

Fellipe Cianca Fortes

1. Introdução

O ano de 2005 foi marcado pela promulgação da Lei n^o 11.101, em 09.2.2005, conhecida como Nova Lei de Falências, que renovou o tratamento dado ao instituto da falência, bem como instituiu a recuperação judicial ou extrajudicial, com o intuito de viabilizar e manter a atividade de empresas em situação de crise econômico-financeira, mediante apresentação de plano de recuperação, em que o devedor apresenta estratégia de pagamento dos débitos, estando esta submetida à aprovação dos credores.

O novel sistema falencial trouxe consigo a necessidade de se adaptar a legislação tributária ao novo tratamento da falência, no que tange, por exemplo, à responsabilidade pessoal dos sócios, alienação judicial, obrigações tributárias do falido, dentre várias outras.

Neste contexto, foi editada a Lei Complementar n^o 118/05, que introduziu alterações no Código Tributário Nacional, readequando-o aos regimes falimentar e de recuperação das empresas.

Ocorre que, além das alterações tributárias pertinentes, a mencionada lei trouxe em seu bojo, mais especificamente no art. 3^o, norma visando “interpretar” o art. 168, I, do CTN, dispondo que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o crédito tributário extingue-se no momento do pagamento antecipado. Com

1. Art. 3^o. Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei n^o 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 § 1^o do art. 150 da referida Lei.

esta “norma interpretativa”, o legislador buscou invalidar a “tese dos 5 + 5”, referente ao prazo prescricional no lançamento por homologação, pacificada pelo STJ.

Deste modo, o legislador pretendeu dar novo alcance ao art. 168,1, do CTN, ignorando, assim, quase uma década de decisões recorrentes do STJ a respeito do referido dispositivo legal, no sentido de que o crédito tributário extingue-se somente com a homologação do pagamento.

No entanto, tanto o art. 3º quanto seu prazo de vigência (art. 4º) demandam maiores reflexões para precisar se tal norma efetivamente possui natureza jurídica interpretativa, e, a partir de então, determinar se é possível que retroaja para alcançar eventos pretéritos.

2. A interpretação dada pelo STJ ao art. 168, I, do CTN: posicionamento pacificado pela jurisprudência

O art. 168, I, do CTN dispõe sobre o direito dos contribuintes pleitearem restituição dos valores pagos indevidamente ao Fisco, estabelecendo, para tanto, prazo prescricional de 5 (cinco) anos, tendo como termo inicial a extinção do crédito tributário.

Nos tributos sujeitos ao lançamento de ofício, o momento da extinção do crédito tributário é facilmente identificado; qualquer que seja o erro que vicie algum dos elementos da obrigação tributária (sujeito passivo, base de cálculo, alíquota, valor final do tributo a recolher), acarretando pagamento indevido, o crédito tributário extingue-se com o efetivo pagamento do valor apurado, iniciando-se, assim, o prazo prescricional.

No entanto, a controvérsia surge no caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação. O art. 150 do CTN, que dispõe sobre esta modalidade de lançamento, prescreve:

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.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

Uma simples interpretação gramatical deste dispositivo legal induz o aplicador do Direito à seguinte compreensão: nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o contribuinte apura o montante devido a título de tributo e antecipa o pagamento, o que acarreta a extinção do crédito tributário; no entanto, a obrigação tributária permanece intacta até o momento em que ocorre a homologação do lançamento.

Nesse sentido, expõe Aliomar Baleeiro:

Pelo art. 150, o pagamento é aceito antecipadamente, fazendo-se o lançamento *a posteriori*: a autoridade homologa-o, se exato, ou faz o lançamento suplementar, para haver a diferença acaso verificada a favor do Erário.

É o que se toma mais nítido no § 1º desse dispositivo, que imprime ao pagamento antecipado o efeito de extinção do *crédito*, sob a condição resolutória de ulterior homologação. Negada essa homologação, anula-se a extinção e abre-se oportunidade a lançamento de ofício.

Sobrevive a obrigação tributária.²

2. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 829.

No entanto, assim não parece. A obrigação tributária, formada pela relação jurídico-tributária entre Fisco e contribuinte compõe-se de um direito subjetivo e um dever jurídico convergindo sobre determinado objeto. No caso, o direito subjetivo (do Fisco) é o crédito tributário, com o correlato dever jurídico (do contribuinte) consubstanciado no débito tributário, que convergem à prestação pecuniária, objeto da obrigação tributária.

Nestes termos, a exclusão de qualquer destes elementos (crédito, débito, prestação pecuniária) extingue a obrigação tributária, uma vez que suprime seu correspondente converso, ou o próprio objeto da obrigação. A obrigação tributária, portanto, não subsiste sem o crédito tributário.

Assim, como o Código Tributário Nacional dispõe que o lançamento tributário está sujeito a ulterior homologação, o crédito tributário e, conseqüentemente, a obrigação tributária somente se extinguem com a competente homologação, seja expressa ou tácita.

Diante disso, o prazo prescricional somente se inicia com a homologação do lançamento, de acordo com o art. 168, I, do CTN. Como, salvo raras exceções, a homologação do lançamento se dá tacitamente, o prazo prescricional consome-se apenas 10 (dez) anos após a ocorrência do fato imponível tributário.

Há longo tempo, o STJ vem decidindo pelo prazo prescricional decenal, interpretando o art. 168, I, conforme o entendimento acima esboçado, pacificando a “tese dos 5+5”, conforme demonstra o seguinte aresto:

TRIBUTÁRIO - TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO STF - PRAZO PRESCRICIONAL QÜINQUÊNAL - TERMO INICIAL - HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCTTA - PRECEDENTES 1ª SEÇÃO - HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS - NÃO VIOLAÇÃO AO ART. 20 DO CPC.

1. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo prescricional quinquênal para se pleitear sua restituição/

compensação começa a fluir da homologação, expressa ou tácita, ainda que se trate de exação declarada inconstitucional pelo STF.

2. Entendimento consagrado pela EG Iª Seção no julgamento do ERESP 435.835/SC.

3. No caso dos autos, tendo em vista a data do ajuizamento da ação (06/02/1995) e as datas dos recolhimentos, há que ser afastada a prescrição.

4. Ressalva do ponto de vista do Relator.

5. Excepcionalmente esta Corte tem revisto o valor da verba honorário fixado na instância ordinária. Contudo, tal hipótese só tem cabimento quando o valor arbitrado se mostra demasiadamente exorbitante ou irrisório, o que não ocorre no presente caso, não se havendo que falar em violação ao art. 20 do CPC.

6. Recurso especial conhecido e parcialmente provido.

(RESP 374.658/MG, Rei. Ministro Francisco Peçanha Martins, 2ª Turma, julgado em 16.6.2005, DJ 08.8.2005 p. 213).

Portanto, a interpretação do art. 168, I, do CTN já se encontrava pacificada anteriormente à edição da Lei Complementar nº 118/05.

Desta forma, cabe analisar se o Poder Legislativo, no exercício de sua competência, ao inserir no ordenamento jurídico norma interpretativa sobre matéria já pacificada pelos Tribunais pátrios, recaiu em inconstitucionalidade por ferir o Princípio da Separação dos Poderes, por usurpação de competência do Poder Judiciário.

No entanto, preliminarmente a qualquer análise, insta esclarecer que, à margem de todas as discussões existentes acerca da validade e aplicação das chamadas “normas interpretativas”, o presente trabalho não visa se aprofundar nesta questão; para manter a coerência, parte-se da premissa que tais normas são válidas, eficazes e plenamente

aplicáveis. O que se discute é tão-somente a natureza jurídica, e suas implicações, que reveste o art. 3º da LC 118/05.

3. O art. 3º da LC 118/05 encontra-se eivado de inconstitucionalidade, por usurpação de competência?

Toda vez que a lei ensejar conflitos de interpretação, sem que haja composição amigável pelas partes envolvidas, o Poder Judiciário será chamado a apresentar seu manifesto, expondo qual interpretação deverá prevalecer.

O Poder Judiciário exerce, com exclusividade, a função jurisdicional, ou seja, aplica “o poder que toca ao Estado, entre as suas atividades soberanas, de formular e fazer atuar praticamente a regra jurídica concreta que, por força do direito vigente, disciplina determinada situação jurídica”.³

Assim, a jurisdição é o poder que o Estado detém, exercido exclusivamente pelo Poder Judiciário, de analisar o conflito de interesses (divergência de interpretações do direito posto) e impor qual prevalecerá.

A exclusividade do exercício da função jurisdicional pelo Poder Judiciário decorre da Constituição Federal, que, em seu art. 2º, institui o princípio da separação dos Poderes: “São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”.

Tal assertiva é corroborada pela observação da estrutura do Poder Judiciário, estabelecida na Constituição Federal. Denota-se que ao STJ compete a última palavra acerca da interpretação dos dispositivos legais inconstitucionais. E o que se infere do art. 105, III, da CF:

3. THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de direito processual civil: teoria geral do processo civil e processo de conhecimento*, v. I. 27. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1999. p. 34.

Art. 105. Compete ao Superior Tribunal de Justiça: [...]

III - julgar, em recurso especial, as causas decididas, em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, quando a decisão recorrida:

- a) contrariar tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência;
- b) julgar válido ato de governo local contestado em face de lei federal;
- c) der a lei federal interpretação divergente da que lhe haja atribuído outro tribunal.

Desta forma, a interpretação das normas vai se formando no decorrer do processo, nas instâncias inferiores, até a decisão final do STJ, que determinará qual interpretação prevalecerá.

Nesse sentido expõe o Ministro Teori Albino Zavascki, em voto proferido nos Embargos de Divergência em RESP nº 327.043/DF:

Em nosso sistema constitucional, as funções legislativa e jurisdicional estão atribuídas a Poderes distintos, autônomos e independentes entre si (CF, art. 2º). Legislar, função essencialmente conferida ao Parlamento, é criar os preceitos normativos, é impor modificação no plano do direito positivo. Já a função jurisdicional - de assegurar o cumprimento da norma, que pressupõe também interpretá-la previamente -, é atribuída ao Poder Judiciário. [...]

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 Poder Judiciário diz que é.

Complementando, Hugo de Brito Machado salienta:

Sabemos todos não ser a interpretação das leis uma atribuição do Poder Legislativo. Sua atribuição essencial consiste em fazer a lei. A interpretação desta, e sua aplicação na superação de conflitos, é tarefa típica especificamente atribuída ao Poder Judiciário. [...]

Nossa Constituição estabelece que “são poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário” O Legislativo não pode, sem violência a esse preceito constitucional, exercer função própria do Judiciário, vale dizer, interpretar as leis, de sorte a inutilizar a interpretação já por aquele adotada.⁴

Segundo o entendimento até aqui esboçado, a conclusão a que se chega é que norma interpretativa inserida no ordenamento jurídico visando alterar entendimento firmado pelo Poder Judiciário caracteriza desvio de poder do legislador. Isto se verifica quando a edição de lei configura o emprego malicioso de processos tendentes a camuflar a realidade, usando-se os poderes inerentes ao “processo legislativo” para atingir objetivos que não compadecem com a ordem constitucional. Nesse sentido, Miguel Reale expõe:

Alegar-se-á que a lei pode tudo, até mesmo converter o vermelho em verde, para eliminar proibições e permitir a passagem de benesses, mas há erro grave nesse raciocínio.

4. A questão da lei interpretativa na Lei Complementar nº 118/2005: prazo para repetição de indébito. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 116, maio de 2005, p. 67, São Paulo.

As vedações constitucionais, quando ladeadas em virtude de processos oblíquos, caracterizam desvio de poder e, como tais, são nulas de pleno direito.

Não se creia que só haja desvio de poder por parte do Executivo. Na estrutura do Estado Federal, quando há normas vigentes estabelecendo um “código superior de deveres”, o ato legislativo local não escapa da mesma increpação se a lei configurar o emprego malicioso de processos tendentes a camuflar a realidade, usando-se dos poderes inerentes ao “processo legislativo” para atingir objetivos que não se comparam com a ordem constitucional.⁵

Para Carlos Maximiliano, a interpretação emanada pelo próprio poder de quem praticou o ato fere o princípio da separação dos Poderes; o legislador passa a ocupar o lugar do juiz, pretendendo resolver casos concretos por meio de disposição geral:

[...] se a lei tem defeitos de forma, é obscura, imprecisa, faça-se outra com o caráter franco de disposição nova. Evite-se o expediente perigoso e retrógrado, a exegese por via de autoridade, irretorquível, obrigatória para os próprios juizes; não tem mais razão de ser; coube-lhe um papel preponderante outrora, evanescente hoje.⁶

De fato, partindo-se da premissa que a norma contida do art. 3º da LC nº 118/05 consubstancia norma interpretativa, tal como é nomeada, ela estaria acometida por inconstitucionalidade insanável, por violar o princípio da separação dos Poderes, insculpido no art. 2º da CF.

5. Abuso do poder de legislar. *Revista de Direito Público*, n. 39/40, 1976, p. 76, São Paulo.

6. *Hermenêutica e aplicação do Direito*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 93-4.

No entanto, análise mais acurada do referido art. 3º revela que tal norma não possui natureza jurídica de norma interpretativa, conforme será demonstrado a seguir.

4. Natureza jurídica do art. 3º da LC nº 118/05

Conforme dito, o art. 3º da LC nº 118/05 não possui natureza jurídica de norma interpretativa. Assim, é imprescindível que se determine qual sua real natureza jurídica para, a partir de então, aferir seus alcances e limites.

Para tanto, é possível precisar a real natureza jurídica do dispositivo legal em comento a partir da negação do suposto caráter interpretativo que o legislador complementar atribuiu ao mesmo, conforme será demonstrado.

Tem-se que a edição de normas interpretativas encontra fundamento de validade no Código Tributário Nacional, que, ao regular a aplicação da legislação tributária, dispõe que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, salvo para aplicação da sanção dos dispositivos interpretados (art. 106,1). Desta forma, o legislador infraconstitucional está autorizado a editar normas que interpretem o conteúdo de outras normas.

No entanto, o que são normas interpretativas? Sob essa ótica, mostra-se necessário o aprofundamento no conceito destas normas, determinando-se o significado do termo “interpretação”.

Sobre atividade de determinar significados de certo termo, Tácio Lacerda Gama leciona que esta “é o que se denomina ‘definição’. Empreender definições é expediente de fundamental importância no desenvolvimento de uma ciência. É precisamente por meio de definições que se especifica aquilo que será objeto de estudos, separando-o de todos os demais elementos que não o integram”.⁷

7. *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 121.

Precisando-se o conteúdo semântico dos termos, tem-se que “interpretação” significa “explicar, explanar ou aclarar ou sentido de palavra, texto, lei, etc.”.⁸ Transpondo esta definição para o sistema jurídico, “interpretação”, segundo expõe Maria Helena Diniz, é a “descoberta do sentido e alcance da norma jurídica, procurando a significação dos conceitos jurídicos”.⁹

No mesmo sentido é o escólio de Eduardo Marcial Ferreira Jardim:

INTERPRETAÇÃO. [...] Consubstancia-se no desenvolvimento do direito, buscando compreendê-lo em seus contornos e estruturas, com o desígnio de aquilatar o verdadeiro significado de uma norma ou princípio e o seu traço de harmonia ou desarmonia com os vetores magnos do sistema jurídico.¹⁰

Assim, depreende-se que interpretar determinada norma legal significa buscar seu sentido. Por sua vez, normas interpretativas são aquelas destinadas a buscar o sentido de outras normas, em exegese emanada do próprio legislador.

Uma vez que “interpretar” significa buscar o sentido de objeto, denota-se que as normas interpretativas devem, tão-somente, aclarar preceito normativo pré-existente, quando for obscuro, contenha termos imprecisos ou quaisquer outros vícios que impeçam a coneta aplicação do comando legislativo.

Portanto, as normas interpretativas não inovam o sistema jurídico, mas elucidam dúvida existente acerca de algum dispositivo legal, conforme expõe Hugo de Brito Machado:

8. FERREIRA, Aurélio Buarque Holanda. *Novo dicionário Aurélio*. 2. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986. p. 959.

9. *Dicionário jurídico*: D - I, v. 2. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 885.

10. *Dicionário jurídico tributário*. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 88.

A interpretação de uma lei, feita por outra lei, não chega a ser propriamente interpretação. Ou se trata de regra jurídica nova, e neste caso o que se tem é outra lei, e não a interpretação da primeira, ou a lei nova nada acrescentou, nem retirou, da antiga, e neste caso é inócua. Mas o CTN faz expressa referência às leis interpretativas (art. 106, I), sendo necessário, portanto, explicar o que como tal se deve entender. Por isso dissemos, a propósito da aplicação retroativa da lei tributária, disciplinada no art. 106 do Código, que a lei interpretativa é aquela que não inova, limitando-se a esclarecer dúvida existente em face do texto da lei anterior. Na verdade, assim é. A lei interpretativa, a rigor, é inócua, no sentido de que não constitui regra jurídica nova. Limita-se a expressar de forma mais clara, usando linguagem mais adequada, regra jurídica já existente na lei anterior. Geralmente adota uma das interpretações da norma antiga, interpretada para afastar outras igualmente possíveis e, assim, afastar a incerteza na medida do possível."

Resta claro, portanto, que as normas interpretativas limitam-se a clarear norma já existente, em nada inovando o ordenamento jurídico.

No caso sob análise, o art. 3º da LC nº 118/05 não limitou-se a expressar de forma mais clara o art. 168, I, do CTN, mas inovou o ordenamento jurídico ao dispor sobre o momento em que ocorre a extinção do crédito tributário nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Pelo que se depreende do art. 168, do CTN, não há a especificação do momento em que ocorre a extinção do crédito tributário. Este dispositivo limita-se a dispor que o prazo prescricional da repetição de indébito inicia-se com a extinção do referido crédito, cabendo ao intérprete determinar este marco.

11. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 84.

Por sua vez, o art. 3º da LC nº 118/05 complementou o art. 168 do CTN, precisando que o crédito tributário extingue-se no momento do pagamento antecipado, inovando, assim, o ordenamento jurídico.

Nestes termos, embora o legislador tenha “rotulado” o art. 3º da LC 118/05 como norma interpretativa, é perceptível que ocorreu substancial alteração do Código Tributário. Não importa o “nome” dado a certa norma, sua natureza jurídica não se altera, estando esta (natureza jurídica) estritamente relacionada ao conteúdo dos preceitos normativos. Assim, ainda que o dispositivo em comento esteja rotulado como norma interpretativa, seu conteúdo demonstra ser novo mandamento introduzido no ordenamento jurídico.

Portanto, o art. 3º da LC nº 118/05 não se caracteriza como norma interpretativa, pois inovou o ordenamento jurídico existente ao complementar o art. 168, I, do CTN com preceito anteriormente inexistente. Em realidade, a mencionada lei inseriu no ordenamento jurídico enunciado prescritivo que “participará” da formação da norma jurídica da prescrição.

Enunciado prescritivo nada mais é do que o texto (artigos, parágrafos, incisos, alíneas) inserido em determinado diploma legal. O aplicador do Direito, a partir do contato com os enunciados prescritivos, interpreta-os, imprimindo àquele texto significações, sentidos, que, por sua vez, serão reunidos para construir, formar, a norma jurídica.

Conforme elucidava Paulo de Barros Carvalho, “o texto é o ponto de partida para a formação das significações [...]. Nele, texto, as manifestações subjetivas ganham objetividade, tornando-se intersubjetivas. Em qualquer sistema de signos, o esforço de decodificação tomará por base o texto, e o desenvolvimento hermenêutico fixará nessa instância material todo o apoio de suas construções”.¹²

Tárek Moysés Moussallem complementa: “A norma jurídica surge como fruto de um esquema de interpretação realizado pelo

12. *Fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 13.

homem para construir o sentido deôntico do texto do direito positivo”.¹³

Tem-se, portanto, que as normas jurídicas são construídas a partir dos enunciados prescritivos inseridos nos diplomas legais, podendo, inclusive, estar contidos em leis diferentes.

Com o advento do art. 3º da LC nº 118/05, a norma prescricional passou a conter novo critério - o momento da extinção do crédito tributário nos tributos sujeitos a lançamento por homologação -, anteriormente “estabelecido” e consolidado pelo STJ, por intermédio de sucessivos julgamentos.

Desta forma, o dispositivo legal sob análise possui natureza jurídica de enunciado prescritivo, que, juntamente com os arts. 168, I, e 150 do CTN, contempla a norma prescricional.

5. Da aferição de validade do art. 3º da LC 118/05

Para que a significação do art. 3º da LC 118/05 componha a norma de prescrição, é necessário verificar se sua introdução no ordenamento jurídico se deu de forma válida, ou seja, em conformidade com seu fundamento de validade.

Conforme expõe Norberto Bobbio, “aceitamos aqui a teoria da construção escalonada do ordenamento jurídico, elaborada por Kelsen. Essa teoria serve para dar uma explicação da unidade de um ordenamento jurídico complexo. Seu núcleo é que as normas de um ordenamento não estão todas no mesmo plano. Há normas superiores e normas inferiores. As inferiores dependem das superiores”.¹⁴

Uma vez que o ordenamento jurídico é um sistema escalonado, a processo de positivação pressupõe que determinada norma

13. *Fontes do Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001. p. 85.

14. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10. ed. Brasília: Editora UnB, 1999. p. 49.

sempre deriva de outra, surgindo uma relação de hierarquia. Nesse sentido, tem-se que o fundamento de validade de uma norma sempre é a norma da qual ela deriva.

Nesse contexto, percebe-se que todas as normas do ordenamento jurídico possuem como fundamento de validade a Constituição Federal, sendo este o ponto de partida da análise da validade das normas.

Especificamente em relação às normas referentes à prescrição em matéria tributária, o fundamento de validade constitucional encontra-se estampado no art. 146, III, b, que dispõe sobre as normas gerais de Direito Tributário:

Art. 146. Cabe à lei complementar: [...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Por força do art. 146, a Constituição Federal exige que normas gerais referentes a prescrição sejam introduzidas no ordenamento jurídico via lei complementar, que, por sua vez, demanda, além da observância dos arts. 61 e seguintes da CF, quorum qualificado (maioria absoluta do Congresso Nacional) para aprovação, por força do art. 69.¹⁵

Tendo-se em mente os requisitos apontados, a partir da análise do documento normativo, é possível avaliar se o enunciado em apreço (art. 3º) está em consonância ao seu fundamento constitucional, aferindo-se, assim, sua validade.

Nesse sentido, elucida Târek Moysés Moussallem:

A partir da linguagem do veículo introdutor (enuniação-enunciada), reconstruímos a linguagem do procedimento

15. "Art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta."

produtor de enunciados (enunciação), e realizamos o confronto entre esta e a linguagem da norma de produção normativa (fundamento de validade do veículo introdutor) para aferirmos se a produção normativa se deu ou não em conformidade com o prescrito no ordenamento jurídico.¹⁶

Assim, conforme compulsa-se da epígrafe do diploma legal em comento, trata-se de lei complementar, decretada pelo Congresso Nacional, sancionada e promulgada pelo Presidente da República, e publicada em 09.2.2005, cumprindo-se, assim, o requisito do art. 146 da CF.

Reconstruindo-se o processo legislativo valendo-se de informações do Senado Federal¹⁷ e da Câmara dos Deputados¹⁸, tem-se que esta lei complementar é oriunda do Projeto de Lei Complementar nº 72/2003, de autoria do Deputado Federal Antônio Carlos Magalhães Neto, onde o texto original, emendas, substitutivos, propostas, etc., foram analisados e discutidos, até se chegar à versão final do texto, aprovado por maioria absoluta do Congresso Nacional.

Desta forma, tem-se que o art. 3º da LC nº 118/05, embora rotulado indevidamente como norma interpretativa, é plenamente válido, uma vez que foi inserido no ordenamento jurídico em plena obediência aos seus fundamentos de validade.

6. Lei Complementar nº 95/98 em relação à legalidade e validade da norma

A LC nº 95/98 insere no ordenamento jurídico normas de estrutura que regulam a apresentação formal que os diplomas legislativos devem apresentar.

16. *Fontes do Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001. p. 152.

17. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/>.

18. Disponível em: http://www.camara.gov.br/sileg/Prop_Detalhe.asp?id=125572.

Gabriel Ivo esclarece:

A Lei Complementar nº 95, de 1998, regula o modo de elaborar os enunciados prescritivos com o objetivo de melhorar sua qualidade para que sejam cumpridos de forma satisfatória. Congrega um conjunto de prescrições que tem como objetivo regular a conduta dos redatores dos enunciados prescritivos, para que se apresentem de forma bem estruturada, possibilitando, assim, uma melhor compreensão.¹⁹

Dentre estas normas, consta o mandamento contido do art. 7º:

Art. 7º. O primeiro artigo do texto indicará o objeto da lei e o respectivo âmbito de aplicação, observados os seguintes princípios:

I - excetuadas as codificações, cada lei tratará de um único objeto;

II - a lei não conterà matéria estranha a seu objeto ou a este não vinculada por afinidade, pertinência ou conexão;

III - o âmbito de aplicação da lei será estabelecido de forma tão específica quanto o possibilite o conhecimento técnico ou científico da área respectiva;

IV - o mesmo assunto não poderá ser disciplinado por mais de uma lei, exceto quando a subsequente se destine a complementar lei considerada básica, vinculando-se a esta por remissão expressa.

Conforme se infere deste dispositivo, cada lei tratará de um único objeto, não devendo conter matérias estranhas que refogem à

19. A produção abstrata de enunciados prescritivos. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 143.

sua materialidade. No caso da LC n° 118/05, conforme exposto, seu objeto é inserir alterações no Código Tributário Nacional em matérias referentes à falência, adequando, assim, o sistema tributário ao novo ordenamento falencial.

Já o art. 3° da LC 118/05 trata de matéria exclusivamente tributária, que em nada se relaciona ao processo de falência. A matéria pertinente a este dispositivo refere-se ao prazo para repetição dos tributos pagos indevidamente, o que a consubstancia como norma geral de Direito Tributário.

A inclusão de dispositivos legais que não condizem ao objeto da lei é expressamente vedada pelo art. 7° da LC 118/05. Com isso, evita-se que, quando da aprovação de qualquer projeto, parlamentares apresentem emendas que beneficiem categorias, regiões ou situações específicas, ou ainda que beneficie o próprio Governo, como ocorre na presente situação, condicionando seu voto, ou mesmo a desobstrução da sessão da Casa Legislativa, à aprovação da sua emenda.

No entanto, inobservância aos preceitos normativos da LC 95/98 não é causa de invalidade da lei, uma vez que suas normas regulam condutas legislativas facultativas, isto é, são sugestões voltadas ao legislador em relação ao aspecto formal do diploma legal. E isto se dá pelo fato das normas da referida Lei Complementar não apresentarem sanção.

Segundo a lógica deôntica, as relações intersubjetivas estão limitadas a três tipos de conduta (princípio do quarto excluído): a obrigatória, a proibida e a permitida. E ainda, pela interdefinibilidade dos modais deônticos relacionais (obrigatório, proibido e permitido), a conduta que não for obrigatória ou proibida é permitida. Lourival Vilanova expõe:

Fazendo-se um corte abstrato na série de normas que compõem unitariamente o sistema do direito positivo, vemos que uma regra jurídica completa consta de duas normas. Na norma

primária, tem-se o pressuposto fático (ou hipótese de incidência) em relação-de-implicação com a consequência: a relação jurídica. Abstratamente, se ocorre o fato *F*, então *A* ficará numa relação *R* com *B*. Na norma secundária, a hipótese fática é a não-observância do dever da parte do sujeito passivo, a qual implica o exercício da sanção e da coação (já aqui através de órgão jurisdicional).²⁰

Por certo que a sanção tem fundamental importância para regular as condutas obrigatórias e proibidas; aqueles que infringirem o conteúdo da norma primária (norma de Direito material) estão sujeitos à incidência da norma secundária (norma sancionatória).

Com relação às condutas permitidas, não há de se falar em sanção. Inexiste descumprimento à norma, bem como inexistência de atuação estatal coercitiva. O legislador apenas faculta aquela conduta, não a obriga ou proíbe. Há a intenção do Estado de juridicizar a conduta, mas não de tomá-la obrigatória ou proibida. Assim, esta norma apresenta-se deonticamente incompleta, sem sanção.

Isso ocorre com a LC 95/98. Embora disponha sobre o aspecto formal que os diplomas legais “devem” apresentar, não há sanção prevista para o caso do legislador não seguir seus preceitos, o que os toma meras sugestões. A citada lei não consubstancia fundamento de validade de normas, uma vez que não dá ensejo à criação de outras normas, apenas regulamenta o aspecto formal, que pode ou não ser observado pelo legislador. Portanto, não-observância às normas da LC 95/98 não acarreta ilegalidade ou invalidade do diploma legal.

20. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p. 175.

7. Da pretensa retroatividade do art. 3º da LC 118/05

A LC 118/05 visou ainda à retroatividade do art. 3º, ao dispor em seu art. 4º:

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.

No entanto, o sistema tributário somente autoriza a retroatividade da lei quando for em benefício do contribuinte, por cominar penalidade menos severa, ou deixar de considerar como ilícita a infração praticada, e nos casos de norma interpretativa.

Conforme já exposto, o art. 3º da LC 118/05 não é norma interpretativa, e ainda não dispõe sobre penalidades ou infrações; seu objeto é disciplinar o prazo prescricional, inserindo no ordenamento jurídico enunciado prescritivo que participará da construção da norma de prescrição.

Em decorrência, deve ser aplicado o art. 105 do CTN:

Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

Assim, o prazo prescricional, por tratar-se de norma de Direito material, que não subsume-se às normas do art. 106 do CTN, aplica-se tão-somente a fatos geradores ocorridos após o início da sua vigência.

Levando-se em consideração que a LC 118/05 foi publicada no Diário Oficial da União em 09.2.2005, com *vacatio legis* de 120

(cento e vinte dias), sua vigência iniciou-se em 08.6.2005, aplicando-se a fatos geradores ocorridos a partir desta data.

Dessa forma, o novo prazo prescricional para os tributos sujeitos o lançamento por homologação, em que o termo inicial é o pagamento da obrigação tributária, não possui o efeito retroativo pretendido pelo legislador.

8. Conclusão

O legislador, por intermédio da LC nº 118/05, inseriu no ordenamento jurídico norma supostamente interpretativa, com o intuito de alterar entendimento firmado pelo STJ a respeito do art. 168,1, do CTN.

No entanto, análise científica mais acurada revela que, embora sob alcunha de “norma interpretativa”, seu conteúdo inova o ordenamento jurídico. Assim, afasta-se o caráter interpretativo pretendido pelo legislador, concluindo tratar-se de nova norma de Direito material, que, conjuntamente com enunciados já existentes, constantes do Código Tributário Nacional, irá conformar o novo prazo prescricional para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, produzindo efeitos após decorrida sua *vacatio legis*.

9. Bibliografia

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10. ed. Brasília: Editora UnB, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

. *Fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998.

- DINIZ, Maria Helena. *Dicionário jurídico*: D - I, v. 2. São Paulo: Saraiva, 1998.
- FERREIRA, Aurélio Buarque Holanda. *Novo dicionário Aurélio*. 2. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.
- GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
- IVO, Gabriel. A produção abstrata de enunciados prescritivos. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord). *Curso de Especialização em Direito Tributário*: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário jurídico tributário*. São Paulo: Saraiva, 1995.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1994.
- . A questão da lei interpretativa na Lei Complementar nº 118/2005: prazo para repetição de indébito. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 116, maio de 2005, São Paulo.
- MAXIMILLANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do Direito*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.
- MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001.
- PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord). *Reflexos tributários da nova lei de falência*: comentários à LC 118/2005. São Paulo: MP, 2005.
- REALE, Miguel. Abuso do poder de legislar. *Revista de Direito Público*, n. 39/40, 1976, São Paulo.
- THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de Direito Processual Civil*: teoria geral do processo civil e processo de conhecimento, v. I. 27. ed. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1999.
- VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.