o direito à restituição da teoria dos “cinco mais cinco” anos. Quando o pagamento indevido fosse anterior à referida Lei, mas o ajuizamento da ação se desse posteriormente a ela, podia ser pedida a restituição conforme a regra anterior até o limite de cinco anos da vigência da lei. Finalmente, ocorrendo tanto o pagamento indevido quanto o ajuizamento da ação depois da vigência da Lei Complementar em questão, valerá a nova regra, qual seja, a do prazo de cinco anos.⁸³ A regra foi utilizada no julgamento do referido Recurso Especial:

4. Deveras, a norma inserta no artigo 3º, da lei complementar em tela, indubitavelmente, cria direito novo, não configurando lei meramente interpretativa, cuja retroação é permitida, consoante apregoa doutrina abalizada [...]

5. Consectariamente, em se tratando de pagamentos indevidos efetuados antes da entrada em vigor da LC 118/05 (09.06.2005), o prazo prescricional para o contribuinte pleitear a restituição do indébito, nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, continua observando a cognominada tese dos cinco mais cinco, desde que, na data da vigência da novel lei complementar, sobejem, no máximo, cinco anos da contagem do lapso temporal (regra que se coaduna com o disposto no artigo 2.028, do Código Civil de 2002, segundo o qual: “Serão os da lei anterior os prazos, quando reduzidos por este Código, e se, na data de sua entrada em vigor, já houver transcorrido mais da metade do tempo estabelecido na lei revogada.”).

6. Desta sorte, ocorrido o pagamento antecipado do tributo após a vigência da aludida norma jurídica, o *dies a quo* do prazo prescricional para a repetição/compensação é a data do recolhimento indevido.⁸⁴

⁸² STJ, REsp 1.002.932, Relatoria do Ministro Luiz Fux, julgado em 25.11.2009

⁸³ MINARDI, Joseane. *op. cit.*, pg. 32.

⁸⁴ STJ, REsp 1.002.932, Relatoria do Ministro Luiz Fux, julgado em 25.11.2009

O STF modificou o entendimento no que se refere à questão da data e de com que efeito o novo prazo pode ser validamente aplicado. Seguindo o voto da Ministra Relatora, Ellen Grace, a Corte Suprema decidiu, de forma bastante acertada, pela aplicação da *vacatio legis*, rejeitando a aplicação da regra de transição do artigo 2.028 do CC, por se tratar de regra exclusiva, não geral, e pelo fato de não ter o legislador da Lei Complementar nº 118/2005 aderido à essa regra de transição, nem expressamente nem por omissão.

Sendo o prazo de *vacatio legis* previsto na Lei Complementar em questão de cento e vinte dias, portanto, maior que o previsto na Lei de Introdução ao Código Civil, qual seja, quarenta e cinco dias, ela cumpre a função de permitir que os contribuintes tomem ciência das mudanças e ajuízem as ações necessárias à garantia de seus direitos.

Assim, conforme o voto da Ministra Relatora, sedimentou-se o entendimento de que, por não existir direito adquirido a regime jurídico, deve ocorrer a aplicação do prazo reduzido às pretensões pendentes nas ações ajuizadas após a *vacatio legis*, pois nesse caso não há ofensa à Constituição. Isso porque cabe ao STF expurgar do ordenamento jurídico a inconstitucionalidade contida na norma, mas apenas isso, permitindo a aplicação da Lei Complementar Nº 118/2005 tão logo tenha validade.

DIREITO TRIBUTÁRIO – LEI INTERPRETATIVA – APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005 – DESCABIMENTO – VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA – NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA VACATIO LEGIS – APLICAÇÃO DO PRAZO REDUZIDO PARA REPETIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE INDÉBITOS AOS PROCESSOS AJUIZADOS A PARTIR DE 9 DE JUNHO DE 2005.

Quando do advento da LC 118/05, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos arts. 150, § 4º, 156, VII, e 168, I, do CTN.

A LC 118/05, embora tenha se auto-proclamado interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido.

Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada como lei nova.

Inocorrência de violação à autonomia e independência dos Poderes, porquanto a lei expressamente interpretativa também se submete, como qualquer outra, ao controle judicial quanto à sua natureza, validade e aplicação.

A aplicação retroativa de novo e reduzido prazo para a repetição ou compensação de indébito tributário estipulado por lei nova, fulminando, de imediato, pretensões deduzidas tempestivamente à luz do prazo então aplicável, bem como a aplicação imediata às pretensões pendentes de ajuizamento quando da publicação da lei, sem resguardo de nenhuma regra de transição, implicam ofensa ao princípio da segurança jurídica em seus conteúdos de proteção da confiança e de garantia do acesso à Justiça.

Afastando-se as aplicações inconstitucionais e resguardando-se, no mais, a eficácia da norma, permite-se a aplicação do prazo reduzido relativamente às ações

ajuizadas após a *vacatio legis*, conforme entendimento consolidado por esta Corte no enunciado 445 da Súmula do Tribunal.

O prazo de *vacatio legis* de 120 dias permitiu aos contribuintes não apenas que tomassem ciência do novo prazo, mas também que ajuizassem as ações necessárias à tutela dos seus direitos.

Inaplicabilidade do art. 2.028 do Código Civil, pois, não havendo lacuna na LC 118/08, que pretendeu a aplicação do novo prazo na maior extensão possível, descabida sua aplicação por analogia. Além disso, não se trata de lei geral, tampouco impede iniciativa legislativa em contrário.

Reconhecida a inconstitucionalidade art. 4º, segunda parte, da LC 118/05, considerando-se válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão-somente às ações ajuizadas após o decurso da *vacatio legis* de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005.

Aplicação do art. 543-B, § 3º, do CPC aos recursos sobrestados.

Recurso extraordinário desprovido.⁸⁵

Dessa forma, percebe-se que a polêmica foi resolvida da melhor maneira possível. Isso porque, embora a norma inovadora seja prejudicial ao contribuinte, ao menos a retroatividade do novo prazo para a ação de restituição dos tributos sujeitos a lançamento por homologação foi julgada inconstitucional, e considerada aplicável a Lei Complementar nº 118/2005 a partir da decorrência do período determinado como *vacatio legis*.

⁸⁵STF, Recurso Extraordinário 566.621. Relatora: Ministra Ellen Grace.

CONCLUSÃO

Como se pôde demonstrar, a segurança jurídica representa papel de suma importância dentre o rol dos direitos fundamentais. Isso porque é um dos princípios que consolidam o Estado de Direito, tendo a importante função de proporcionar estabilidade ao ordenamento jurídico.

O princípio da irretroatividade é um dos pilares da segurança jurídica, pois garante aos cidadãos conhecimento das exigências que o Estado tem o poder de fazer. No âmbito do direito tributário, ele é absoluto em relação às leis que instituem ou majoram tributos, mas admite a retroatividade benéfica como exceção. Ademais, apesar da polêmica doutrinária, figuram entre as exceções previstas no CTN as “leis expressamente interpretativas”.

A doutrina não é pacífica em relação à retroatividade das chamadas leis interpretativas - embora o STF já as tenha considerado passíveis de existência, validade e eficácia - em razão de alguns autores alegarem, com razão, a inexistência das referidas leis. Isso porque a lei que objetiva apenas interpretar, na realidade, apenas retoma determinação já feita em legislação anterior ou gera inovações. No primeiro caso, é inútil; no segundo, inócua.

No que diz respeito ao artigo 3º da Lei Complementar nº 118/2005, o dispositivo não pode ser considerado como regra meramente interpretativa do artigo 168 do CTN, pois incorreu no segundo caso, gerando inovação, pois alterou de forma significativa o entendimento jurisprudencial até então consolidado. O dispositivo colocou fim à regra dos “cinco mais cinco anos”, até então aplicada no que se refere ao prazo para restituição de tributos sujeitos a homologação, e estipulou o prazo de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador, qual seja, do pagamento antecipado.

Em razão da inegável inovação trazida pela referida Lei Complementar ao ordenamento jurídico tributário, não é possível conferir retroatividade ao seu artigo 3º, sob pena de afrontar o artigo 106 do CTN. Isso porque a situação em questão não configura nenhuma das hipóteses previstas como passíveis de excepcionar o princípio da irretroatividade, pois, como demonstrado, o dispositivo não pode ser considerado como norma meramente interpretativa, e como favorece o Fisco em detrimento dos interesses dos contribuintes, também não se encaixa como situação geradora de retroatividade benigna.

Os tribunais superiores analisaram o caso e julgaram constitucional a nova regra relativa ao prazo para a restituição de tributos sujeitos a homologação, já que não existe direito adquirido a regime jurídico. Contudo, o Superior Tribunal de Justiça e, em decisão

recente, o Supremo Tribunal Federal, decidiram pela irretroatividade do artigo 3º da Lei Complementar nº 118/2005, garantindo, assim, a segurança jurídica dos contribuintes.

A decisão foi bastante coerente com os princípios do ordenamento jurídico vigente, já que priorizou, além da segurança jurídica, a boa-fé, a moralidade, a isonomia e a independência dos poderes em detrimento do benefício do Fisco.

Ademais, o STF decidiu pela aplicação do período de *vacatio legis* de cento e vinte dias, rejeitando, assim, a solução que vinha sendo aplicada pelo STJ: a aplicação da regra de transição do artigo 2.028 do Código Civil. Esse entendimento mostrou-se adequado, pois a referida regra civilista é exclusiva, não geral. Além disso, o legislador da Lei Complementar nº 118/2005 não aderiu a essa regra de transição, expressamente ou tampouco por omissão.

Dessa forma, foi obtida a melhor solução para o conflito existente entre a expressa previsão do artigo 106 do CTN, para a exceção ao princípio da irretroatividade no que diz respeito às leis expressamente interpretativas, e a tentativa de violação ao princípio fundamental da segurança jurídica, realizada pelo artigo 4º da Lei Complementar nº 118/2005. A inovação da regra relativa ao prazo para a restituição de tributos sujeitos a lançamento por homologação foi mantida, pois não há direito jurídico a regime jurídico, porém, sua aplicação retroativa foi julgada inconstitucional, de forma a proteger o constituinte da tentativa estatal de utilizar a retroatividade em seu próprio favor.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17 ed. São Paulo : Saraiva, 2011.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 1972, pg. 526
- BINATI, Tiago Augusto de Macedo. **Vitória dos contribuintes: a prescrição à luz da Lei Complementar nº 118/2005**. Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/19762/vitoria-dos-contribuintes-a-prescricao-a-luz-da-lei-complementar-no-118-2005>. Acesso em: 24.11.2011.
- BRASIL, Código Tributário Nacional (1966). **Código Tributário Brasileiro**. Promulgado em: 25.10.1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em: 24.11.2011.
- BRASIL, Constituição Federal (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 5.10.1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 24.11.2011.
- BRASIL, Lei Complementar n. 118 (2005). **Lei Complementar n. 118**. Promulgada em: 09.05.2005. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp118.htm. Acesso em: 24.11.2011.
- CANDIDO, Elton Luís Bueno. **Da repetição de indébito tributário referente a tributo lançado por homologação. Uma síntese da crítica doutrinária e consolidação jurisprudencial após a edição da Lei Complementar nº 118/2005**. Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/13176/da-repeticao-de-indebito-tributario-referente-a-tributo-lancado-por-homologacao>. Acesso em: 24.11.2011.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário : Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 2.ed. São Paulo : Editora Saraiva, 1999.
- 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.
- 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.
- GASSEN, Valcir. **Direito tributário: Competência e a discriminação das rendas tributárias e as limitações ao poder de tributar**. Apostila para o Centro de Educação à distância AGU.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32 ed. São Paulo : Malheiros, 2011.

MACHADO, João Baptista. **Introdução ao direito e ao discurso legitimador**. 12. reimpr., Coimbra, 2000.

MADEIRA, Anderson Soares. **Lei Complementar nº 118/05**. Disponível em: <http://jusvi.com/artigos/14853>. Acesso em: 24.11.2011.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro** : Administrativo e Judicial. 4 ed. São Paulo : Dialética, 2005.

MARTINS, André Malta. **Duas abordagens acerca da Lei Complementar nº 118/05: Contagem da prescrição em repetição de indébito e indisponibilidade de bens em execução fiscal**. Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/7713/duas-abordagens-acerca-da-lei-complementar-n-118-05>. Acesso em: 24.11.2011.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 18. ed., Forense, 2000, § 98, pp. 93/94

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 2. Ed. rev. E atual. – São Paulo : Saraiva, 2008.

MINARDI, Joseane. **Apostila de Direito Tributário Material**. Renato Saraiva curso on-line, 2011.

BOLETIM Tributação – Pinheiro Neto Advogados. Disponível em: http://cesardoria.com/imgs_news/Tributos.pdf. Acesso em: 24.11.2011.

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

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3 ed. São Paulo : Saraiva, 2011.

SANTOS, André Torres dos. **A modulação dos efeitos no controle de constitucionalidade como limitação ao poder de tributar**. Monografia de final de curso de bacharelado em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, 2011.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Lançamento por homologação, repetição do indébito e prescrição. O “encurtamento” do prazo levado a efeito pela LC 118/2005**. Disponível em: <http://pt.scribd.com/doc/10492169/MACHADO-SEGUNDO-Hugo-de-Brito-LC-118-e-o-to-Do-Prazo-de-Prescricao>. Acesso em: 24.11.2011.

NETO, Paulo Penteado de Faria Silva. **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

TORRES, Ricardo Lobo. **Restituição de Tributos**. Rio de Janeiro: Forense, 1983.

UELZE, Hugo Barroso; TAMANAHA, Rodolfo Tsunetaka. **A lei e a redução de prazo para a restituição de tributos**. Revista Consultor Jurídico, 21 de março de 2005. Disponível em: http://www.conjur.com.br/2005-mar-21/lei_reducao_prazo_restituicao_tributos. Acesso em:

17.11.2011

VASCONCELOS, Alexandre Guilherme. **O Prazo para a repetição de tributo sujeito a lançamento por homologação e a Lei Complementar nº 118/2005.** Disponível em: http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/biblioteca/monografias/alexandre_guilherme.pdf. Acesso em: 24.11.2011.

VIEIRA, Alexandra Ferreira Infante. **Artigo 3º da Lei Complementar nº 118/2005. o fim da tese dos "cinco mais cinco" para a repetição de tributo sujeito a lançamento por homologação.** Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/6321/art-3o-da-lei-complementar-no-118-2005>. Acesso em: 24.11.2011.

ZANELLO, Cristina. **Restituição de Tributos - Ilegalidade e Inconstitucionalidade do Novo Prazo Prescricional (Art. 3º da Lei Complementar nº 118/05).** Disponível em: <http://www.idtl.com.br/artigos/194.pdf> Acesso em: 24.11.2011.