

0 PRAZO PARA A REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO CONSOANTE JURISPRUDÊNCIA DO STJ E LEI COMPLEMENTAR N. 118/05

Fernanda Matos Badr

1. Introdução

Em se falando de tributos sujeitos à lançamento por homologação, o termo inicial para a contagem do prazo prescricional para interposição da Ação de Repetição do Indébito Tributário já foi alvo de discussões doutrinárias e dos Tribunais Superiores. Pacificou-se que a contagem do prazo de extinção da pretensão judicial de restituição do indébito tributário dar-se-ia com a homologação do pagamento indevido.

No entanto, o que parecia já estar consolidado, voltou à tona com a publicação da Lei Complementar n. 118/05, que introduziu, à primeira vista, nova roupagem à interpretação feita pelo STJ dos dispositivos do CTN. O art. 3º daquela lei determinou que a contagem do prazo de cinco anos para a Ação de Repetição do Indébito se dá com o pagamento antecipado, contrariando a “tese do cinco mais cinco”, construída pelo STJ e corroborada pela doutrina majoritária.

Diante desta abrupta interpretação introduzida pela LC n. 118/05, faz-se oportuno e salutar a análise de sua compatibilidade ao ordenamento jurídico hodierno. A elucidação do tema verifica, também, a repercussão dos seus efeitos - retroatividade ou irretroatividade - no mundo dos fatos. Além disso, aferi-la aos preceitos constitucionais e infraconstitucionais, propicia, aos operadores do direito, o estudo do controle jurisdicional no que tange à natureza interpretativa desta.

Vale ressaltar que o presente estudo se utilizou da pesquisa bibliográfica e documental, por meio de uma abordagem qualitativa e da utilização dos resultados de forma pura, atingindo suas finalidades descritivas e exploratórias, devido aos métodos de observação, análise e interpretação dos dados. Primordialmente, teceram-se considerações gerais acerca da constituição do

crédito tributário, enfocando o auto-lançamento para depois se analisar o momento extintivo do crédito quando em se tratando do pagamento efetuado de tributo cujo lançamento é feito por homologação. Depois, foi feito um breve apanhado da contagem do prazo antes da LC n. 118/05 e a seguir, explicitou-se a nova roupagem interpretativa introduzida por esta lei, abordando juridicamente suas inovações.

2. Constituição do crédito tributário

Com a ocorrência do fato gerador e conseqüente concretização da hipótese normativa, nasce a obrigação tributária. Ela decorre de uma situação fática, ao passo que basta a ocorrência desta e sua adequação à hipótese de incidência para o seu nascimento.

Comparando-se, à guiza de melhor intelecção, a obrigação tributária com a obrigação no âmbito civil, poderia-se aduzir ser aquela abstrata, ilíquida. O lançamento seria o ato pelo qual a administração tributária, tomando conhecimento da ocorrência do fato gerador, a individualizaria (tornando-a líquida), calculando o montante do tributo, definindo o sujeito passivo, entre outros fatores disciplinados no art. 142 do CTN, que cuida do lançamento tributário. Assim, a obrigação se converte em crédito tributário apto à cobrança administrativa, em um primeiro momento, e judicial, posteriormente, se for o caso.

O crédito tributário constitui-se do direito conferido ao poder público de cobrar valores dos contribuintes tendo em vista a concretização da hipótese de incidência (ou realização do fato gerador), assim, fácil é perceber que ele surge concomitante à obrigação tributária, ou seja, quando se realiza o fato gerador da obrigação tributária (surge a obrigação por parte do contribuinte), nasce o direito do poder público de cobrar do particular os valores à ela correspondentes, como que duas faces da mesma moeda, passando a necessitar-se, para a efetiva cobrança do montante devido, somente de um ato da administração pública que notifique o sujeito passivo a recolher o tributo: o lançamento.

A partir do art. 142, o Código Tributário Nacional¹ passa a disciplinar o lançamento. Ao individualizar a obrigação tributária pelo lançamento, o Fisco (sujeito ativo) faz o primeiro contato com o fato gerador realizado pelo contribuinte (sujeito passivo).

O conceito esboçado no artigo em comento padece de algumas imprecisões, as quais se analisarão a seguir. Cabe mencionar que o lançamento é ato privativo (exclusivo) da autoridade administrativa fiscal, conforme disposto no aludido preceito, e que se trata de um ato vinculado de forma que não há espaço para discricionariedade administrativa. O administrador é vinculado à lei, ou seja, se o fiscal se depara com a obrigação tributária, obrigatoriamente deverá efetuar o lançamento, transformando-a em crédito tributário.

Muito se discute acerca da natureza do lançamento tributário, se seria ele ato administrativo ou procedimento administrativo, discussão relevante para fins de verificação da decadência. No entanto, com o intuito de não se desviar do propósito deste, se analisará tal questão perfunctoriamente.

Acredita-se ser o lançamento tributário um ato administrativo, discordando do disposto no artigo trasladado, pois “concorre para a formação de situações jurídicas individuais, dotando-as de eficácia” (COELHO, 2005, p. 784). Continua Sacha Calmon:

O fato de conferir ao direito de crédito da Fazenda Pública a presunção de certeza, liquidez e exigibilidade basta para ver incremento jurídico no ato administrativo do lançamento, que é ato de aplicação da norma tributária abstrata a situações jurídicas individuais, com a finalidade de obter receitas fiscais. [...] É ato jurídico-administrativo simples porque resulta da vontade e da competência de um único órgão da administração. (2005, p. 784).

No mesmo sentido, Alberto Xavier:

O primeiro consiste no equívoco de definir-se o lançamento como procedimento, quando em rigor ele é um ato jurídico, mais precisamente o

1. CTN, Art. 142: “Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido como o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

ato administrativo que conclui aquele mesmo procedimento, ainda que rudimentar, não é essencial à existência do lançamento – que em certos casos pode dele prescindir. E ainda que a utilização do mesmo termo – lançamento – para designar ambas as realidades, o procedimento e o ato, ora um, ora outro, exprime manifesto desrespeito pelas regras de rigor terminológico científico e tem sido causa de graves perplexidades em diversos domínios, especialmente nos da decadência e prescrição [...]. (2005, p. 24).

Ora, o próprio Código Tributário Nacional não manteve coerência com o disposto no art. 142, ao passo que em outros dispositivos tratou o lançamento como sendo ato jurídico. Pode-se citar como exemplo o disposto no art. 149,² já que só podem ser objeto de revisão atos, jamais procedimentos. Convém trasladar os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho acerca dessa controvérsia:

Lançamento é ato jurídico e não procedimento, como expressamente consigna o art. 142 do Código Tributário Nacional. Consiste, muitas vezes, no resultado de um procedimento, mas com ele não se confunde. É preciso dizer que o procedimento não é imprescindível para o lançamento, que pode consubstanciar ato isolado, independente de qualquer outro. Quando muito, o procedimento antecede e prepara a formação do ato, não integrando com seus pressupostos estruturais, que somente nele estarão contidos. (2004, p. 386).

Outra impropriedade que se verifica nítida no artigo em comento é o fato de se asseverar que o lançamento objetiva também a proposição da aplicação da penalidade cabível, confundindo assim a norma tributária material (que regula os tributos) com a norma penal tributária (que regula as penalidades), chocando-se frontalmente com o disposto no art. 3º do Código Tributário Nacional, que afirma não ser o tributo sanção de ato ilícito.

Outro aspecto intrigante é a existência da proposição da aplicação da penalidade, ao invés da própria aplicação da penalidade. Ora, se o lançamento

2. CTN, Art. 149: "O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: [...]".

constitui (como quer o art. 142) o crédito tributário, deveria aplicar-se desde já a penalidade cabível, pois esta faz parte do montante do crédito tributário.

A terceira grande discussão em torno do conceito de lançamento dado pelo Código Tributário é se seria ele ato administrativo constitutivo do crédito tributário, como afirma o artigo em discussão, ou se seria ele declaratório da obrigação tributária. Acerca desta celeuma, Hugo de Brito Machado afirma ser o lançamento constitutivo do crédito tributário e declaratório da obrigação correspondente; veja-se:

A natureza jurídica do lançamento tributário já foi objeto de grandes divergências doutrinárias. Hoje, porém, é praticamente pacífico o entendimento segundo o qual o lançamento não cria direito. Seu efeito é simplesmente declaratório. Entretanto, no Código Tributário Nacional o crédito tributário é algo diverso da obrigação tributária. Ainda que, em essência, crédito e obrigação sejam a mesma relação jurídica, o crédito é um momento distinto. É um terceiro estágio na dinâmica da relação obrigacional tributária. E o lançamento é precisamente o procedimento administrativo de determinação do crédito tributário. Antes do lançamento existe a obrigação. A partir do lançamento surge o crédito. (2003, p. 153)

No entanto, corrente distinta acredita dever ser o lançamento definido pelo que de fato é e não pelo que dele decorre (a constituição do crédito tributário). Neste sentido, Sacha Calmon:

É erro rotundo dizer que o lançamento *institui* o crédito. O erro continua redondo para aqueles que querem conciliar correntes inconciliáveis e proclamam que o lançamento *declara* a obrigação e *constitui* o crédito. A obrigação nem sempre necessita ser declarada, e o crédito nasce sempre com ela. Portanto, o lançamento apenas confere *exigibilidade ao crédito* – quando isto for necessário – ao *individualizar* o comando impessoal da norma (como é da sua natureza de ato tipicamente administrativo). O lançamento prepara o título executivo da Fazenda Pública, infundindo-lhe *liquidez, certeza e exigibilidade*.

[...]

Na definição de lançamento, o verbo *constituir* não é empregado com o sentido de criar nem se reporta ao significado de *ato jurídico constitutivo* (criador, transferidor ou extintor de direitos materiais, substantivos). O CTN utilizou o termo de maneira atécnicamente, apenas para realçar as fases

preparatórias e revisionais que precedem e sucedem o lançamento. O que se prepara e discute é o *ato administrativo do lançamento*. (2005, p. 775).

O artigo em comento enseja que o ato administrativo (lançamento) tem caráter constitutivo; ocorre que, embora não sendo uma assertiva de todo incorreta, não se coaduna perfeitamente ao conceito do lançamento, tendo em vista o fato de que esse não precisa pronunciar-se com relação à eficácia do crédito no que se refere ao nascimento da obrigação tributária.

2.1. Modalidades de lançamento

São três os tipos de lançamento tributário: de ofício, por declaração e por homologação, disciplinados nos arts. 147 e seguintes do Código Tributário Nacional, e sobre os quais se discorrerá a seguir, dando-se uma maior ênfase ao último. Pode-se dizer que o critério diferenciador dos três tipos de lançamento supracitados é a maior ou menor atuação dos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, ou seja, diferencia-se o lançamento de acordo com a maior ou menor participação do contribuinte no processo do lançamento.

O lançamento por declaração encontra-se disciplinado no art. 147 do Código CTN, que o conceitua como aquele que “é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação”. Apesar da norma ser auto-explicativa, convém mencionar que nesse tipo de lançamento o contribuinte presta as informações necessárias ao Fisco para que este efetue o lançamento notificando o primeiro a pagar. Ou seja, poderia-se quantificar a participação meio a meio no que tange aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, daí porquê também denominar-se o tipo de lançamento, em comento como lançamento misto.

Muito embora, quando o contribuinte presta as informações fáticas necessárias ao lançamento muitas vezes ele já quantifique ou valorize os fatos, essa sua ação não configura o ato do lançamento, mas tão-somente obrigação acessória à que está submetido em virtude da concretização da norma hipotética. O lançamento só ocorre, de fato, quando avaliadas as informações contidas na declaração. O Fisco então as aceita dando ciência via lançamento ao contribuinte da exigibilidade do tributo.

Em alguns casos, o Fisco, *de per se*, toma a iniciativa da prática do lançamento, normalmente em decorrência da natureza do tributo. Cumpre salientar que ele também toma a iniciativa de lançar como uma forma complementar a fim de fazer cumprir-se dever que deveria ter sido satisfeito pelo contribuinte e não o foi. Nesses casos, fala-se do lançamento direto ou de ofício, que é efetuado nos casos arrolados no art. 149 do CTN.

Sabe-se que é necessária uma atuação eficaz da Administração Tributária no sentido da percepção dos tributos devidos pelos contribuintes, no entanto, com a complexidade da vida econômica no decorrer dos anos, foi-se tornando mais difícil este controle tendo em vista a grande quantidade de contribuintes bem como de tributos. Fato é que, hodiernamente, a grande maioria dos tributos é lançada por homologação, ocasião em que o contribuinte presta informações ao Fisco e, baseado nelas mesmas, já recolhe o tributo independentemente de prévia análise da máquina administrativa. Posteriormente, a Administração Tributária homologa ou não (art. 150, CTN).

Alguns autores utilizaram a expressão “auto-lançamento” para significar o lançamento por homologação, tendo em vista a patente e intensa participação do contribuinte, já que é ele quem declara e paga o tributo devido. Tendo-se também por supedâneo o fato de que a maioria destes tributos homologa-se tacitamente, em decorrência da impossibilidade da revisão de todos eles pela máquina administrativa. No entanto, a expressão “auto-lançamento” é imprópria na medida em que o próprio CTN diz que o lançamento é ato privativo da Administração.

Primeiramente, necessário se faz aduzir que a homologação não é do lançamento, como quer o código tributário, mas do pagamento do tributo. Ora, se se admitisse tal assertiva, estar-se-ia aceitando que o lançamento poderia ser efetuado pelo sujeito passivo da obrigação tributária e não pela Administração Pública, pois até a homologação, não houve qualquer ato da administração tributária, mas tão-somente do contribuinte que calculou e recolheu o montante devido.

O lançamento por homologação é muito criticado por vários autores justamente em função do discorrido no parágrafo anterior, pois, factualmente, não existe lançamento, vez que não houve qualquer ato privativo da autoridade administrativa. O que ocorre é tão-somente a confirmação da legitimidade do procedimento do particular, daí o porquê não se dizer que há a homologação do lançamento, mas do pagamento efetuado pelo sujeito passivo.

De acordo com o § 1º do art. 150 do Código Tributário Nacional, o pagamento antecipado pelo obrigado extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento. O referido dispositivo traz consigo algumas impropriedades. Analise-se: se ele diz que o pagamento antecipado extingue o crédito; se o crédito só é formalmente constituído após o lançamento; se o pagamento *de per se* não implica na “homologação do lançamento” (pois pode haver sido recolhido erroneamente); como poderia se extinguir algo que sequer existe?

Afirma também o preceito em comento ter a homologação natureza resolutória, no entanto, se esta é condição (como de fato se entende), deveria ter natureza suspensiva. E por fim, outro fator relevante é o fato de se aduzir “homologação do lançamento” na medida em que o próprio Código Tributário afirma que o lançamento se dá com a homologação, nesta modalidade, então, pode-se entender que antes dela não há falar-se em lançamento.

Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Sabe-se então que o Fisco tem o prazo de cinco anos para homologar expressamente o lançamento (contado do fato gerador), ou melhor, para confirmar a validade do procedimento realizado pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Caso não o faça, tem-se o que o Código Tributário Nacional denomina de “homologação tácita”, quando se dá a extinção do crédito tributário que não mais pode ser objeto de revisão, vez que se operou a decadência. E agora se pode perceber uma visão mais realística da vida complexa atual, vez que o próprio Código Tributário fixou um prazo de cinco anos em cuja inércia da administração tributária implicará na decadência de seu direito/dever de lançar.

3. Extinção do crédito tributário

A extinção do crédito tributário nada mais é que a desoneração do sujeito passivo da obrigação de recolher o tributo à que estava compelido devido ao fato dele mesmo já o haver feito. É o desaparecimento do crédito tributário, e por conseqüência, da obrigação tributária, tendo em vista a realização

de algum dos atos descritos no art. 156 do Código Tributário Nacional. O presente estudo enfocará-se no pagamento.

O pagamento, conforme disposto no art. 156, I, CTN, é uma das formas ordinárias de extinção do crédito tributário. Esse, por si só, extingue o crédito tributário nos casos em que o tributo é lançado de ofício ou por declaração, na medida em que o valor pago pelo contribuinte já foi arbitrado pela Administração tributária. No entanto, é sabido que no lançamento por homologação ele não basta em si mesmo. Para a extinção do crédito tributário nos tributos lançados desta forma, é imprescindível um requisito cumulativo, qual seja ele a homologação, conforme dispõe o art. 156, VII, CTN.

É necessário que a administração tributária se manifeste, aceitando ou não os termos em que foi declarado e recolhido o tributo. Com a aludida manifestação, se aceitando o apresentado pelo contribuinte, tem-se a homologação expressa e conseqüente extinção do crédito. Cumpre salientar, que em observância ao princípio da segurança jurídica, deve esta manifestação estar submetida a um prazo, de forma que em não havendo qualquer declaração da Fazenda Pública, transcorridos cinco anos contados do fato gerador, extinto estará o crédito, vez que homologado tacitamente nos termos do art. 150, § 4º, CTN (ressalvada a hipótese de ocorrência de dolo, fraude ou simulação).

Cabe mencionar que, com relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o entendimento doutrinário divide-se em duas correntes, a primeira acredita na extinção do crédito com o pagamento espontâneo; enquanto a segunda (supracitada e posteriormente pormenorizada) dizia o pagamento extinguir o crédito tributário mas não a obrigação, que subsiste e só se extingue depois de efetuada a condição resolutiva dela (a homologação).

Luciano Amaro, partidário da primeira corrente ao lado de Alberto Xavier, entende que a condição resolutiva tem natureza suspensiva, ou seja, o pagamento seria eficaz para extinguir o crédito tributário. “Com a homologação a extinção do crédito não se resolveria; ela tornar-se-ia pura e simples” (2002, p. 354). Segundo este raciocínio, a plena eficácia do pagamento não é impedida pela condição resolutiva, logo não descaracteriza a extinção do crédito tributário no momento do pagamento.

A segunda corrente, conforme preteritamente explanado, afirma estar extinto o crédito tributário somente após a homologação. Sem ater-se ao

mérito da discussão acerca da natureza do lançamento (se declaratório da obrigação e/ou constitutivo do crédito), sabe-se que é por meio dele que o crédito tributário pode ser efetivamente cobrado, que antes dele não existia crédito, apenas obrigação tributária, daí questiona-se como poderia o pagamento extinguir algo que ainda não existe.

De acordo com Alberto Xavier, a homologação não é um lançamento, mas tão-somente exigência de prestação tributária, ou melhor, é a verificação da legalidade de um pagamento anterior. Convém trasladar sua opinião:

De duas uma: ou se constata que o pagamento efetuado pelo contribuinte é insuficiente – e nesse caso não há homologação, mas lançamento de ofício, no que concerne ao montante em falta, ou se constata que o pagamento se realizou conforme a lei – e nesse caso não há lançamento, mas ato administrativo confirmativo da legalidade do pagamento, com valor jurídico de quitação. (2005, p. 87).

Desta forma, a dúvida paira com relação a identificação do momento da constituição do crédito tributário, quando lançado por homologação. Fato é que o art. 150 do CTN é preciso ao dizer que o lançamento por homologação opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade exercida pelo obrigado, a homologa. E o momento da extinção também se torna claro, ao passo que o art. 156, VII, CTN, dispõe a necessidade da cumulatividade dos requisitos, pagamento e homologação. E nesse sentido têm sido as decisões.

Assim sendo, embora existentes as duas correntes contrapostas no que tange ao momento da extinção do crédito tributário, uma afirmando ser com o pagamento (como quer a Lei Complementar n. 118) e a outra com a efetiva homologação (como quer o Código Tributário), a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça vinha unanimemente acatando a segunda corrente, pacificando o entendimento da tese dos “cinco mais cinco”.

4. Do pagamento indevido

A partir do art. 165, o Código Tributário Nacional obriga o Fisco a restituir pagamentos indevidos efetuados pelo contribuinte. Desta forma, conta o contribuinte com o prazo estabelecido no art. 168, CTN, para pleitear a restituição, quando tiver pago valor ao qual não estava legalmente

obrigado, ou a maior, em observância ao princípio da vedação do locupletamento sem causa.

Nas duas primeiras hipóteses do art. 165 do CTN (erro do Fisco ou do contribuinte), o prazo quinquenal calcula-se da extinção do crédito tributário, ou seja, nos tributos lançados por declaração ou *ex officio* contam-se cinco anos da data do pagamento (porque nesses tipos de lançamento o pagamento, *de per se*, extingue o crédito tributário) e com relação aos tributos lançados por homologação, existia controvérsia a seguir minuciada, acerca do termo inicial do prazo para pleitear a repetição. A terceira hipótese, prevista no art. 165, III, CTN, os cinco anos são contados a partir da decisão administrativa definitiva ou judicial transitada em julgado (art. 168, II, CTN).

4.1. Controle de constitucionalidade

Questão polêmica circunda a hipótese de reabertura dos prazos para repetição quando declarada inconstitucional a norma. É notório que não encontra amparo nos incisos do art. 168 do CTN a hipótese de tributo indevido em decorrência de ter sido instituído por lei inconstitucional.

Nestes casos específicos onde se verifica inconstitucionalidade na norma instituidora do tributo, o STJ fixou novo termo inicial. Passou-se a adotar o seguinte entendimento: se o tributo foi declarado inconstitucional via controle difuso, os cinco anos deveriam ser contados da data da publicação da resolução do senado retirando a norma do mundo jurídico. E, se em se falando em controle concentrado, o marco inicial seria a data do trânsito em julgado da ação direta que concluiu pela inconstitucionalidade do tributo.

4.2. Do termo inicial do prazo para a repetição no caso de homologação tácita

Há mais de uma década instaurou-se controvérsia doutrinária e jurisprudencial acerca do termo inicial do prazo para a repetição no caso de homologação tácita do pagamento do tributo, se deveria ser ela contada do pagamento ou da efetiva homologação.

O STJ, *a priori*, entendia que o prazo era de cinco anos contados do pagamento indevido. Para aquela primeira corrente, que entendia o simples pagamento como necessário para a extinção do crédito tributário, o prazo

para se pleitear a repetição do indébito seria de cinco anos contados do pagamento (art. 168 do CTN).

Consoante Ives Gandra, partidário da corrente que sustenta o pagamento como forma de extinção do crédito, opinião esta também compartilhada pelo professor Marco Aurélio Greco e Alberto Xavier, “o prazo para repetição de importâncias pagas a título de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, prescreve em 5 anos contados da data do pagamento indevido”. (1999, p. 178). No entanto, há dez anos, o Superior Tribunal de Justiça vem entendendo que devem ser contados dez anos para se pleitear o indébito quando em se falando de tributos sujeitos ao lançamento por homologação e quando esta se der de forma tácita, o que se analisará a seguir. O referido entendimento se tornou conhecido como a “tese dos cinco anos mais cinco” ou “tese dos dez anos”. Este tem sido o posicionamento das Primeira e Segunda Turmas do STJ, uniformizando a jurisprudência no sentido de que o prazo prescricional para que os contribuintes pleiteiem quer administrativa, quer judicialmente a repetição do indébito é de dez anos contados do fato gerador.

5. Jurisprudência do STJ e Lei Complementar n. 118/05

De acordo com o disposto no art. 168, I, do Código Tributário Nacional, o prazo prescricional para o contribuinte requerer a repetição do indébito é de cinco anos, contados da extinção do crédito tributário. Dessa forma, analisando-se cumulativamente com o art. 150, § 1º, do mesmo diploma legal, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, dar-se-á a extinção com a homologação do pagamento pela Fazenda Pública, de acordo com o já exaustivamente explanado neste estudo.

Em se aplicando a técnica da hermenêutica sistemática, portanto, o contribuinte tem o prazo de cinco anos, contados da homologação do Fisco, para requerer a restituição de tributos – sujeitos ao lançamento por homologação – recolhidos a maior ou indevidamente, sob pena de ter seu direito prescrito.

Defendida por grandes mestres, como Sacha Calmon Navarro Coelho e Paulo de Barros Carvalho, a “tese dos cinco mais cinco” afirma que a extinção do crédito tributário se daria com a homologação tácita (tendo em vista que a Fazenda nunca homologa expressamente o pagamento efetuado pelo contribuinte). Respalhando-se no disposto no art. 156, VII, do CTN,

que dispõe, expressamente, que o pagamento antecipado e a homologação do lançamento, nos termos do disposto no art. 150, §§ 1º e 4º, extinguem o crédito tributário.

Em assim sendo, o prazo para a restituição do indébito seria de cinco anos, contados da extinção do crédito tributário, que ocorre com a homologação tácita, após o decurso de cinco anos da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º do CTN), conforme já discutido.

Por outro lado, o art. 3º da Lei Complementar n. 118/05 dispõe:

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

Basta uma análise perfunctória do presente artigo, para perceber-se a flagrante incompatibilidade do mesmo com o entendimento jurisprudencial amplamente consolidado no âmbito do STJ, uma vez que ele define o pagamento antecipado como o momento da extinção do crédito tributário, devendo então o prazo de cinco anos para pleitear a restituição do indébito ser contado do momento do pagamento, ou seja, o prazo para se pleitear a repetição do indébito vai terminar concomitante ao prazo da homologação tácita. E não mais como há uma década tem-se decidido, com base na tese dos dez anos (conforme já explanado), fazendo prevalecer dessa forma, o entendimento da primeira corrente, que condiz inclusive com os interesses fazendários.

Aspecto curioso acerca da Lei Complementar n. 118/05 é que ela foi explícita ao aduzir ser o pagamento o momento de extinção do crédito tributário apenas para fins de repetição do indébito. Logicamente, se o pagamento fosse necessário *de per se* para extinguir o crédito tributário nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, se o contribuinte pagasse a menor, o crédito estaria extinto sem a necessidade da homologação posterior por parte da Administração Pública. No entanto, a Lei n.118/05 foi cuidadosa ao disciplinar o pagamento antecipado como o momento da extinção do crédito tributário apenas para fins de repetição do indébito, demonstrando claramente a harmonização legislativa aos interesses da Administração.

O art. 156 do CTN é por demais inteligível, ele disciplina a extinção do crédito tributário quando ocorrida a homologação, expressa ou tácita. O art.

156, VII, bem como o art. 108, CTN, são ardentemente atingidos pela nova disposição da lei “interpretativa”, ocasionando latente insegurança jurídica.

A legislação tributária deve ser interpretada de acordo com o Capítulo IV do CTN (conforme artigo 107 desse diploma legal), o que, por si só, já afasta a aplicabilidade do art. 3º da Lei Complementar n. 118/05, já que na redação do art. 108, *caput*, do CTN, as regras interpretativas somente devem ser utilizadas quando não houver disposição expressa. Isto é, antes de o CTN estabelecer os critérios de interpretação da legislação tributária (analogia, princípios gerais do direito, equidade etc.), ele determina que tais critérios somente devem ser aplicados quando houver ausência de disposição expressa. Como as regras de extinção do crédito tributário estão expressamente previstas no Código Tributário Nacional (art. 156), não poderia uma Lei, ainda que Complementar, dispor sobre a sua maneira de interpretação. Ao criar uma regra de interpretação sobre um instituto amplamente disciplinado no CTN, que, em seu contexto, não possui qualquer situação de dubiedade, o Legislador Complementar contraria as regras de interpretação que ele mesmo criou, amplamente resguardadas pela doutrina pátria. (PEREIRA, 2005).

Outra crítica à novel norma se dá pela manifesta ofensa ao princípio constitucional da tripartição dos poderes, pois desautoriza legal e justa construção jurisprudencial concernente ao prazo decenal para repetição do indébito dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, estabelecendo novo critério de fruição que reduz o mencionado prazo, interferindo no entendimento consolidado no STJ. Ou seja, feriria o princípio disposto no art. 2º da CF não por reduzir o prazo, mas por ser norma interpretativa a ser observada em detrimento de interpretação já consolidada há anos pelo STJ.

Ocorre que o sistema brasileiro é diferente do sistema inglês, onde a jurisprudência deve ser respeitada, sobretudo. Na Inglaterra, a Lei desempenha papel importante, mas a construção do Direito cabe aos juízes, através da jurisprudência.

No Brasil, muito embora se confira à jurisprudência o *status* de fonte do Direito, ela não tem a prerrogativa de engessar o Poder Legislativo, impedindo-o de legislar de encontro com as decisões pacificadas. Ela é utilizada no nosso sistema como fonte secundária, devendo a lei ser respeitada em detrimento da jurisprudência.

O Poder Judiciário não deve legislar. É para isso que existe o Poder Legislativo, para regular ou disciplinar as relações futuras através da edição de normas de conduta. Se a edição da LC n. 118/05 foi casuística ou se foi aprovada visando interesses outros, não importa. O fato é que tais fatores não podem implicar na sua inconstitucionalidade, ou seja, a instituição da Lei Complementar n. 118/05 juridicamente, está correta.

5.1. A segurança jurídica no âmbito tributário

Acredita-se salutar tecer algumas considerações iniciais sobre o Direito, que desde a sua origem, busca a criação de limitações ao poder, de forma a não permitir a ocorrência de excessos, de forma a coibir o abuso. E para isso existem os princípios de Direito, pois, se, de um lado, são outorgadas competências para os mais diversos entes que se propõem à realização do bem comum, de outro lado, existem os princípios como uma espécie de anteparo do cidadão frente ao Estado, de forma a equilibrar a relação Estado-cidadão.

Não poderia ser diferente quando em se falando de Direito tributário, e principalmente neste ramo do direito, onde a relação jurídica entre a Administração Pública e o contribuinte se mostra muito mais vulnerável, ao passo que segundo o deve repassar parte de sua riqueza para o Estado como forma a viabilizar a sua atuação e a consecução da finalidade para a qual ele foi criado.

Vários são os princípios que regem o direito tributário, no entanto, procurar-se-á discorrer de forma superficial apenas sobre a legalidade, anterioridade e irretroatividade. A legalidade, princípio que não é exclusivo do direito tributário, mas de todo ordenamento jurídico, aduz que a tributação deve preceder de lei, ou seja, há a necessidade de uma lei prévia instituindo ou majorando o tributo para que ele seja efetivamente devido pelo contribuinte. A anterioridade, por sua vez, visa sobretudo a não-surpresa do contribuinte, existe para assegurar ao sujeito passivo a possibilidade de se organizar bem como se planejar para sofrer uma nova ou maior tributação no exercício fiscal subsequente. E a irretroatividade, princípio basilar que rege o direito como um todo, se propõe a proteger as relações já estabelecidas, ou seja, assegurar a certeza aos atos pretéritos dos contribuintes diante da lei.

Os três princípios há pouco explanados visam a segurança jurídica, e não poderia ser diferente, já que uma vez respeitados, encontra-se clarificada uma previsão objetiva das situações jurídicas, não só por parte dos administrados

como dos administradores. Assim sendo, pode-se perceber que a segurança jurídica visa exatamente “assegurar aos cidadãos a expectativa precisa de seus direitos e deveres em face da lei” (COELHO; LOBATO, 2005, p. 111). Cabe ressaltar que entrelaçado com os três princípios em comento, também se encontra o princípio da confiança na lei fiscal, que assevera que as leis tributárias devem ser elaboradas de forma a garantir ao contribuinte a confiança no quadro jurídico delas decorrentes.

Tecidas tais considerações, crê-se indispensável examinar pormenorizadamente o princípio da irretroatividade, assegurado na Carta Magna como direito fundamental em seu art. 5º, XXXVI, e, mais vigorosamente no âmbito tributário, no art. 150, III, *a*, da Constituição Federal.³ Acerca dele, teoriza Misabel Derzi:

O Estado de Direito encontra na irretroatividade os necessários suportes de segurança, previsibilidade e confiança. O que a Constituição garante, por meio da irretroatividade, é a perenidade do direito expresso em lei e, em certo momento, revelado no ato administrativo ou judicial. [...] O princípio da irretroatividade, portanto, limita os efeitos dos atos emanados dos Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo. (BALEEIRO, 1997, p. 669).

Assim, a retroatividade, analisada sempre excepcionalmente, tem a sua aplicação taxativamente disciplinada no art. 106 do Código Tributário Nacional e em seu primeiro inciso dispõe que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.

5.2. O efeito interpretativo da Lei Complementar n. 118/05

Conforme já aduzido, a aplicação da lei tributária “retroage” aos atos ou fatos pretéritos quando esta for expressamente interpretativa. Ocorre que, a bem da verdade, a nova lei – interpretativa – não retroage, ela só explicita a real vontade da norma primeira, que, neste momento, é compreendida em sua verdadeira acepção e, em virtude da norma interpretativa, lhe é conferida

3. CF, Art. 150: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios [...] III – cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado [...]”.

a eficácia que já lhe era intrínseca desde o seu nascedouro, se tivesse sido entendida desde então. Acerca das leis interpretativas:

Serpa Lopes retrata forte divergência doutrinária quanto à aceitação das *leis interpretativas*, mas aceita a possibilidade de existência de tais leis, desde que não usurpando o controle jurisdicional sobre dita interpretação e seja tratada a retroatividade como mera aparência, pois “nenhum elemento novo aduzem ao texto interpretado, cujo sentido puro e simplesmente explicam”. A questão é que, em matéria tributária e penal, não pode haver retroatividade, salvo se benigna. (COELHO; LOBATO, 2005, p. 111).

Dáí o porquê de alguns autores posicionarem-se contra a existência de leis interpretativas no âmbito tributário. Justamente pelo receio que têm de que estas leis ditas “interpretativas” sirvam apenas como instrumento para usurpar o Poder Judiciário, ao passo que, o Poder Executivo condescende com o Poder Legislativo – que editou a norma – passa a ter a “prerrogativa” para impor a sua vontade.

O 4º art. da LC n.118/05 tenta atribuir efeito interpretativo à referida norma. Sabe-se que a lei interpretativa é muito criticada doutrinariamente, falando-se inclusive em sua inconstitucionalidade, no entanto o STF admite a possibilidade de uma lei regular outra lei, veja-se:

É plausível em face do ordenamento constitucional brasileiro, o reconhecimento da admissibilidade das leis interpretativas, que configuram instrumento jurídico idôneo de veiculação da chamada interpretação autêntica. As leis interpretativas – desde que reconhecidas sua existência em nosso sistema de direito positivo – não traduzem usurpação das atribuições institucionais do Judiciário, e, em conseqüência, não ofendem o postulado fundamental da divisão funcional do poder. Mesmo as leis interpretativas expõem-se ao exame e à interpretação dos juízes e tribunais. Não se revelam assim, espécies normativas imunes ao controle jurisdicional [...]. (Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 605-3/DF, liminar, relator Ministro Celso de Mello, outubro de 1991.)

A LC n.118/05 dispõe que a data da extinção do crédito tributário deve ser *interpretada* como a data do pagamento. No entanto, há que se ressaltar que o CTN estabelece que o momento em que se dá a extinção do crédito tributário é a homologação do Fisco – conforme exaustivamente já debatido

no decorrer deste estudo –, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação (art. 156, VII). Portanto, tal premissa não terá mais validade, como quer a LC n. 118, não por questão de interpretação – como ela própria assim coloca –, mas por uma verdadeira modificação de dispositivo expresso do CTN.

De acordo com a leitura do art. 4º, que se auto-intitula regra meramente interpretativa, deveria ser ela aplicada a todos os casos em andamento, ou seja, dever-se-ia aplicar a novel norma retroativamente, de forma que somente subsistiria o direito à restituição dos tributos recolhidos nos últimos cinco anos. No entanto, é patente o prejuízo que ocasionaria ao contribuinte, afetando inclusive a segurança jurídica.

De acordo com Ruy Barbosa Nogueira, o primeiro item do art. 106, CTN, só poderia ser entendido dentro do poder de autolimitação que tem o Estado, no sentido de que no campo tributário a interpretação só é cabível para dirimir dúvidas, sendo-lhe vedada, no entanto, a disciplina de agravações retroativas em relação às obrigações tributárias principais. Ou seja, para ser, de fato, uma lei interpretativa, a Lei Complementar n. 118/05 deveria estar compatível com o *caput* do art. 108 do CTN, onde as regras interpretativas *somente* devem ser utilizadas quando *não houver disposição expressa*. No caso, entretanto, há a desobediência ao art. 108 do CTN, haja vista que, além da disposição expressa (art. 156, VII, do CTN), existe a derrogação, ou seja, revogação parcial do dispositivo. Veja-se o que dispõe o aludido autor:

[...] a interpretação é função da doutrina e com o caráter decisório-definitivo somente dos tribunais (CF, art. 5, inciso XXXV). O órgão legislativo, por meio de lei escrita, dispõe de modo geral e para o futuro. A Constituição Federal não lhe dá competência, antes lhe veda, de modo expresso, dispor retroativamente sobre as situações definitivas do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada. [...] Na atualidade do Estado de Direito e dos regimes democráticos a lei interpretativa reveste-se de caráter excepcional porque a função interpretativa conclusiva é reservada ao Poder Judiciário. [...] o item I do art. 106 somente pode ser entendido dentro do poder de autolimitação que tem o Estado, porque a interpretação autêntica, no campo tributário, somente pode esclarecer dúvidas sem qualquer agravo. [...] poderá como medida de política tributária e dentro da autolimitação, dispor sobre aspectos de equidade, remissão, anistia, enfim de suavizações, jamais de agravações retroativas em relação às obrigações tributárias principais. (NOGUEIRA, 1995, p. 84-85).

O STJ, em 27 de abril de 2005, em julgamento de sua Primeira Seção, decidiu que o art. 3º da LC 118/05 só pode ser aplicado a pedidos de restituição, administrativos ou judiciais, ingressados a partir de 10 de junho daquele ano (quando a lei entrou em vigor). Entendendo assim a impossibilidade de aplicação retroativa da norma imposta, consagrando o princípio da irretroatividade em parte, pois, se analisado o fato de que o mencionado artigo não trata de norma processual, mas ao contrário, de norma de direito material, a sua aplicação só deveria ser possível a fatos geradores posteriores à sua vigência. Ou seja, deveria ser aplicado tão-somente àqueles pagamentos indevidos posteriores à produção de efeitos da Lei em comento.

A despeito da decisão do STJ, supracitada, o novo prazo para a repetição do indébito só deveria gerar efeitos *ex nunc* (e não *ex tunc*, como quer o 4º art. da LC n. 118/05). Acresce-se a respeito da possibilidade de retroatividade:

Esse dispositivo, que trata da eficácia retroativa da lei tributária interpretativa, deve receber interpretação conforme a Constituição, na linha do decidido na ADIn 605 MC, incluído o raciocínio do Min. SEPÚLVEDA PERTENCE. Não sendo inócua – como não é o art. 3º da LC n. 118/05 – a lei interpretativa deve ser tratada como lei nova, donde se conclui que o art. 4º da mesma lei deve ser assim entendido: *Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação; o art. 3º terá eficácia retroativa*. Está claro que a LC 118/05 quer fazer retroagir a 'nova interpretação' dada ao art. 168, I, do CTN.

Entretanto, a redução de um prazo decenal para um quinquenal, em prejuízo do contribuinte, não poderia implicar a redução dos prazos em curso sem ofender a garantia constitucional da segurança jurídica.

É certo que não se pode falar em direito adquirido ao prazo decenal, tendo em vista à consolidada jurisprudência do Supremo Tribunal Federal de que não há direito adquirido a regime jurídico de um instituto de direito. (VIEIRA, 2005 – grifo nosso).

O que se quis dizer é que não há direito adquirido em se falando de determinado prazo decadencial estabelecido para o exercício de um direito. No entanto, a impossibilidade de se invocar a garantia do direito adquirido não deixa desprotegidas as legítimas expectativas do cidadão-contribuinte. Neste sentido, o Ministro Gilmar Ferreira Mendes:

É bem verdade que, em face da insuficiência do princípio do direito adquirido para proteger tais situações, a própria ordem constitucional tem-

se valido de uma idéia menos precisa e, por isso mesmo mais abrangente, que é o princípio da segurança jurídica enquanto postulado do Estado de Direito. A idéia de segurança jurídica tornaria imperativa a adoção de cláusulas de transição nos casos de mudança radical de uma dado instituto ou estatuto jurídico. (In: VIEIRA, 2005).

O fato é que, a LC n. 118/05 ao disciplinar regra meramente interpretativa de um instituto já disciplinado no Código Tributário, dando interpretação diversa à interpretação dada ao art. 168, I, CTN pelos ministros do STJ, cria situação de insegurança jurídica dando azo ao surgimento de uma batalha judicial entre os contribuintes e a Fazenda Pública.

6. Conclusão

A Lei Complementar n. 118/05 alterou o entendimento consolidado do STJ, em que o prazo para repetição do indébito de tributos sujeitos a lançamento por homologação era de dez anos – “tese dos cinco mais cinco”. O art. 3º da LC n. 118/05 estipulou que a extinção do crédito tributário se dá com o pagamento antecipado e não mais com a homologação da Fazenda Pública, nos casos de lançamento por homologação. A consequência direta disso é a diminuição, em cinco anos, do direito do contribuinte ir a juízo requerer a restituição do tributo indevidamente recolhido, derrubando a tese dos dez anos do STJ.

O STF já se posicionou sobre a constitucionalidade desta “lei interpretativa”, defendendo que não contraria o princípio da Tripartição dos Poderes, do que não a afasta, contudo, do controle jurisdicional.

Conforme debatido, a regra de interpretação criada vai de encontro ao próprio CTN, na medida em que considera um momento de extinção do crédito tributário (pagamento) distinto do previsto no inciso VII do art. 156 (homologação tácita ou expressa), o que não pode ocorrer, tendo em vista o disposto no art. 108 do Código Tributário, onde a retroatividade só existe excepcionalmente, e só em benefício do contribuinte (a retroatividade é vedada em prejuízo dele constitucionalmente – art. 150, III, *a*, CF – e legalmente – art. 106, I, CTN). Ademais, há falar-se em situação de insegurança jurídica ao passo que se criou regra interpretativa sobre questão já expressamente disciplinada no Código Tributário Nacional.

No que tange à retroatividade definida no art. 4º da LC n. 118/05, já repudiada pela doutrina majoritária, o STJ decidiu que os contribuintes que

ajuizarem ação de repetição do indébito tributário a partir de 10 de junho de 2005, início da vigência do art. 3º desta lei complementar, somente terão direito à repetição dos indébitos pagos nos últimos cinco anos, contados da data do ajuizamento da ação.

Conclui-se, portanto que, embora juridicamente correta a atuação do Poder Legislativo, no sentido de que a referida norma não contraria o princípio da tripartição dos poderes, como querem vários autores aduzindo se constituir a lei em comento como afronta à justa e legal construção jurisprudencial, não há dúvidas que a mesma se chocou com o disposto nos arts. 156, VII, e 108 do Código Tributário Nacional, vez que previu interpretação diversa acerca de questão expressamente disciplinada neste mesmo instrumento legal, e, por fim, vale ressaltar que é um tanto quanto curioso que essa interpretação só tenha surgido após quase quarenta anos da instituição do Código Tributário.

7. Bibliografia

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações ao poder de tributar*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. LOBATO, Valter. Reflexões sobre o art. 3º da Lei Complementar n. 118. Segurança jurídica e a boa-fé como valores constitucionais. As leis interpretativas no direito brasileiro. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 117, jun. 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Repetição do indébito. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Repetição do indébito e compensação no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.

NOGUEIRA, Rui Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

PEREIRA, Marco Antônio Chazaine. A repetição de tributos e a Lei Complementar n. 118/05. Disponível em: <http://www.trevisan.com.br/boletim/fevereiro_2/materia1.htm>. Acesso em: 02 jun. 2005.

VIEIRA, Alexandre Ferreira Infante. Art. 3º da Lei Complementar n. 118/2005: o fim da tese dos “cinco mais cinco” para a repetição de tributo sujeito a lançamento por homologação. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 9, n. 587, 14 fev. 2005.

XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.