

A PRESCRIÇÃO DO DIREITO DE AÇÃO DO CONTRIBUINTE  
PARACOMPENSAÇÃO/REPETIÇÃO DO INDÉBITO RELATIVO A  
TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.  
AS ALTERAÇÕES TRAZIDAS PELA LC Nº118/05

Sacha Calmon Navarro Coêlho

1. Exposição do problema

A Lei Complementar nº 118, de 09.2.2005, trouxe uma série de alterações ao Código Tributário Nacional. Contudo, o dispositivo que mais tem causado discussões no âmbito do Direito Tributário é o art. 3º da mencionada Lei, que assim prediz:

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

Visando conferir retroatividade à citada norma, o art. 4º da LC nº 118/05 assim dispôs:

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

O art. 106,1, do CTN, vale lembrar, sustenta 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”.

Após a edição da LC nº 118/05, a Fazenda Nacional chegou a sustentar que seria possível inclusive o ajuizamento de ações rescisórias

contra decisões transitadas em julgado que contrariassem o dispositivo “interpretativo” do CTN trazido pelo novel diploma.

Para melhor compreensão da questão, no entanto, vale relembrar a origem da controvérsia que ensejou a edição do aludido art. 3º da LC nº 118/05.

## 2. O posicionamento jurisprudencial do STJ e a invalidade do art. 3º da LC nº118/05

Com fins de contagem do prazo prescricional para que o contribuinte aforesado de restituição/compensação de tributo indevidamente pago sujeito a lançamento por homologação, deve-se observar o disposto nos arts. 165, I, 168, I, 150, § 4º e 173, todos do CTN:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento; [...]

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; [...]

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo

ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. [...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; [...]

Como se vê, o art. 168 do CTN estabelece que o direito de pleitear a restituição dos tributos extingue-se com o prazo de cinco anos contados:

a) da data da extinção do crédito tributário, quando o erro de fato/de direito tenha acarretado pagamento a maior por parte do sujeito passivo;

b) da data em que se tomar definitiva a decisão administrativa ou que transitar em julgado decisão judicial que tenha anulado, reformado, revogado ou rescindido o auto de infração/decisão condenatória.

A questão atinente à data da extinção do crédito tributário, mormente no que se refere aos tributos lançados por homologação, suscitou profundas dissensões doutrinárias, que, contudo, se encontravam pacificadas há quase uma década pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Quando o art. 168 do CTN prescreve que o prazo para propositura da ação de repetição do indébito se expira em cinco anos contados da extinção do crédito tributário, somos remetidos ao art. 156 do CTN, que em seus incisos I e VII prevê a extinção do crédito tributário nas hipóteses que ora nos interessam:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento; [...]

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º; [...]

Nos tributos lançados de ofício (v.g. IPTU), o pagamento extinguirá o crédito tributário, nos termos do art. 156, I CTN. Nesses casos, é a partir do pagamento que começa a correr o prazo para propositura da ação de repetição de indébito.

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação (98% dos tributos, hoje em dia), a extinção do crédito tributário se dará com o pagamento antecipado e a homologação do pagamento, nos termos do art. 156, VII, do CTN.

Nesta segunda hipótese, parte da doutrina entendia que a extinção do crédito tributário se dava com o pagamento. Ou seja, efetuado o pagamento, extinguia-se o crédito e passava a correr o prazo para a repetição do indébito, se fosse o caso.

Outra parte da doutrina sustentava entendimento diverso, no sentido de que a extinção somente se daria com a homologação do pagamento, expressa ou tácita. É dizer: ocorrido o fato gerador e efetuado o pagamento, a extinção do crédito tributário somente ocorreria após o prazo de cinco anos previsto no art. 150, § 4º, do CTN.

Inicialmente, o STJ chegou a entender que o prazo de cinco anos para se pleitear a repetição dos tributos sujeitos a lançamento por homologação contava-se da data do pagamento antecipado (o Ministro Demócrito Reinaldo foi o maior defensor dessa corrente à época). Contudo, ainda em 1996, nos autos dos Embargos de Divergência no RESP nº 42.720/RS, o STJ acabou pacificando entendimento em sentido diverso, tendo prevalecido, desde então, a tese de que o prazo prescricional para a propositura da ação de repetição do indébito é de dez anos nos tributos sujeitos a lançamento por homologação (cinco anos contados da extinção do crédito tributário, que se dá cinco anos após a ocorrência do fato gerador do tributo).

E este foi o caminho seguido pelo STJ, depois de anos de discussão, pacificando a matéria, inclusive quando o caso é de

inconstitucionalidade posteriormente declarada da lei que fundamentou o lançamento ou obrigou o pagamento espontâneo:

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. TRIBUTO DECLARADO INCONSTITUCIONAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. CINCO ANOS DO FATO GERADOR MAIS CINCO ANOS DA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. ENTENDIMENTO DA COLETA PRIMEIRA SEÇÃO.

No entender deste Relator, nas hipóteses de restituição ou compensação de tributos declarados inconstitucionais pelo Excelso Supremo Tribunal Federal, o termo *a quo* do prazo prescricional é a data do trânsito em julgado da declaração de inconstitucionalidade, em controle concentrado de constitucionalidade, ou a publicação da Resolução do Senado Federal, caso a declaração de inconstitucionalidade tenha-se dado em controle difuso de constitucionalidade (veja-se, a esse respeito, o REsp 534.986/SC, Relator p/ acórdão este Magistrado, DJ 15.03.2004, entre outros).

A egrégia Primeira Seção deste colendo Superior Tribunal de Justiça, porém, na assentada de 24 de março de 2004, houve por bem afastar, por maioria, a tese acima esposada, para adotar o entendimento segundo o qual, para as hipóteses de devolução de tributos sujeitos à homologação declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, a prescrição do direito de pleitear a restituição se dá após expirado o prazo de cinco anos, contados do fato gerador, acrescido de mais cinco anos, a partir da homologação tácita (REsp 435.835/SC, Rei. p/ acórdão Min. José Delgado - cf. Informativo de Jurisprudência do STJ n. 203, de 22 a 26 de março de 2004).

Dessarte, na hipótese em exame, deve prevalecer o entendimento exarado no acórdão paradigma, que fixou o prazo prescricional quinquenal a partir da homologação tácita ou expressa do lançamento. Registre-se que, *in casu*, ocorreu a prescrição, em parte, uma vez que a demanda foi ajuizada em 30/10/2001 e os créditos objeto do pedido de compensação datam setembro de 1991 a julho de 1994.

Embargos de divergência providos em parte.

(STJ, 1ª Seção, ERESP nº 497.466/RS, relator Ministro Franciulli Netto, DJ 04.4.2005, p. 161.)

Pois bem, a Lei Complementar nº 118/05, a pretexto de *interpretar* os dispositivos acima mencionados, mesmo após quase quarenta anos de vigência do Código Tributário Nacional e entendimento consolidado no Poder Judiciário, em seu art. 3º determinou que, para os efeitos do art. 168, I, do CTN, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, considera-se o início da contagem do prazo prescricional não mais o prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN, mas a data do pagamento a maior que se pretende restituir.

Ora, o fato da lei se declarar interpretativa, numa clara intenção de desprezar a pacificação do Poder Judiciário quanto à matéria, não significa que tenha tal natureza ou que deva prevalecer sobre o entendimento do Poder que detém o controle jurisdicional, muito pelo contrário. A Lei Complementar nº 118/05 - que entrou em vigor em 09.6.2005 - não pode passar por cima do entendimento consolidado do Poder Judiciário, sob pena de ferimento da separação de poderes (art. 2º da CF). Portanto, ainda que o art. 3º da LC 118/05 tenha conteúdo de *lei interpretativa*, não pode retroagir sobre uma situação já consolidada, em que o Tribunal responsável pela interpretação de legislação federal já deu seu posicionamento final. É dizer, entendeu o STJ, ao mencionar o art. 168, I, que o prazo de cinco anos para se pleitear a restituição dos tributos recolhidos indevidamente se inicia com a extinção do crédito tributário e que o crédito tributário se extingue com a homologação (que nunca ocorre), ou com o decurso do prazo previsto no § 4º do art. 150, CTN (no caso de pagamento por homologação), ou com o decurso do prazo previsto no art. 173, I (no caso de ausência do pagamento).

Trata-se de interpretação dada pelo Poder Judiciário, no âmbito de sua competência jurisdicional, na qual o Poder Executivo não pode interferir, sob pena de usurpar a competência atribuída constitucionalmente ao Poder Judiciário (no caso, ao Superior Tribunal de Justiça), abrindo perigoso precedente para, quando os demais Poderes da República entenderem que o Judiciário não caminha no sentido que desejavam, promulgarem nova lei, dando a interpretação

que lhes aprouver. Pelo argumento *ex absurdo* teríamos a seguinte situação: mediante leis interpretativas, o Legislativo, a serviço do Executivo (maiorias parlamentares), anularia as interpretações judiciais sem necessidade de ações rescisórias do julgador, quando e se admitida a tese da retroação, e encabrestaria o Poder Judiciário (*pro futuro*), na medida em que fossem consideradas (leis novas).

Isto posto, seja pelo princípio da irretroatividade (para os casos de coisa julgada), seja pelos valores fundantes do Texto Constitucional (*República Federativa do Brasil, Estado Democrático de Direito* - art. 1, CF) e a bem da convivência harmoniosa e independente dos poderes (art. 2º), não há como dar aplicação retroativa ao art. 3º da LC 118/05, conforme deseja o art. 4º do mesmo diploma legal, sob pena de enterrar a função jurisdicional e pacificadora do STJ.

Diante do acima exposto, se dúvidas ainda pairam quanto à validade do art. 3º da LC 118/05, que interfere diretamente no Poder Judiciário, não há qualquer possibilidade - no mínimo - de sua aplicação retroativa, permanecendo inalterado o entendimento do STJ, já transcrito. Quanto à aplicação futura do referido art. 3º, a partir da vigência da LC 118/2005, algumas reflexões ainda são necessárias, especialmente para verificação da existência, no dispositivo legal, de algum conteúdo normativo a ser imposto como regra nova.

Nesse sendeiro, a lição de Vilanova:

A norma jurídica, reduzida à proposição em sentido lógico, tem uma forma. Gramaticalmente, a linguagem do direito positivo exprime a norma em multifôrme variedade. E nem sempre está a proposição normativa em toda a sua integridade num só artigo de lei ou decreto; nem sempre toda uma norma se encontra presente num dispositivo da Constituição ou de um estatuto de ente público ou privado.<sup>1</sup>

Deve-se lembrar o que consta do art. 168, I, do CTN, principal alvo de toda a discussão. Diz o dispositivo, vale a repetição exaustiva, que o prazo para que não haja preclusão do direito de pleitear a resti-

---

1. VILANOVA Lourival. *Lógica jurídica*. São Paulo: José Bushatsky, 1976. p. 113.

tuição extingue-se com o decurso de cinco anos a contar da extinção do crédito tributário. Nesse compasso, sem muito alongar, o crédito tributário extingue-se com a homologação do lançamento realizado pelo contribuinte ou, quando não ocorre tal homologação, pelo simples decurso de prazo, também de cinco anos (a partir do fato gerador, quando aplicável o § 4º do art. 150 do CTN, ou a partir do primeiro dia do exercício seguinte, no caso de aplicar o art. 173,1, do CTN).

A LC 118/2004 não revogou, expressa ou tacitamente, qualquer dispositivo acima citado. Permanecendo intacta tal redação, a seguir o que consta da mencionada lei (“Art. 3º. Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei”), fica o questionamento: está dizendo a LC 118/2005 que o crédito tributário se extingue com o pagamento? Então alterado está o § 4º do art. 150 do mesmo CTN?

A Lei Complementar em análise, por alguns de seus dispositivos, inova a ordem jurídica: altera artigos contidos no Código Tributário Nacional, inclui novos (como os arts. 185-A e 191-A); contudo, especificamente seu art. 3º é vazio de normatividade, sendo que tentou apenas interpretar dispositivos já contidos no CTN e não revogados. Nem se olvide que a doutrina vê, com péssimos olhos, todo o capítulo do CTN que cuida da interpretação e integração da legislação tributária, por ser excessivo ou redundante, além de autoritário e desnecessário.

É evidente que o art. 3º da LC 118/2005 não tem nenhum comando normativo, estando este comando nos dispositivos preexistentes e não revogados, que tenta interpretar (e faz mal tal interpretação, inclusive passando por cima da atividade jurisdicional, pois a matéria já se encontrava pacificada pelo STJ).

Diante do exposto, podemos concluir que o art. 3º da LC 118 tem nítido caráter interpretativo, pois nele não encontramos nenhum conteúdo normativo, se reportando ao conteúdo da lei que desejava interpretar (art. 168,1, do CTN).

Portanto, face à reserva jurisdicional ditada pela Carta Magna, a interpretação dada pelo art. 3º da LC 118 ao art. 168,1, do CTN deve, necessariamente, ser submetida ao crivo do Poder Judiciário. Contudo, este mesmo Judiciário já decidiu a matéria, após anos e anos de discussões acaloradas, significando que a interpretação dada pela LC 118/2005 não é a acolhida pela última instância capaz de dar o real alcance dos dispositivos de lei federal: o Superior Tribunal de Justiça.

Neste sentido, não vale de forma retroativa a regra do art. 3º, sendo inconstitucional o art. 4º, ambos da LC 118/05, pois clara seria a tentativa de usurpar a jurisdição do Poder Judiciário, que já havia decidido o alcance do art. 168,1, do CTN. Nem vale para os casos em andamento ou futuros o mesmo art. 3º, pois não inova a ordem jurídica, nada traz de novidade capaz de modificar o que o Judiciário já colocou uma “pá de cal”. Se o referido art. 3º é vazio de normatividade e a interpretação que dita não tem prevalência no Judiciário, não pode valer quanto ao passado, o presente e o futuro.

Fica, por fim, o lamento de que os Poderes Executivo e Legislativo utilizaram-se de instrumento que poderia ser útil em leis recentemente publicadas e que necessitassem de esclarecimento do real alcance que desejavam, deturpando o conceito de *lei interpretativa*, fazendo ruir as estruturas da República e do Estado Democrático de Direito, valores tão caros e conquistados a duras penas por nosso país.

Não obstante, tendo em vista que o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou expressamente acerca do âmbito de validade do art. 3º da LC 118/05, cumpre-nos analisar - com algum vagar - o conteúdo do acórdão (prolatado pela 1ª Seção daquele Sodalício) e as premissas por ele assentadas.

### 3. A decisão do STJ nos autos dos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 327.043/DF

O Superior Tribunal de Justiça, pela sua 1ª Seção, julgou, nos autos dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº

327.043/DF, ilegítima a retroatividade que o art. 4º da LC 118/05 pretendeu conferir ao art. 3º do citado diploma legal. Sustentaram os Ministros do STJ que a norma dita interpretativa, em verdade, trazia verdadeira inovação ao ordenamento jurídico, razão pela qual não poderia produzir efeitos pretéritos, mas tão-somente prospectivos. Entretanto, ao cabo das discussões, o STJ assentou que a redução do prazo prescricional para ajuizamento da ação de repetição/compensação de indébito, preconizada pelo art. 3º da LC nº 118/05, passaria a valer para as ações ajuizadas após o início da vigência da LC 118, a saber, 09.6.2005.

Confira-se, para tanto, a seguinte decisão, que clarifica o entendimento uniformizado naquela Corte, baseada no acórdão prolatado no citado EREsp nº 327.043/DF:

RECURSO ESPECIAL. RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. TRIBUTOS DECLARADOS INCONSTITUCIONAIS PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. CINCO ANOS DO FATO GERADOR MAIS CINCO ANOS DA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. NÃO-APLICAÇÃO DO ART. 3º DA LC N. 108/2005 ÀS AÇÕES AJUIZADAS ANTERIORMENTE AO INÍCIO DA VIGÊNCIA DA MENCIONADA LEI COMPLEMENTAR. ENTENDIMENTO DA COLETA PRIMEIRA SEÇÃO.

No entender deste Relator, nas hipóteses de restituição ou compensação de tributos declarados inconstitucionais pelo Excelso Supremo Tribunal Federal, o termo *a quo* do prazo prescricional é a data do trânsito em julgado da declaração de inconstitucionalidade, em controle concentrado de constitucionalidade, ou a publicação da Resolução do Senado Federal, caso a declaração de inconstitucionalidade tenha-se dado em controle difuso de constitucionalidade (veja-se, a esse respeito, o REsp 534.986/SC, Relator p/ acórdão este Magistrado, DJ 15.3.2004, entre outros).

A egrégia Primeira Seção deste colendo Superior Tribunal de Justiça, porém, na assentada de 24 de março de 2004, houve por bem afastar, por maioria, a tese acima esposada, para adotar o entendimento segundo o qual, para as hipóteses de devolução de tributos sujeitos à homologação declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, a prescrição do direito de pleitear a restituição se dá após expirado o prazo de

cinco anos, contados do fato gerador, acrescidos de mais cinco anos, a partir da homologação tácita (EREsp 435.835/SC, Rei. p/acórdão Min. José Delgado - cf. Informativo de Jurisprudência do STJ 203, de 22 a 26 de março de 2004).

Saliente-se, outrossim, que é inaplicável à espécie a previsão do artigo 3º da Lei Complementar n. 118, de 9 de fevereiro de 2005, uma vez que a douda Seção de Direito Público deste Sodalício, na sessão de 27.4.2005, sedimentou o posicionamento segundo o qual o mencionado dispositivo legal se aplica apenas às ações ajuizadas posteriormente ao prazo de cento e vinte dias (*vacatio legis*) da publicação da referida Lei Complementar (EREsp 327.043/DF, Rei. Min. João Otávio de Noronha).

Dessarte, na hipótese em exame, em que a ação foi ajuizada anteriormente ao início da vigência da LC n. 118/2005, aplica-se o prazo prescricional de cinco anos, contados do fato gerador, acrescidos de mais cinco anos, a partir da homologação tácita. Como os créditos a serem compensados datam de julho de 1990 a dezembro de 1994, *in casu* ocorreu a prescrição em parte, pois a ação foi ajuizada em 31.8.2000.

Recurso especial provido em parte, para afastar a prescrição dos créditos anteriores aos dez anos do ajuizamento da ação.

(STJ, 2ª Turma, RESP n° 733.703/SP, Rei. Ministro Franciulli Netto, DJ 05.9.2005, p. 387)

Ora, ao determinar que o art. 3º da LC n° 118/05 se aplica às demandas ajuizadas após o início de sua vigência, o STJ conferiu ao dispositivo efeitos retroativos.

Isso porque uma eventual repetitória ajuizada em 10.6.2005, por exemplo, refere-se a fatos geradores e pagamentos ocorridos anteriormente ao início da vigência da aludida lei (e, decerto, a fatos anteriores à própria edição de lei).

Há possibilidade de revisão do entendimento do STJ para que, ainda que se tenha por válida a malsinada norma “interpretativa”, ela somente seja aplicada para os fatos ocorridos posteriormente ao início de sua vigência. Ou seja, o prazo prescricional de cinco anos para ajuizamento de ação de repetição/compensação do indébito somente se aplicaria às ações que tivessem por objeto pagamentos

realizados a partir de 09.6.2005. A se entender contrariamente, estar-se-á conferindo eficácia retroativa a dispositivo de lei tributária, o que é expressamente vedado pela Constituição da República e pelo próprio Código Tributário Nacional.