

A RECENTE ALTERAÇÃO NO TERMO INICIAL DO PRAZO PRESCRICIONAL PARA PLEITEAR O INDÉBITO TRIBUTÁRIO PELA LEI COMPLEMENTAR Nº-118

Octávio Teixeira Brilhante Ustra

1. Introdução

No intuito de regular os efeitos da nova legislação falimentar (Lei nº 11.101/05) sobre o Direito Tributário, especialmente para modificar a regra de responsabilidade tributária nos casos de alienação do estabelecimento comercial da pessoa jurídica falida*^{111 111 ln}, o legislador federal editou a Lei Complementar nº 118, de 09.2.2005. Ultrapassando, contudo, o motivo maior de sua edição, a LC 118 tratou também, dentre outros temas, do prazo prescricional para reclamação do indébito tributário, procurando afastar definitivamente a orientação consolidada pelas instâncias superiores do Poder Judiciário, por ser desfavorável aos interesses do Fisco.

1. Alterando a redação do art. 133 do CTN, o art. 1º da LC nº 118 determinou: “Art. 1º. A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, passa a vigorar com as seguintes alterações:

‘Art. 133. (...)

§ 1º O disposto no *caput* deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial:

I - em processo de falência;

II - de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial.

§ 2º Não se aplica o disposto no § 1º deste artigo quando o adquirente for:

I - sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial;

II - parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou

III - identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária.

§ 3º Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário.”

De fato, após longo debate acerca do termo inicial para a contagem do prazo prescricional para reclamar o pagamento indevido de crédito tributário, sagrou-se vencedor no STJ o entendimento segundo o qual, nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação (art. 150 do CTN*^{1 2}), somente após a edição efetiva ou tácita de referido ato administrativo é que se iniciaria o prazo de cinco anos para a propositura da ação de repetição.³

A LC 118 veio justamente alterar esse panorama, determinando que o *marco inicial do prazo prescricional*, nos casos de lançamento por homologação, fosse *coincidente com o momento do pagamento antecipado da exação*.⁴

Nada obstante a evidente competência do legislador complementar para inovar o ordenamento jurídico quanto aos prazos prescricionais, a redação dos arts. 3º e 4º da LC 118 demonstra que se buscou imprimir efeito retroativo à nova norma, apoiando-se em seu *pretense* caráter interpretativo:

2. “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 referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.”
3. Por todos: “TRIBUTÁRIO - TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - PRESCRIÇÃO - TERMO INICIAL - TESE DOS “CINCO MAIS CINCO” - PACIFICAÇÃO DO ENTENDIMENTO - ERESP 435.835/SC - ART. 557 DO CPC - APLICABILIDADE.
 1. A Primeira Seção desta Corte, no julgamento dos ERESP 435.835/SC, em 24/03/2004, firmou o entendimento de que, na hipótese de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo para a propositura da ação de repetição de indébito é de 10 (dez) anos a contar do fato gerador, se a homologação for tácita (tese dos “cinco mais cinco”) e de 5 (cinco) anos a contar da homologação, se esta for expressa.
 2. Situação que permite julgamento monocrático do recurso especial, nos termos do art. 557 do CPC.
 3. A norma em questão consolida a importância do precedente jurisprudencial ao tempo em que desafoga as pautas de julgamento.
 4. A defesa das partes, se indevida a aplicação do julgamento simplificado, faz-se via agravo regimental.
 5. Agravo regimental improvido.” (STJ, AgRg no RESP 729534/RJ, Rei Min. Eliana Calmon, 2ª T., j. em 19.5.2005, DJU 27.6.2005, p. 348)
4. Nada obstante, como se verá, o termo inicial do lapso prescricional continua a ser a extinção do crédito. O que se alterou foi o momento em que a extinção se dará para fins de cômputo do prazo: antes, correspondia à homologação do pagamento; agora, confundir-se-á com o ato de adimplir o crédito tributário.

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

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

O propósito do presente artigo é desvendar a real natureza desse dispositivo e discutir, com base nas regras de Direito intertemporal, os efeitos do novel comando sobre os fatos jurídicos consolidados anteriormente à sua vigência.

2. A possibilidade das leis interpretativas no Direito Positivo brasileiro

Antes de analisar a natureza da regra disposta no art. 3º da LC 118, mister discutir brevemente a possibilidade da edição de leis de caráter interpretativo. O debate gira em torno da possibilidade ou não do órgão legislativo interpretar leis, prerrogativa afeta ao Poderes Judiciário e Executivo⁵, discutindo-se a existência de ofensa à tripartição constitucional dos poderes na admissão de lei que impinja determinado sentido a dispositivo legal em vigor. Assim leciona Roque Antônio Carrazza:

A uma lei não é dado interpretar uma outra lei. A lei é o direito objetivo e inova inauguralmente a ordem jurídica. A função de interpretar leis é cometida a seus aplicadores, basicamente ao Poder Judiciário, que aplica as leis aos casos concretos submetidos à sua apreciação, definitivamente e com força institucional.⁶

5. Ao Poder Judiciário com ainda mais força, já que lhe é próprio o exercício da jurisdição.

6. *Curso de Direito Constitucional*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 320.

Para setor expressivo da doutrina, o principal óbice à lei interpretativa se daria pelo caráter retroativo que alguns procuram lhe imprimir sob o argumento de que, se a norma interpretadora estaria apenas aclarando o sentido da regra interpretada, nenhum problema haveria na sua aplicação a fatos já consolidados juridicamente, determinação de resto amparada pelo art. 106, I, do CTN.⁷ Luciano Amaro bem pontuou o problema:

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, por retroativa (ou porque usurpa função jurisdicional).⁸

Noutra linha de argumentação, igualmente contrária às leis interpretativas, reforça-se a possibilidade apenas teórica da edição de referidos normativos, que existiriam no paradoxo consistente entre aclarar os efeitos da norma interpretada sem alterar-lhe o conteúdo, como bem salientado no voto do Ministro Teori Albino Zavascki, no Resp 327.043:

Lei interpretativa retroativa só pode ser considerada legítima quando se limite a simplesmente reproduzir (=produzir de novo), ainda que com outro enunciado, o conteúdo normativo interpretado, sem modificar ou limitar o seu sentido ou seu alcance. *Isso, bem se percebe, é hipótese de difícil concreção, quase inconcebível, a não ser no plano teórico, ainda mais quando se considera que o conteúdo de um enunciado normativo*

7. “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.”

8. *Direito Tributário Brasileiro*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 195.

*reclama, em geral, interpretação sistemática, não podendo ser definido isoladamente.*⁹

Nada obstante a evidente força argumentativa dessas posições, não menos certo que o Supremo Tribunal Federal já se pronunciou favoravelmente à possibilidade das leis interpretativas em nosso ordenamento jurídico, ancorando-se na premissa de que, embora não seja sua função precípua, não há dispositivo constitucional que exclua a atividade hermenêutica do Poder Legislativo, até porque restaria sempre ao Judiciário apreciar a nova norma, cabendo-lhe outorgar “inteligibilidade e significado técnico-racional”, como afirmado no voto do Ministro Celso de Mello, na ADIN N° 605:

Na realidade, o desempenho da função interpretativa pelos Poderes Executivo e Legislativo, muito embora em caráter atípico, não se revela incompatível com o postulado da separação funcional do poder, cuja compreensão supõe o reconhecimento, no plano da organização estatal, da inexistência de atividades político-jurídicas monopolizadas por qualquer dos órgãos da soberania nacional.

O fenômeno jurídico das leis interpretativas, não obstante traduza uma anômala manifestação do órgão legislativo, não as torna imunes - e daí sua perfeita adequação ao princípio da separação dos poderes, que supõe controles interorgânicos recíprocos - à apreciação de sua própria inteligibilidade e significado técnico racional pelo Poder Judiciário.

Também na ADIn n° 605, o Supremo manifestou-se sobre a característica de retroação das leis interpretativas, assentando posição no sentido de que, *inexistindo ofensa às cláusulas constitucionais que prevêm expressamente a vedação da retroatividade*, a aplicação do entendimento esposado na nova lei poderia retroagir ao momento de início da vigência da lei interpretada:

9. O voto transcrito é expressamente citado pelo próprio ministro Teori Albino Zavascki no ERESP n° 591604 - DF, do qual foi relator (o acórdão foi publicado no DJ de 29.8.2005, p. 141).

Impõe-se observar, portanto, que o princípio da irretroatividade, quando aplicável, somente condiciona a atividade jurídica do Estado nas hipóteses expressamente instituídas pela constituição, em ordem a inibir a ação normativa do Poder Público eventualmente configuradora de restrição gravosa ao “*s tatus libertatis*” da pessoa (CF, art. 5º, XL), ou ao “*status subjectionis*” do contribuinte em matéria tributária (CF, art. 150, III, a), ou, ainda, à segurança jurídica no plano das relações sociais (CF, art. 5º, XXXVI).

Portanto, segundo a inteligência de nosso tribunal máximo, admite-se a edição de leis interpretativas no direito positivo brasileiro, mas com a ressalva de ser-lhe vedada a retroação para atingir o fato jurídico perfeito, o direito adquirido, a coisa julgada e, especialmente quanto à matéria tributária, o “estatuto do contribuinte”, na feliz expressão cunhada por Louis Trobatas e largamente utilizada pela doutrina publicista.

Mas isso não significa dar “carta branca” ao legislador para interpretar as normas segundo sua própria conveniência, fazendo-se necessária a coexistência de certos elementos, legitimadores da lei interpretativa e sem os quais essa norma, a pretexto de nomear-se interpretativa, tem efeitos de uma alteração legislativa de natureza ordinária.

3. A Natureza do art. 3² da Lei Complementar n²118

Como fica claro na leitura dos arts. 3º e 4º da LC 118, o legislador complementar procurou imprimir caráter interpretativo ao que está ali exposto, buscando emprestar efeito retroativo à norma que determinou o novo lapso prescricional, com amparo no disposto no art. 106,1, do CTN.

Todavia, expressar essa intenção legislativa, muito embora seja condição essencial para aplicar-se retroativamente a norma (a característica interpretativa não se presume - ADIn nº 605), não significa que, de fato, se concretizarão os efeitos desejados pelo

legislador, já que é do comando normativo analisado sistematicamente que devemos extrair sua real qualificação.^{10**13}

Efetivamente, ainda que se parta da premissa que lei interpretativa é admitida pelo sistema jurídico-positivo, o seu cabimento é excepcional, aplicável a um extrato reduzido da realidade, uma vez que a norma é sempre resultado da interpretação, como bem observado pelo Ministro Teori Albino Zavascki, no voto já citado:

Sendo assim, e considerando que a atividade de interpretar os enunciados normativos produzidos pelo legislador está cometida constitucionalmente ao Poder Judiciário, seu intérprete oficial, podemos afirmar, parafraseando a doutrina, que o conteúdo da norma não é necessariamente aquele sugerido pela doutrina, ou pelos juristas ou advogados, e nem mesmo o que foi imaginado ou querido em seu processo de formação pelo legislador; o conteúdo da norma é aquele, e tão somente aquele, que o Judiciário diz que é.

Ora, parece-nos evidente que, sendo a tarefa interpretativa atribuição típica do Judiciário, ainda que não exclusiva, é impossível aceitar que uma norma objeto de reiteradas manifestações - construções - pelos órgãos superiores, seja “interpretada” diversamente pelo Poder Legislativo. Entender de maneira diversa não seria aceitar a “interpretação” de determinado dispositivo legal, mas a indução à única inteligência desejada pelo Poder Legislativo, *o que é inadmissível, em razão da natureza sistemática do direito*.

Na verdade, a norma interpretativa, diante do seu caráter de excepcionalidade, encontra amparo em situações de nítida insegurança jurídica, identificada naqueles casos em que a lei *recentemente* sancionada provoca uma série de interpretações colidentes. Em

10. Como afirma Paulo de Barros Carvalho, “As leis não são feitas por cientistas do Direito

e sim por políticos, pessoas de formação cultural essencialmente diversificada, representantes que são dos múltiplos setores que compõem a sociedade. O produto de seu trabalho, por conseguinte, não trará a marca do rigor técnico e científico que muitos almejam encontrar. Seria como se tivesse dito: *Não levem* às últimas conseqüências as palavras que enuncio, porque não sou especialista. Compreendam-me em função da unidade sistemática da ordem jurídica”. (*Curso de Direito Tributário*. São Paulo, 2000.

13. ed. Saraiva, p. 31.)

hipóteses diversas, o efeito impingido à norma é só o prospectivo, por não se tratar de regra interpretativa.

Ressalta-se, nesse ponto, a existência de um verdadeiro *requisito teleológico* para a edição de leis interpretativas: *elas nascem para dirimir as dúvidas sobre a correta aplicação de um dispositivo legal, não para reverter entendimento desfavorável a quem quer que seja*. Se a norma interpretativa vem para extinguir qualquer controvérsia jurisprudencial, é inadmissível que a sua promulgação ocorra quando essa controvérsia já esteja devidamente solucionada, como há muito fora anunciado por Ricardo Lobo Torres, com inteira propriedade:

Para que a lei possa ser considerada interpretativa é necessário que disponha no mesmo sentido das decisões judiciais; se vier resolver conflito jurisprudencial ou estabelecer orientação contrária à da jurisprudência vitoriosa, não será interpretativa, mas lei de natureza constitutiva ou *ius novum*."

O Ministro Castro Meira também perfila esse entendimento e vislumbra em seu voto a ausência do fundamento teleológico a legitimar o art. 3º como verdadeira norma interpretativa:

[...] o segundo [referindo-se aos requisitos materiais das leis interpretativas] consiste na própria justificativa da lei, na real necessidade de melhor explicitar ou aclarar o que já se encontra em dispositivo legal anterior. Voltando à hipótese dos autos, verifica-se que o caráter interpretativo conferido ao artigo 3º da LC nº 118/05 é totalmente desnecessário e até abusivo, pois a questão relativa ao termo inicial da contagem da prescrição já se encontrava pacificada na jurisprudência da Corte.

Pontue-se, portanto, que uma norma só pode considerar-se interpretativa se vier para dirimir dúvidas que estão causando

11. *Normas de interpretação e integração do Direito Tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. Renovar, p. 70-1.

insegurança nas relações jurídicas. E, na presente discussão, a interpretação do momento da extinção do crédito tributário havia sido definida pelo Superior Tribunal de Justiça como ocorrência coincidente à prolação do ato administrativo de lançamento (por homologação), ainda que o mesmo se operasse tacitamente pelo decurso do prazo previsto em lei (art. 150, § 4º, do CTN).¹²

Aliás, a aplicação uniforme dessa inteligência deu-se também pelos Tribunais Regionais Federais e pela maioria dos juízos federais de 1º grau, demonstrando, não obstante divergências pessoais e isoladas, ser essa a exata solução a ser dada sobre o momento da extinção do crédito tributário.

Portanto, inadmissível o caráter “interpretativo” do art. 3º da Lei Complementar nº 118, ainda que anunciado expressamente, conforme muito bem explicado pelo ministro Teori Albino Zavascki, novamente no voto citado no RESP 327.043:

Ora, o art. 3º da LC 118/2005, a pretexto de interpretar esses mesmos enunciados, conferiu-lhe, 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 normativas interpretadas um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ, intérprete e guardião da legislação federal. Se, como se disse, a norma é aquilo que o Judiciário, como seu intérprete diz que é, não pode ser considerada como interpretativa a lei que dá a ele outro significado.

A questão ainda não está resolvida no STJ, tendo esse tribunal emitido decisões em ambos os sentidos. Em voto proferido no AgRg no REsp 696883 - SE, o Ministro Luiz Fux, ancorado no voto-vista do Min. João Otávio de Noronha, proferido no ERESP 324073 - DF,

12. Ainda que discordemos em essência desse posicionamento, por exigir a construção de regra prescricional anômala, cujo termo “inicial” dá-se ao mesmo tempo com o pagamento (pois não poderíamos negar o direito de alguém que pagou indevidamente, mesmo antes da homologação tácita, reclamar o indébito em juízo) e com a extinção do crédito.

defende a natureza interpretativa da LC 118, ainda que seja ressalvada a inaplicabilidade retroativa do dispositivo.¹³

Contrariamente a esse entendimento, todavia, existem inúmeros acórdãos do Superior Tribunal de Justiça que identificaram de forma clara a natureza *modificatiua* e inovadora do novel dispositivo trazido pelo art. 3º da LC 118, corrente a qual evidentemente nos filiamos:

Tributário e Processual Civil. Agravo Regimental. Finsocial. Compensação. Prescrição. Termo Inicial do Prazo. LC nº 118/2005. Art. 3º. Norma de Cunho Modificador e não Meramente Interpretativa. Inaplicação Retroativa. Entendimento da 1ª Seção.

1. Agravo regimental contra decisão que proveu recurso especial por entender que a pretensão da autora não estava prescrita, em ação onde se busca a compensação do Finsocial.

2. 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 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. Não há que se falar em prazo prescricional a contar da declaração de inconstitucionalidade pelo STF ou da Resolução do Senado. Aplica-se, assim, o prazo prescricional nos moldes em que pacificado pelo STJ, *id est*, a corrente dos cinco mais cinco.

3. *In casu*, comprovado que não transcorreu, entre o prazo do recolhimento 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. Precedentes desta Corte Superior.

13. Aliás, não se sabe ao certo o porquê, havendo entendido o dispositivo como interpretativo, impediu-se sua aplicação retroativa, já que, conforme dissemos, o STF só garantiu a irretroatividade para aqueles atos expressamente resguardados desse efeito pela Constituição Federal.

4. Quanto à LC nº 118/2005, a Iª Seção deste Sodalício, no julgamento dos EREsp nº 327043/DF, finalizado em 27/04/2005, posicionou-se, à unanimidade, contra a nova regra prevista no art. 3º da referida Lei Complementar. Decidiu-se que a LC inovou no plano normativo, não se acatando a tese de que a mencionada norma teria natureza meramente interpretativa, restando limitada a sua incidência às hipóteses verificadas após a sua vigência, em obediência ao princípio da anterioridade tributária.

5. “O art. 3º da LC 118/2005, a pretexto de interpretar esses mesmos enunciados, conferiu-lhes, na verdade, um sentido e um alcance diferente daquele dado pelo Judiciário. Ainda que defensável a “interpretação” dada, não há como negar que a Lei inovou no plano normativo, pois retirou das disposições interpretadas um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ, intérprete e guardião da legislação federal. Tratando-se de preceito normativo modificativo, e não simplesmente interpretativo, o art. 3º da LC 118/2005 só pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência” (EREsp nº 327043/DF, Min. Teori Albino Zavascki, voto-vista).

6. Agravo regimental não provido. (STJ, Iª Turma. Rei Mi. José Delgado. DJ 01.7.2005, p. 426)¹⁴

4. A aplicabilidade do art. 3º da LC 118

Cumpra agora tecer considerações sobre a aplicabilidade do art. 3º da LC 118, especialmente a fatos jurídicos que, nada obstante tenham ocorrido sob a égide da legislação anterior, ainda não ensejaram a consumação de todos os seus efeitos, no que se refere ao prazo prescricional para a repetição do indébito.

Para o bem da objetividade, procurar-se-á responder às indagações propostas no pressuposto de que, como vem decidindo linha substancial do STJ, referido dispositivo ostenta natureza

14. No mesmo sentido, o AgRg no RESP 544778.

modificativa do direito anterior. Se essa for a corrente prevalente no Judiciário, acredita-se que as palavras seguintes poderão ser aceitas como procedentes.

O ponto polêmico e central da discussão refere-se à inteligência (defendida até mesmo por alguns daqueles que antevêm a natureza modificativa do dispositivo¹⁵) no sentido de que a norma do art. 3º da LC nº 118 seria aplicável a todos os casos em que *a ação de repetição do indébito não tivesse sido proposta até o início de sua vigência*.

Importa ressaltar que, se bem observado, o art. 3º da LC 118 *não alterou diretamente o prazo prescricional* para reclamar o indébito tributário, que *continua* a ser de cinco anos contados da data da *extinção do crédito* respectivo, mas *sim o momento em que se dá a sua extinção*, o termo inicial de contagem do lapso, que antes correspondia ao ato (efetivo ou tácito) da homologação do pagamento antecipado e agora se dará com o simples adimplemento da obrigação tributária.

Esse ponto parece fundamental, na medida em que, ainda que inexistia ação judicial para repetir o indébito, pode ser que a extinção do crédito tributário tenha se dado de acordo com a regra antiga (prolação do ato administrativo de homologação do lançamento), constituindo-se em (f)ato jurídico perfeito, insuscetível de ser atingido por lei superveniente.

Realmente, se a extinção do crédito tributário havia ocorrido segundo a norma revogada, desconstitui-la representaria inegável ofensa à irretroatividade, salientando-se que não se estaria negando a aplicabilidade imediata do dispositivo revogador, *apenas resguardando-se fatos jurídicos sedimentados segundo a legislação pretérita*. Esse entendimento está em consonância com a doutrina constitucional.¹⁶

15. Nesse sentido, o voto proferido pelo Ministro Castro Meira no citado Resp 324073/DF.

16. Nesse sentido, Roque Carrazza ensina, com propriedade, que “O Estado de Direito traz consigo a segurança jurídica e a proibição de qualquer arbitrariedade. Nele impera a lei e, mais do que isto, a certeza de que da conduta das pessoas não derivarão outras consequências jurídicas além das previstas, em cada momento, pela lei já vigente”. (*Op. cit.*, p. 304.)

Portanto, ainda que a ação de repetição do indébito não tenha sido ajuizada anteriormente à vigência da nova legislação aplicável à matéria, é impossível voltar ao pagamento como momento da extinção do crédito tributário (termo inicial do prazo prescricional), se essa (a extinção) se consumou sob o comando da lei antiga.

Defendendo esse ponto de vista, não se estaria olvidando que as *regras prescricionais aplicáveis são as do momento do exercício do direito de ação*, lição de resto consagrada pela doutrina, mas sim que, ao adentrarmos com o pleito judicial, a indagação forçosa sobre o termo inicial do lapso prescricional seria respondida da seguinte maneira: *o termo inicial da prescrição é a extinção do crédito tributário, que, tendo ocorrido segundo a regra anterior, corresponde à data da homologação do lançamento.*

Do contrário, haveria retroação, dupla observe-se, pois ao mesmo tempo em que seria atribuído ao fato do pagamento força que não possuía quando de sua ocorrência, seria retirado da homologação tácita o atributo de extinguir o crédito tributário, seu efeito regular sob a legislação anterior. Sendo assim, a conclusão inequívoca diante do caráter inovador do art. 3º da LC 118 é a de que, se a homologação do lançamento estiver ocorrido a menos de cinco anos, toma-se totalmente cabível a ação de repetição, *o que na prática significa, para esses casos, a manutenção da regra dos dez anos para pleitear o indébito.*

Algo mais complexo ocorre se, ainda que o pagamento antecipado tenha sido realizado pelo sujeito passivo, a *extinção* definitiva do mesmo ainda não tenha se verificado. Nesses casos, acreditar que o fato do pagamento, por si só, asseguraria a aplicação das regras de prescrição então vigentes parece despropositado, ainda que, em favor desse entendimento, além de diversas lições doutrinárias¹⁷, encontrem-se numerosos pronunciamentos do STJ, no sentido de garantir aos contribuintes as regras de compensação existentes no momento do pagamento indevido:

17. Nesse sentido, KRAKOWIAK, Leo. A compensação e a correta aplicação do art. 170-A do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 68, p. 80-5.

Agravo Regimental em Recurso Especial - Contribuição Previdenciária sobre Autônomos, Avulsos e Administradores - Compensação - Limites Introduzidos pelas Leis n.ºs 9.032/95 e 9.129/95 - Aplicação a partir da Entrada em Vigor das Referidas Leis - Precedentes - Créditos Anteriores às Leis Limitadoras - Não Incidência da Restrição - Agravo Regimental a que se Nega Provimento.

É pacífico o entendimento desta Corte no sentido de que as limitações para a compensação de créditos tributários instituídas pelas Leis n.ºs. 9.032/95 e 9.129/95 só se aplicam a partir da entrada em vigor dos referidos atos normativos, não tendo eficácia retroativa. Os créditos decorrentes de recolhimentos efetuados antes da vigência das leis referenciadas devem ser compensados sem a limitação.

Na espécie, os créditos objeto de compensação são anteriores ao advento das leis limitadoras, razão pela qual estão a salvo das restrições impostas. Agravo regimental a que se nega provimento (STJ, Rei. Min. Franciulli Neto, AgRg no Resp 329790, DJ de 23.06.2003, p. 305).

Esse posicionamento merece relativização, até mesmo porque sua principal sustentação foi o fato de que o tributo cujo pagamento indevido se buscava havia sido objeto de declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado, o que levou a maioria dos ministros do Superior Tribunal de Justiça a entender que impor qualquer tipo de limitação ao direito de compensação, especialmente se determinadas por lei superveniente, seria imprimir dupla penalização aos contribuintes, já prejudicados pela obrigatoriedade do pagamento de exação inconstitucional.¹⁸

Todavia, se, como acreditamos, o direito à repetição/compensação só é exercido efetivamente com a realização do pedido administrativo/judicial, é esse o ato (o do protocolo da ação ou do

18. Nesse sentido o desenrolar do ERESP 419813/RS, ocasião na qual restou assentado voto divergente do Ministro Teori Albino Zavascki. No mesmo processo, o Ministro Paulo Medina asseverou ser regra que a norma disciplinadora do direito à compensação seja a do momento do encontro de contas, muito embora a declaração de inconstitucionalidade com efeitos *erga omnes* demandasse um tratamento específico para a questão dos autos.

pedido de compensação, restituição ou ressarcimento) que opera efeito em termos de direito adquirido. É que, antes, o direito é apenas potencial, sempre dependente da propositura da ação ou da realização de atos outros que, pelo exercício, tenham o efeito de torná-lo concreto e oponível a terceiros (o encontro de contas, o pedido administrativo), de sorte que não há de se falar em incorporação - da regra disciplinadora do direito de repetir/compensar - ao patrimônio do contribuinte.

Contudo, isso não significa ser possível admitir que os pagamentos realizados anteriormente à vigência do novo termo do prazo prescricional *adquirissem* a força de extinguir o crédito tributário, porque isso também representaria retroação da nova norma, o que, conforme decisões do STJ, seria vedado até mesmo se o art. 3º da LC 118 fosse de fato interpretativo. A doutrina de Rubier, aplicada em diversas oportunidades pelos tribunais brasileiros, é assertiva em considerar *retroatividade* a atribuição de efeitos constitutivos a fatos que não outorgavam tais características à época em que vigia o direito revogado (ou interpretado), como ocorreria se os pagamentos realizados anteriormente à vigência da LC 118 *passassem* a ser considerados como o *iter* da extinção do crédito tributário.¹⁹

E considerar extinto o crédito no momento do pagamento e prescrito o direito à restituição fere mesmo o senso de justiça, além de ser incompatível ao sistema jurídico inaugurado pela Constituição Federal, que tem na segurança jurídica um de seus pilares estruturais, de sorte a impedir surpresas que acarretem perdas de direitos.²⁰

A melhor resposta para o aparente dilema (sem dúvida alguma a mais justa) parece-nos a que vem sendo ventilada pelo Ministro Teori Albino Zavascki, que, no voto proferido ainda no RESP 327.043/DF, citando precedentes do STF e lições da doutrina civilista, pontuou:

19. Nesse sentido nos ensina, sobre a doutrina de Roubier, Zélio Furtado da Silva, em sua obra *Direito Adquirido* (São Paulo: Editora de Direito, 2000. p. 84)

20. Nos dizeres de Carrazza, “o Direito visa à obtenção da *res justa*, de que nos falavam os antigos romanos, todas as normas jurídicas, especialmente as que dão efetividade às garantias constitucionais, devem procurar tornar segura a vida das pessoas e das instituições”. *Op. cit.*, p. 370.

Tratando-se de norma que reduz o prazo de prescrição, cumpre observar, na sua aplicação, a regra clássica de direito intertemporal, afirmada na doutrina e na jurisprudência em situações dessa natureza: o termo inicial do novo prazo será o da data da vigência da lei que o estabelece, salvo se a prescrição (ou, se for o caso, a decadência), iniciada na vigência da lei antiga, vier a se completar, segundo a lei antiga, em menos tempo. São precedentes do STF nesse sentido:

“Prescrição Extintiva. Lei nova que lhe reduz o prazo. Aplica-se a prescrição em curso, mas contando-se o novo prazo a partir da lei nova. Só se aplicará a lei antiga, se o seu prazo se consumir antes que se complete o prazo maior da lei nova, pois seria absurdo que, visando a lei nova reduzir o prazo, chegasse ao resultado oposto, de ampliá-lo” (RE 37.223, Min. Luiz Gallotti, julgado em 10.07.58).

“Ação Rescisória. Decadência. Direito Intertemporal. Se o restante do prazo de decadência fixado na lei anterior for superior ao novo prazo estabelecido pela lei nova, despreza-se o período já transcorrido, para levar-se em conta, exclusivamente, o prazo da lei nova, a partir de sua vigência” (AR 905/DF, Min. Moreira Alves, DJ de 28.04.78)

No mesmo sentido: RE 93.110/RJ, Min. Xavier de Albuquerque, julgado em 05.11.80. AR 1.025-6/PR. Min. Xavier de Albuquerque, DJ de 13.03.81.

É o que se colhe, também, da abalizada doutrina, como, v.g., a de Pontes de Miranda (*Comentários ao Código de Processo Civil*, Forense, 1998, Tomo VI, P. 359), Barbosa Moreira (*Comentários ao Código de Processo Civil*, Forense, volume V, p. 205-207) e Galeano Lacerda, este com lição sobre situação análoga (redução do prazo de ação rescisória, operada pelo CPC de 1973):

“A mais notável redução de prazo operada pelo Código vigente incidiu sobre o de propositura da ação rescisória. O velho e mal situado prazo de cinco anos prescrito pelo código civil (art. 178, § 10, VIII) foi diminuído drasticamente para dois anos (art. 495). Surge aqui, interessante problema de direito transitório, quanto à situação dos prazos em curso pelo direito anterior. A regra para os prazos diminuídos é inversa da vigorante para os dilatados. Nestes, como vimos, soma-se o período da lei antiga ao saldo ampliado, pela lei nova. Quando se trata de redução, porém, não se pode misturar períodos regidos por leis diferentes: ou se conta o prazo, todo

ele pela lei antiga, ou todo, pela regra nova, a partir, porém, da vigência desta. Qual o critério para identificar, no caso concreto, a orientação a seguir? A resposta é simples. Basta que se verifique qual o saldo a fluir pela lei antiga. Se for inferior à totalidade do prazo da nova lei, continua-se a contar dito saldo pela regra antiga. Se superior, despreza-se o período já decorrido, para computar-se, exclusivamente, o prazo da lei nova, na sua totalidade, a partir da entrada em vigor desta. Assim, por exemplo, no que concerne à ação rescisória, se já decorreram quatro anos pela lei antiga, só ela é que há de vigorar: o saldo de um ano, porque menor ao saldo do novo preceito construa a fluir, mesmo sob a vigência deste. Se, porém, passou-se, apenas, um ano sob o direito revogado, o saldo de quatro, quando da entrada em vigor da nova regra, é superior ao prazo por esta determinado. Por este motivo, a norma de aplicação imediata exige que o cômputo se proceda, exclusivamente, pela lei nova, a partir, evidentemente, de sua entrada em vigor, isto é, os dois anos deverão contar-se a partir de 1º de janeiro de 1974. O termo inicial não poderia ser, nesta hipótese, o do trânsito em julgado da sentença, operado sob a lei antiga, porque haveria, então, condenável irretroatividade”.

Realmente, trata-se da mais equânime solução, porque é impossível imaginar a aplicação pacífica de regra que diminui o prazo prescricional sem a criação de uma norma intermediária, calcada essencialmente no sobreprincípio da segurança jurídica e que assegure a aplicação mínima do novo prazo, desde que, obviamente, *este seja inferior ao que caberia ao titular do direito para o exercício da ação*, o que se aproxima do entendimento do Supremo Tribunal Federal em casos análogos.

E isso cresce em importância na medida em que o direito de reclamar o pagamento indevido é daqueles integrantes do estatuto do contribuinte, derivado, ainda que indiretamente, do comando constitucional²¹, de sorte que o prazo de prescrição da ação de

21. Isso porque, ainda que explicitados e disciplinados amiúde na legislação complementar, o direito de reaver o pagamento de tributos inconstitucional ou ilegal decorre do princípio que veda o enriquecimento sem causa, mormente se amparado em relação jurídica cogente tal qual a tributária.

repetição do indébito não pode ser aniquilado sem ofensa a Carta Política.

Assim, realizado o pagamento a menos de cinco anos e inexistente o ato homologatório, fluiria novo prazo prescricional, de cinco anos, para a propositura da ação de repetição. O quadro a seguir poderia ser utilizado como parâmetro para o cálculo do prazo prescricional após a edição da LC 118:

	Prazo de Prescrição Antes da LC 118	Prazo de Prescrição Após a LC 118
Pagamento realizado antes da vigência da LC 118 com homologação ¹	cinco anos contados a partir da data de homologação	cinco anos contados a partir da data da homologação
Pagamento realizado antes da vigência da LC 118, mas sem homologação	cinco anos contados a partir da data de ocorrência da homologação	cinco anos contados a partir da data de vigência da LC 118
Pagamento realizado após a vigência da LC 118	-	cinco anos contados da data do pagamento ²

5. O pedido de repetição junto à esfera administrativa e a incidência de regra prescricional diversa

Outro ponto que merece adequado tratamento é o daqueles casos onde o pleito de repetição foi realizado na esfera administrativa, pois que o art. 168 do CTN não trata exclusivamente do prazo prescricional para repetir o indébito, referindo-se também à decadência do direito de reclamar o pagamento indevido em sede administrativa.

Com efeito, a regra do art. 168 do CTN tem natureza dúplice, ou melhor, a despeito de utilizar-se de um único enunciado, dela decorrem duas normas de natureza distintas, uma decadencial e referente ao pedido realizado frente à administração e a outra prescricional e dirigida aos casos de proposição da ação de repetição do indébito, como observado perspicazmente por Eurico Diniz Santi:

Convém salientar que as normas gerais e abstratas da decadência e a prescrição do direito do contribuinte são construídas, basicamente, a partir dos mesmos dispositivos do CTN, coisa que pode parecer estranha ao intérprete mais apegado ao plano da literalidade.²²

A importância da ressalva se dá na medida em que, protocolizado o pedido administrativo, a regra prescricional aplicável não é mais a do art. 168 do CTN, mas sim a prevista no art. 169²³ do mesmo diploma legal, que prevê o prazo de dois anos para desconstituir a decisão dos órgãos administrativos julgadores. Portanto, protocolizado o pedido de restituição ou ressarcimento administrativo, não se refere mais o prazo de prescrição ao direito de repetir o indébito, contado da data da extinção do crédito tributário, mas sim ao direito de desconstituir decisão administrativa que lhe negou a restituição, de sorte a tornar fora de propósito qualquer indagação quanto à data do pagamento ou da homologação: *o que importa é, sim, a data da decisão final administrativa, pois, a contar desta, o contribuinte terá 02 anos para requerer ao Judiciário que anule o decidido pela administração tributária.*

6. Conclusão

Concluindo, percebemos que, não obstante o legislador complementar, quando da edição da LC 118, especialmente de seus arts. 3º e 4º, tenha buscado contornar jurisprudência contrária aos interesses fiscais do Estado, o sistema jurídico, em razão de sua sistematicidade, não admite incursões dessa natureza. Afinal, a LC 118, apesar de haver inegavelmente modificado a legislação sobre o prazo prescricional para repetir o indébito tributário, não ostenta a natureza de norma interpretativa, seja por lhe faltar o requisito

22. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001. p. 253.

23. Art. 169. Prescreve em 2 (dois) anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição.

teleológico, seja por contrariar inteligência já sedimentada pelos órgãos jurisdicionais, justamente a quem cabe dizer - e, pois, interpretar - o direito.

Assim sendo, não se pode admitir, sem sacrifício à segurança jurídica e ao princípio da irretroatividade, a solução cômoda no sentido de que toda ação para repetir o pagamento indevido que tenha sido proposta após a vigência do LC 118 passe a considerar o momento do pagamento como termo inicial do lapso prescricional. Definitivamente, se a extinção, que ainda é termo inicial do lapso prescricional, se operou segundo a regra revogada, torna-se impossível, sem retroação e desconstituição de fato já consolidado pelo direito, atribuí-la ao fato do pagamento, tomando-o o termo inicial do prazo prescricional.

A regra geral, consubstanciada nas decisões do Supremo Tribunal Federal em casos análogos, deve ser a de respeito do novel prazo apenas naqueles casos em que este se apresente inferior ao computado segunda a revogada sistemática (extinção com a homologação), única alternativa a conciliar os problemas de direito intertemporal presentes no caso (imediata aplicabilidade x vedação à retroação e segurança jurídica).

Por igual, é necessário reconhecer que a emissão de juízos acerca da ocorrência do prazo prescricional para pleitear o indébito merece cuidadosa reflexão, na medida em que o pedido de recuperação do pagamento indevido pode também haver se dado frente às instâncias administrativas, exigindo a aplicação de regra prescricional diversa, a do art. 169 do CTN (até porque a pretensão levada ao judiciário nesses casos não é a de pura e simples restituição, mas a da desconstituição da decisão administrativa que a negou).