

VANDA DOS SANTOS

**RESTITUIÇÃO DO PAGAMENTO INDEVIDO E A APLICAÇÃO
RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005**



Campinas – SP.

2008

VANDA DOS SANTOS

**RESTITUIÇÃO DO PAGAMENTO INDEVIDO E A APLICAÇÃO
RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005**

**Monografia apresentada ao Curso de
Especialização Telepresencial e Virtual em Direito
Tributário, na modalidade Formação para o
Mercado de Trabalho, como requisito parcial à
obtenção do grau de especialista em Direito
Tributário.**

**Universidade do Sul de Santa Catarina - UNISUL
Rede de Ensino Luiz Flávio Gomes - REDE LFG**

Orientador: Prof. Frederico Padre Cardoso

Campinas – SP.

2008

TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE

Declaro, para todos os fins de direito e que se fizerem necessários, que assumo total responsabilidade pelo aporte ideológico e referencial conferido ao presente trabalho, isentando a Universidade do Sul de Santa Catarina, a Rede de Ensino Luiz Flávio Gomes, as Coordenações do Curso de Especialização Telepresencial e Virtual em Direito Tributário, a Banca Examinadora e o Orientador de todo e qualquer reflexo acerca da monografia.

Estou ciente de que poderei responder administrativa, civil e criminalmente em caso de plágio comprovado do trabalho monográfico.

Campinas, 25 de junho de 2008.

VANDA DOS SANTOS

VANDA DOS SANTOS

**RESTITUIÇÃO DO PAGAMENTO INDEVIDO E A APLICAÇÃO RETROATIVA DA
LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005**

Esta monografia foi julgada adequada para a obtenção do título de Especialista Direito Tributário, na modalidade Formação para o Mercado de Trabalho, e aprovada em sua forma final pela Coordenação do Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário da Universidade do Sul de Santa Catarina, em convênio com a Rede Ensino Luiz Flávio Gomes – REDE LFG.

Campinas, 25 de Junho de 2008.

AGRADECIMENTOS

Ao mestre Eduardo Sabbag, cuja didática, bom humor e profundo conhecimento da matéria foram essenciais para motivar o bom aproveitamento do curso.

Aos demais professores, pelas excelentes aulas; aos coordenadores e tutores, pelo apoio pedagógico certamente imprescindível para a aprendizagem.

Aos meus familiares, pela paciência, em especial nesta fase de produção da monografia, em que o recolhimento, por longos períodos, se fez necessário.

EPIGRAFE

“De todos os meios que conduzem à sorte, os mais seguros são a perseverança e o trabalho.”

Louis Reybaud

RESUMO

Este trabalho é fruto da pesquisa efetuada em torno da Lei Complementar nº 118/2005 e tem por objetivo demonstrar que sua verdadeira natureza jurídica não condiz com o rótulo que lhe deram os parlamentares, de lei interpretativa. Antes disso, que referido diploma legal foi editado com o objetivo claro e confesso de fazê-la retroagir para atender às pretensões fazendárias, derrubando o entendimento consagrado pelo Superior Tribunal de Justiça quanto ao prazo para repetição do indébito previsto no artigo 168 do Código Tributário Nacional. Por meio desse estudo foi analisada a verdadeira natureza jurídica da Lei Complementar nº 118/2005; sua aplicabilidade em matéria tributária; seus efeitos, presentes e futuros, nos pedidos de restituição, assim como a posição da doutrina, jurisprudência e dos órgãos fazendários incumbidos de julgar os pedidos administrativos de repetição/compensação. Nesse mister, como não poderia deixar de ser, foram analisados os prazos de decadência e de prescrição relativos ao tema.

Palavras-chave: Monografia; Lei Complementar 118/2005; Natureza Jurídica; Restituição; Prazos de decadência e de Prescrição.

ABSTRACT

This work is the result of the research made about the Complementary Law no. 118/2005 and it aims at demonstrating that its true juridical nature does not correspond to the label of interpretative law, the parliamentarians have given it. Besides, it also shows that referred legal diploma was edited with the clear and confessed objective of making it retroact to meet the treasury intentions, shooting down the understanding consecrated by the Superior Tribunal of Justice as for the period for repetition of the undue, foreseen in the article 168 of the Federal Tax Code. Through such a study the true juridical nature of the Complementary Law no. 118/2005 was analyzed. Likewise, its applicability in tax matter, its present and future effects in the restitution requests were also analyzed, as well as the position of the doctrine, jurisprudence and of the treasury bodies assigned to judge the repetition/compensation administrative requests. In that incumbence, as expected, the decadence and prescription periods related to the theme were analyzed.

Key-words: Monograph; Complementary Law 118/2005; Juridical Nature; Restitution; Decadence and Prescription Periods.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
1 A REPETIÇÃO DO INDÉBITO E A DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO	12
1.1 Repetição do Indébito. Prazos nos Tributos Sujeitos ao Lançamento por Homologação.....	14
1.2 Compensação. Prazos nos Tributos Sujeitos ao Lançamento por Homologação....	15
2 CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE A CIÊNCIA DA HERMENÊUTICA.....	17
2.1 A Interpretação das Normas Tributárias.....	18
2.2 Lei Interpretativa: Hipóteses de Cabimento e Sua Pertinência em Matéria Tributária.....	20
3 DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005	
3.1 Considerações Históricas.....	23
3.2 A Verdadeira Natureza Jurídica dos artigos 3º e 4º da Lei Complementar Nº 118/2005.....	24
3.2.1 A decisão do Superior Tribunal de Justiça.....	28
3.3 Aplicação Retroativa da LC 118. Posição da Doutrina.....	31
4 REPETIÇÃO DO INDÉBITO E EFEITOS DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005	
4.1 Pedidos Administrativos e Judiciais. Futuros ou em Andamento. Prazos.....	34
4.2 Cenário Atual e Tendências.....	35
4.2.1 Posição do Judiciário.....	37
CONCLUSÕES.....	43
REFERÊNCIAS.....	45

INTRODUÇÃO

O prazo para que o contribuinte possa obter a restituição do que pagou indevidamente sempre suscitou inúmeras controvérsias, doutrinária e jurisprudencial.

Isso porque, embora esteja claro no artigo 168 do Código Tributário Nacional que o prazo é de cinco anos, a grande questão sempre foi definir o termo inicial da contagem deste prazo, quando se trata de tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

O inciso I do referido dispositivo, ao ditar o critério “...da data da extinção do crédito tributário”, deixou uma grande margem à interpretação, considerando que, ao apurar e recolher o tributo, a extinção do crédito tributário ainda depende de outra atividade do Fisco: a homologação, expressa ou tácita, no prazo de cinco anos.

A posição fazendária sempre foi no sentido de defender como extinção do crédito tributário a data do pagamento. Não se contentando com tal solução, a tese que se vinha solidificando ao longo dos anos foi a do Superior Tribunal de Justiça, a famosa “cinco mais cinco”, porquanto entendia aquela Corte que o simples pagamento não tem o condão de extinguir o crédito tributário.

Não se conformando com a rejeição de sua tese, o Fisco tanto fez que o legislador acabou por editar a Lei Complementar nº 118/2005, disciplinando o assunto, em seu artigo 3º.

A pretexto de interpretar o artigo 168, I, do CTN, referido dispositivo veio a impor a posição fazendária, dizendo o seguinte: “*para efeito de interpretação do inciso I do artigo 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*”.

E mais, determinou a aplicação retroativa, em seu artigo 4º, o que foi objeto de arguição de inconstitucionalidade (EREsp 644.736/PE).

Instaurado e julgado o incidente, conforme o procedimento previsto no artigo 97 da Constituição Federal, foi declarada a inconstitucionalidade do artigo 4º da Lei Complementar nº 118/2005, pelo Superior Tribunal de Justiça.

Este pequeno estudo tem por finalidade demonstrar que a Lei Complementar nº 118/2005 não é meramente interpretativa, não podendo atingir situações pretéritas.

Para tanto, no primeiro capítulo será tratada a questão da decadência e prescrição em Direito Tributário, para a restituição e compensação do indébito, e os respectivos prazos.

No segundo capítulo cuidar-se-á da interpretação das normas tributárias, seguida

da análise da lei interpretativa, sua pertinência em matéria tributária e hipóteses de cabimento.

A parte culminante deste trabalho, que é a Lei Complementar nº 118/2005, será tratada no terceiro capítulo. Iniciando com as circunstâncias históricas de seu surgimento, o estudo tratará da análise da verdadeira natureza jurídica dos artigos 3º e 4º da referida lei, após o que será comentado acerca da decisão do Superior Tribunal de Justiça, que afastou a aplicação retroativa, bem como a posição da doutrina sobre essa questão.

Por fim, os efeitos da LC 118 na repetição do indébito: sua repercussão nos pedidos futuros e em andamento; administrativos e judiciais, analisando a posição do Judiciário e sua evolução desde a edição do referido diploma legal.

1 A REPETIÇÃO DO INDÉBITO E A DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Iniciaremos este estudo abordando a questão da decadência/prescrição na repetição do indébito, ressaltando, desde logo, que todo aquele que pagou quantia indevida tem direito à restituição.

Tal assertiva, também contemplada no CTN, nada mais representa senão a total repulsa do direito ao enriquecimento sem causa.

Embora o artigo 165 do Código Tributário Nacional teça minúcias acerca do pagamento indevido e das hipóteses de restituição, o fato é que o contribuinte sempre terá o direito a repetir a quantia que indevidamente recolheu a título de tributo, não importando se o fez espontaneamente, por equívoco, ou por exigência do Fisco.

Contudo, tal faculdade deve ser exercida num determinado lapso temporal, pois o direito, em prestígio da segurança jurídica, não se compadece daquele que se queda inerte e nada faz para reivindicá-lo, ou não o faz com presteza, valendo, aqui, a invocação do velho brocardo “*dormientibus num succurrit ius*”.

Desse modo, de acordo com o *caput* do artigo 168 do CTN, o contribuinte deve pleitear a restituição do indébito, no prazo de cinco anos.

Cumprido, aqui, abrir um parêntese para se tecer algumas linhas a respeito da natureza jurídica do prazo para restituição, porquanto ainda se discute se é de prescrição ou de decadência.

Como de regra, a questão não é pacífica na doutrina ou jurisprudência, sustentando-se até tratar-se de prazo tanto de decadência quanto de prescrição, como Eurico Marcos Diniz de Santi, citado por Leandro Paulsen.¹

Autores como Sacha Calmon Navarro Coêlho², Leandro Paulsen³ e Paulo de Barros Carvalho⁴ defendem a decadência, ponderando que o transcurso do prazo de cinco anos para que o contribuinte pleiteie a restituição, administrativa ou judicialmente, é fatal, vale dizer, a inércia de seu titular fulmina o direito.

1 PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 8ª edição. São Paulo: Livraria do Advogado Editora, Porto Alegre, 2006. p. 1221

2 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9ª edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2008. p. 818

3 PAULSEN, Leandro. op. cit. p. 1221

4 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 14ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2002. p. 455

Para outros, como Hugo de Brito Machado⁵, o prazo é de prescrição.

Para Aliomar Baleeiro:

[...] o prazo de cinco anos do art. 168 é de decadência e, portanto, não pode ser interrompido. Vencedor, o sujeito passivo tem de pleitear a restituição dentro dessa dilação, contada da extinção do crédito, por qualquer meio admitido no CTN, nos casos dos incisos I e II do art. 165. E da data em que se tornar definitiva, isto é, irrecorrível a decisão administrativa ou judicial que anulou, reformou ou rescindiu a decisão condenatória, no caso do inciso III.”⁶

O Judiciário, ora denomina o prazo do artigo 168 do CTN de prescrição, ora de decadência, colaborando para a manutenção da celeuma em torno dos institutos. Confira-se em julgados que tratam do tema:

Ementa: “TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DO INDÉBITO. **DECADÊNCIA.** TRIBUTO LANÇADO POR HOMOLOGAÇÃO. O instituto da repetição do indébito tributário tem como pressuposto o pagamento indevido do tributo. A circunstância de que o tributo seja indevido não autoriza que o pedido de restituição seja feito a qualquer tempo. Há prazo para esse efeito, fixado no artigo 168 do Código Tributário Nacional. Agravo regimental improvido.”⁷

Ementa: “1. O STJ, intérprete e guardião da legislação federal, firmou posição no sentido de que a extinção do crédito tributário, em se tratando de tributos lançados por homologação, não ocorre com o pagamento, sendo indispensável a homologação expressa ou tácita, e somente a partir daí é que se inicia o prazo **prescricional** de que trata o art. 168, I, do CTN (tese dos "cinco mais cinco").
[...]"⁸

Consoante a maioria, pensamos tratar-se de prazo de decadência, cabendo aqui invocar as distinções feitas pela doutrina: a decadência extingue o próprio direito material; o prazo não pode ser suspenso ou interrompido; a decadência pode ser prevista em contrato ou testamento; depende de manifestação de vontade de seu titular para que o direito seja efetivado.

Por seu turno, a prescrição faz perecer a ação judicial que tutelava o direito; o prazo pode ser interrompido ou suspenso; a prescrição depende sempre de previsão legal; o direito já se encontra efetivado mas seu titular deixou de reivindicá-lo mediante a respectiva ação judicial.

Transportando tais lições para o Direito Tributário, vê-se que tais institutos

5 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário. 21ª edição.* São Paulo: Malheiros Editores, 2002. p. 178

6 BALLEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro.* 10ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1987. p. 570

7 Superior Tribunal de Justiça. *AgRG no AG 216684/DF.* Relator: Ministro Ari Pargendler, data do julgamento: 16/03/1999

8 Superior Tribunal de Justiça. *Resp. 876216/SP.* Relatora: Ministra Eliana Calmon, data do julgamento: 08/04/2008

guardam similitude, ressaltando-se o fato de que tanto a prescrição quanto a decadência devem ser disciplinados por lei. E lei complementar, como exige a Constituição da República, em seu artigo 146, III, “b”.

Desse modo, analisando o artigo 168 do CTN, conclui-se que extinguir-se-á o próprio direito à restituição, se não exercido no prazo de cinco anos e, por consequência, também a ação que a protege. Referido prazo também não se suspende ou interrompe, reforçando a tese de que se trata de prazo decadencial.

Assentada a natureza jurídica do prazo do artigo 168, na seção seguinte deste capítulo analisaremos a aplicação do prazo decadencial à repetição do indébito, quanto aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

1.1 Repetição do Indébito. Prazos nos Tributos Sujeitos ao Lançamento por Homologação

Além de natureza jurídica do prazo do artigo 168, outra grande dificuldade é a definição do termo *a quo* deste prazo, quando se trata dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, característica da maioria das exações, visto que optou-se por esta modalidade como regra.

Quando a apuração compete ao próprio sujeito passivo, este calcula e efetua o recolhimento, prestando ao Fisco todas as informações relativas a esta atividade.

A seguir, o sujeito ativo tem o prazo de cinco anos para homologá-la. Decorrido o prazo, sem manifestação expressa, considera-se extinto o crédito tributário.

Em suma, o pagamento antecipado fica sujeito à condição resolutória da ulterior homologação do lançamento, conforme os termos utilizados pelo CTN, no artigo 150, § 1º, quando trata do lançamento por homologação.

E tal condição foi introduzida, pensamos, porque o lançamento é atividade privativa e vinculada da autoridade tributária, nos termos do artigo 142 do CTN, portanto, ao relegar ao contribuinte a tarefa de apurar o tributo devido, no denominado “autolancamento”, sem prévio exame da autoridade administrativa, havia necessidade de tornar compatíveis entre si, e perante o ordenamento, as regras do artigo 142 e do 150 do CTN.

Daí a razão da existência do prazo de homologação desta atividade, cuja manifestação expressa, ou o silêncio (regra)⁹, no prazo de cinco anos, legitimaria, por assim

9 Sacha Calmon Navarro Coêlho salienta que a homologação expressa não interessa à Administração. É conveniente e cômodo para ela deixar correr em aberto o prazo, podendo fiscalizar quando queira e expedir

dizer, a constituição e extinção do crédito tributário, ainda que decorrentes de atos praticados exclusivamente pelo sujeito passivo.

O STJ há muito havia pacificado o entendimento de que o simples pagamento não tem o condão de extinguir o crédito tributário. Seria necessária a homologação.

Nesse sentido, o prazo do artigo 168, I, somente teria início após a homologação do “autolancamento”. Como, em regra, o Fisco não se manifesta expressamente, após os cinco anos do artigo 150, § 4º é que começariam a fluir os outros cinco do artigo 168, I, totalizando dez anos a contar do fato gerador, a famosa tese dos “cinco mais cinco”.

Esta tese é acolhida por parte da doutrina. A favor, Sacha Calmon Navarro Coelho¹⁰ e Hugo de Brito Machado, sendo que este assim pondera:

Realmente, tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, a extinção do crédito tributário efetivamente só se opera com a homologação, e como esta geralmente não se faz expressamente, o lançamento só se perfaz com a homologação tácita, vale dizer, após cinco anos da data do pagamento.”¹¹

Contrários a esta tese, Luciano Amaro e Eurico Marcos Diniz de Santi. Para este último, o pagamento antecipado não é provisório, mas definitivo, argumentando que interpretou-se equivocadamente o termo “sob condição resolutória da ulterior homologação”, tratando condição resolutiva como se fosse suspensiva e que tal condição não impede a eficácia do pagamento.¹²

Não obstante os fortes argumentos desta corrente, da análise dos dispositivos do CTN, pensamos que mais coerente é a tese do Superior Tribunal de Justiça, à qual nos filiamos. Além disso, o prazo de dez anos defendido por aquela corte também se aplica à compensação do indébito tributário, como será tratado na seqüência.

1.2 Compensação. Prazos nos Tributos Sujeitos ao Lançamento por Homologação

Conforme acabamos de mencionar, a tese dos “cinco mais cinco” também se aplica à compensação, pois nada mais é que uma forma de restituição do pagamento indevido.

lançamentos “suplementares”. (*Prescrição e Decadência em Matéria Tributária – Teoria Geral e Análise da Lei Complementar nº 118/2005*. In: CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Decadência e Prescrição em Direito Tributário*. MP Editora, 2008.p. 207

¹⁰ Idem, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9ª edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2008.p. 806

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. *op.cit.* p. 178/179

¹² SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento, Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. In Aires F. Barreto, Eduardo Domingos Bottallo (coords.). *Curso de Iniciação em Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 90.

Tal modalidade é uma via de mão dupla, pois, ao mesmo tempo em que restitui o pagamento indevido, também opera a extinção do crédito tributário efetivamente devido. Pressupõe-se, portanto, a existência de duas pessoas, as quais são credoras e devedoras umas das outras.

O Código Tributário Nacional admitiu a possibilidade de se promover a compensação, como forma de extinção do crédito tributário, desde que houvesse edição de lei para tanto¹³, condição que se coaduna com o princípio da indisponibilidade do bens públicos.

Em 30 de dezembro de 1991 foi editada a Lei nº 8.383, passando a disciplinar a compensação.

Nela foi estabelecido que o encontro de contas somente poderia se dar entre tributos e contribuições da mesma espécie, restrição que foi posteriormente afastada, com a edição da Lei nº 10.637/2002, ao dar nova redação ao artigo 74 da lei nº 9.430/96, que, por sua vez, também passou a dispor sobre a compensação de indêbitos tributários.

Uma das celeumas que giram em torno da compensação é: os prazos de prescrição/decadência se aplicam de forma semelhante à da repetição do indêbito?

Para o Professor Alexandre Macedo Tavares, por exemplo, o direito à compensação é imprescritível.

Justifica seu pensar no seguinte: é direito potestativo, o qual pode ser exercido com ou sem a concordância do Fisco, diferentemente da repetição, que depende de prévio requerimento; a lei não disciplinou expressamente acerca do prazo decadencial, portanto, não cabe a integração analógica com o instituto da repetição do indêbito, na medida em que medidas restritivas de direitos não podem ser interpretadas de forma ampliativa, portanto, não se lhe poderia aproveitar o prazo.¹⁴

Conquanto respeitável a tese, pensamos que não pode ser admitido direito patrimonial eterno; e se a compensação nada mais é que uma forma de restituição do pagamento indevido, deve submeter-se aos mesmos prazos da repetição do indêbito.

Sendo estas as considerações acerca do prazo de restituição do pagamento indevido, passaremos, no próximo capítulo, a discorrer sobre a interpretação das normas, com seus métodos e critérios, assim como sobre a pertinência e hipóteses de cabimento da lei interpretativa em matéria tributária.

13 O artigo 170 do CTN diz: "A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública."

14 TAVARES, Alexandre Macedo. *Compensação do Indêbito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2006. pp. 87-93

2 CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE A CIÊNCIA DA HERMENÊUTICA

Neste capítulo abordaremos a forma de interpretação da legislação tributária, iniciando com um breve comentário acerca da ciência da hermenêutica.

Toda norma deve ser interpretada.

Por mais claro possa parecer o seu enunciado, cabe ao intérprete definir-lhe o alcance, buscando, além do sentido literal ou gramatical, harmonizá-la, integrá-la ao ordenamento em que ela se insere, daí o emprego da hermenêutica, que é a ciência da interpretação.¹⁵

Para tal mister, utiliza-se o exegeta, além do método gramatical, o lógico, o histórico, teleológico e sistemático, pelos quais se buscará, respectivamente, a essência da norma no contexto em que inserida, as circunstâncias que levaram à sua edição, a sua finalidade, bem como seu real alcance, à luz de todo o ordenamento jurídico.

Sabe-se que o legislador nem sempre prima pela técnica, clareza e precisão ao elaborar as normas, aliás, nem se espera que assim o seja, considerando que nem todo parlamentar está afeto à área do Direito.

Desta feita, passando a norma a integrar o ordenamento jurídico, pode ser que sua aplicação cause alguma dificuldade pela existência de imperfeições, lacunas, contradições, cabendo, nesse segundo momento, a integração da norma, que é a utilização de determinados critérios para a solução do caso concreto.

O artigo 4º da LICC dá um norte quando a integração se faz necessária, indicando, quando a lei for omissa, o emprego da analogia, costumes e princípios gerais de direito, preceito repetido no Código de Processo Civil, artigo 126: “O juiz não se exime de sentenciar ou despachar alegando lacuna ou obscuridade da lei. No julgamento da lide caber-lhe-á aplicar as normas legais; não as havendo, recorrerá à analogia, aos costumes e aos princípios gerais de direito.”

Sendo assim, considerando que o magistrado não poderá se furtar ao julgamento do caso que lhe foi apresentado, deverá lançar mão dos instrumentos disponíveis para tal mister, o que requer não apenas profundo conhecimento do Direito, mas também sua experiência de vida, equilíbrio, bom-senso, para que sua decisão se aproxime, tanto quanto possível, do ideal de justiça.

15 Para Vicente Ráo, há distinção entre Hermenêutica, Interpretação e Aplicação do Direito, não obstante possuam recíproca dependência. (*O Direito e a Vida dos Direitos*. 5ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999. p. 456)

2.1 A Interpretação das Normas Tributárias

Tecemos breves comentários acerca da ciência da hermenêutica, o que nos autoriza a prosseguir neste trabalho, ingressando, agora, no terreno das normas tributárias, com suas formas de interpretação.

O artigo 107 do Código Tributário Nacional pretendeu, ao que parece, ditar as regras de interpretação e integração da legislação tributária, ao estabelecer textualmente: “A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo.”

Conforme bem identificou Luciano Amaro, foi precária a regulação dada pelo CTN, nos artigos 108 e seguintes, “ditando uns poucos preceitos sobre o assunto, os quais, obviamente, não esgotam a matéria, deixando extenso campo para aplicação dos instrumentos fornecidos pela hermenêutica.”¹⁶

De qualquer modo, o artigo 108 do CTN impõe uma hierarquia dos meios de integração no Direito Tributário.

De acordo com o referido dispositivo, na ausência de disposição expressa, deverão ser aplicados, na seguinte ordem: a analogia, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público e a equidade.

Cumprindo fazer uma breve reflexão sobre cada um destes institutos, entende-se, por analogia, a aplicação a um determinado caso, não contemplado pelo legislador, de um preceito existente para uma hipótese semelhante.

Melhor esclarecendo: supõe-se que a lei não contemplou determinada situação fática, mas o legislador o teria feito caso a tivesse em mente, e daria a ela a mesma disciplina que a situação semelhante recebeu. Por isso se autoriza a aplicação da norma de seu paradigma.

Entretanto, o referido dispositivo contém uma ressalva quanto ao emprego da analogia, não se admitindo para exigir tributo não previsto em lei, conforme o artigo 108, § 1º, o que significa que somente se aplicará a analogia em benefício do contribuinte.

Em segundo lugar, os princípios gerais de Direito Tributário. Luciano Amaro, com toda propriedade, critica a hierarquização, tanto dos instrumentos de integração, quanto da setorização dos princípios, veiculada pelo artigo 108, entendendo que determinados princípios têm uma abrangência universal, citando, como exemplo, o da igualdade, o qual sendo, em verdade, um postulado de direito público, não deixa de ser um “axioma basilar do direito

16 AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 13ª edição. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 208-210

tributário”.¹⁷

De fato, os métodos, as técnicas de interpretação, por fazerem parte de todo um sistema, longe de se excluírem uns aos outros, completam-se, razão pela qual não podem ser utilizados sucessiva e isoladamente, na medida em que cada um dá a sua parcela de contribuição para a solução do caso concreto.

Não se pode, como pondera José Eduardo Soares de Melo, cercear a liberdade do hermenêuta, traçando limites.¹⁸

De qualquer modo, na hierarquia do artigo 108, em terceiro lugar deverão ser aplicados os princípios gerais de direito público. Seu campo de abrangência é muito extenso, englobando o Direito Constitucional, Administrativo, Penal, entre outros.

Podem estar implícitos ou explícitos. Como exemplos, porque a lista é longa, destaque-se o princípio da federação, da república, da igualdade, da universalidade da jurisdição..., enfim, todos essenciais à compreensão e aplicação do Direito Tributário.

Por fim, a equidade, a qual, a grosso modo, constitui-se na correção das injustiças. Na visão de Eduardo Sabbag, é a mitigação, o abrandamento do rigor da lei, caso não se encontre solução para o caso nos métodos anteriormente citados.¹⁹

Para Vicente Ráo, é um atributo de direito, podendo ser conferido tanto pelo legislador como pelo juiz, pois, “[...] entre várias soluções possíveis deve-se preferir a mais suave e humana, por ser a que melhor atende ao sentido de piedade, e de benevolência da justiça: *jus bonum et aequum*”²⁰

Como se trata de suavizar a aplicação da lei, cuidou o CTN de ressaltar que seu emprego não pode resultar na dispensa do pagamento de tributo devido (art. 108, § 2º). Tal disposição é dirigida ao aplicador da lei, porquanto a desoneração somente o legislativo pode determinar (até por razões de equidade), concedendo, por exemplo, isenções.

Justifica-se tal determinação, na medida em que:

A equidade dá ao juiz poder discricionário, mas não arbitrariedade. É uma autorização de apreciar, equitativamente, segundo a lógica do razoável, interesses e fatos não determinados *a priori* pelo legislador, estabelecendo uma norma individual para o caso concreto ou singular.

A equidade não é uma licença para o arbítrio puro, mas uma atividade condicionada às valorações positivas do ordenamento jurídico, ou melhor, relacionada aos subsistemas normativos, fáticos ou valorativos, que compõem o sistema jurídico.”²¹

17 Ibidem, p. 213-214

18 MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 7ª edição. São Paulo: Dialética, 2007. p.208

19 SABBAG, Eduardo de Moraes. *Elementos do Direito Tributário*. 9ª edição. Editora Premier Máxima, p. 23

20 RÁO, Vicente. op.cit. p. 88-89

21 DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. 1º volume. 18ª edição. São Paulo: Editora Saraiva,

Em suma, da análise feita em relação à interpretação da legislação tributária, percebe-se a tentativa do legislador em estabelecer todos os critérios para a exegese, contudo, é certo que sempre haverá um fato novo a ser analisado, de tal sorte que, um número restrito de métodos e técnicas, colocados de forma hierarquizada, não é o melhor caminho a ser trilhado pelo intérprete e aplicador da lei, eis que a solução do caso concreto poderá estar em outros instrumentos não previstos pelo CTN, em seu artigo 108.

2.2 Lei Interpretativa: Hipóteses de Cabimento e Sua Pertinência em Matéria Tributária

Além da interpretação feita pela doutrina ou pelos órgãos judiciais, conforme os métodos mencionados no item anterior, tem-se a chamada interpretação autêntica, pela qual o próprio legislador, visando a esclarecer eventual ambigüidade da norma antes editada, cria outra norma. Constitui, pois, atividade de exegese exercida pelo titular da mesma fonte.

Parte da doutrina critica tal função do legislador, por se entender que viola o princípio da separação dos poderes, na medida em que a atribuição de dizer o direito é do Poder Judiciário, que deve extrair das normas um significado compatível com a Constituição, sempre que possível.²²

Citando tal posição doutrinária, mas entendendo que o ordenamento jurídico pátrio permite que o Legislativo dê o sentido que queira às normas que ele mesmo editou, o Ministro Celso de Mello, quando do julgamento da ADIn nº 605, salientou, em seu voto, “[...] que essa atuação do Poder Legislativo não constitui mera possibilidade doutrinária. Insere-se, na realidade, ainda que em situação de absoluta excepcionalidade, na competência institucional dos órgãos investidos da função legislativa.”

Ainda, de acordo com o Ministro, se o ordenamento jurídico contempla tal possibilidade, não se pode impedir a atuação do Poder Legislativo nesse mister, contudo:

O fenômeno jurídico das leis interpretativas, não obstante traduza uma anômala manifestação do órgão legislativo, não as torna imunes – daí a 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. Com isso, as leis veiculadoras de interpretação autêntica não se excluem da possibilidade de análise em sede jurisdicional, pois, constituído normas

2002. p.83

²² MACHADO, Hugo de Brito. *A Questão da Lei Interpretativa na Lei Complementar nº 118/2005: Prazo para Repetição do Indébito*. Revista Dialética de Direito Tributário, 116, p. 54, maio de 2005.

jurídicas, expõem-se, como tais, ao domínio da atividade preponderantemente reservada aos órgãos do Poder Judiciário.²³

Se não é possível desconsiderar tal função do legislador, pois assim o disse nossa Corte Suprema, não se pode negar, por outro lado, que o campo de atuação da lei interpretativa é tão restrito que, de certa forma, não tem mesmo muita utilidade.

Isso porque a interpretação autêntica, como deve ser, possui eficácia meramente declaratória, não pode inovar o ordenamento.

Sendo assim, se seu objetivo é apenas esclarecer eventual obscuridade, por certo desta tarefa já se ocuparam a doutrina e os aplicadores do direito. Se, porém, a pretexto de esclarecimento, introduz alterações que afetam direitos, não pode retroagir, portanto, não passará de uma lei nova qualquer. Neste sentido é o pensamento de Luciano Amaro.²⁴

A doutrina diverge no ponto de se admitir a existência e retroatividade das leis interpretativas em matéria tributária, mas comungam os autores, da mesma idéia, quando se trata de retroatividade que afeta direitos.

Eduardo Sabbag considera a interpretação autêntica como “atividade anômala do Poder Legislativo, que assume papel exegético que não lhe convém.”²⁵

Paulo de Barros Carvalho admite a retroatividade das leis interpretativas, salientando que elas visam apenas esclarecimentos de dúvidas. Frisa, porém, a não aplicabilidade quando se trata de apenar o contribuinte que infringiu a lei interpretada.²⁶

Com a precisão que lhe é peculiar, Roque Antonio Carrazza justifica a impertinência da edição de leis interpretativas, cujas palavras merecem ser transcritas, para não se lhes deturpar o sentido:

Há quem queira - segundo a traça do art. 106, I, do CTN - que a lei tributária interpretativa retroage até a data da entrada em vigor da lei tributária interpretada. Discordamos, até porque, no rigor dos princípios, não há leis interpretativas. 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. Ravà, com toda razão, demonstra que o acolhimento das chamadas “leis interpretativas” cria um círculo vicioso, uma vez que elas também devem ser interpretadas. Isso fatalmente acabaria por acarretarem uma série infinita de interpretações (...*per cui potrebbe andare all'infinito*). Podemos aceitar, ainda, a retroatividade da lei tributária

23 STF. ADI-MC nº 605. Relator Min. Celso de Mello. DJ 05/03/1993

24 Para o ilustre doutrinador, “ou a lei nova dá ao preceito interpretado o mesmo sentido que o juiz infere desse preceito, ou não; no primeiro caso, a lei é inócua; no segundo, é inoperante, porque retroativa (ou porque usurpa função jurisdicional.” (op. cit. p.200).

25 SABBAG, Eduardo de Moraes. *op. cit.* p. 188

26 CARVALHO, Paulo de Barros. *op. cit.* p. 91

– como argutamente observa Gian Antonio Micheli – que corrige uma situação de inconstitucionalidade. Isto é fácil de entender: A lei anterior não era uma verdadeira lei, mas um simulacro de lei. A lei nova apenas confirmou a pujança da Constituição.²⁷

O Código Tributário Nacional admite expressamente a possibilidade de leis interpretativas. Determina, em seu artigo 106, a aplicabilidade em qualquer caso, exceto quando se tratar de penalidade por infração dos dispositivos interpretados.

Cabe ponderar, porém, que a ressalva não é suficiente. A admissão de lei interpretativa, com todos os efeitos previstos no referido dispositivo, pode se tornar um perigoso instrumento de cunho político, arrecadatário, em prejuízo do contribuinte, ainda mais se o preceito interpretado já integra há muito o ordenamento jurídico.

Ainda que se aceite a existência de leis interpretativas, como meio de se atingir o maior grau de segurança e certeza da lei interpretada, não se pode admiti-la quando o Judiciário já tenha legitimamente sedimentado o seu sentido e alcance, cujos efeitos de tais decisões já tenham ingressado na esfera patrimonial do contribuinte.

Não obstante tal restrição, esta hipótese que veio a se concretizar com a Lei Complementar nº 118, de 09 de fevereiro de 2005, editada na tentativa de afetar situações já consolidadas, como será explanado no capítulo seguinte.

27 CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. p. 320-321

3 DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005

3.1 Considerações Históricas

Agora trataremos, neste capítulo, sobre a questão central deste estudo, que é a edição da Lei Complementar nº 118/2005 e sua introdução no ordenamento jurídico.

Não é de hoje que a posição do Fisco foi sempre no sentido de que o *termo a quo* do artigo 168 do CTN é a data do pagamento indevido, ainda que se trate de tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Apoiado em fortes argumentos doutrinários, o Superior Tribunal de Justiça veio a consolidar, por quase uma década, a tese dos “cinco mais cinco”, posicionamento favorável aos contribuintes que já teriam deixado transcorrer o prazo de cinco anos, fato que, obviamente, foi de encontro aos interesses fazendários.

O Projeto de Lei Complementar nº 70/2003 foi apresentado pelo Deputado Antonio Carlos Magalhães Neto, com o propósito declarado de introduzir alterações no CTN, para viabilizar a aplicação da nova lei de falências, entretanto, aproveitando-se desta oportunidade, foram veiculadas modificações que viriam em abono da tese do Fisco, em detrimento do entendimento jurisprudencial há muito consolidado.

O resultado disso foi a edição da Lei Complementar nº 118 de 09 de fevereiro de 2005, que em seu artigo 3º e 4º, a pretexto de interpretar o artigo 168, assim dispôs:

Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei 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 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional..

Após sua edição, como era de se esperar, passou-se a pleitear sua aplicação até mesmo nas ações em andamento, cujas restituições tenham sido reivindicadas após o prazo de cinco anos a contar do pagamento.

Trata-se de uma lei interpretativa “de encomenda”, visando a fazer prevalecer a tese sempre defendida pelo Fisco, de que o prazo para o pedido de restituição começa a contar a partir do pagamento indevido, com o intuito indisfarçável de tentar colocar por terra toda a construção jurisprudencial que se fortaleceu em torno da tese dos “cinco mais cinco”, bem como de reverter, em prol de maior arrecadação, tudo quanto se decidiu de forma contrária aos interesses fazendários.

De uma hora para outra os contribuintes foram surpreendidos com a novidade, amplamente divulgada nos meios de comunicação²⁸, o que causou uma enorme insegurança jurídica e provocou uma verdadeira corrida ao Judiciário, como forma de garantir o direito antes que entrasse em vigor a novel legislação.

Não obstante o claro intuito demonstrado com a edição da lei, de sua análise conclui-se que não tem natureza de lei interpretativa, como provaremos a seguir.

3.2 A Verdadeira Natureza Jurídica dos Artigos 3º e 4º da Lei Complementar nº 118/2005

Para se identificar a verdadeira natureza jurídica dos dispositivos objeto deste trabalho, é necessário analisar se seu conteúdo condiz, de fato, com os requisitos da lei interpretativa.

Em outras palavras, se ela apenas se limitou a dar aos artigos “interpretados” uma redação mais clara, eliminando eventuais ambigüidades.

Nesse mister, necessária a análise dos dispositivos que dizem respeito à restituição, no que interessa ao presente estudo.

Artigo 165 do CTN:

“O sujeito passivo, tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade de seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do art. 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 (sic)*²⁹ 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;”

Artigo 168:

“O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do **prazo de cinco anos, contados:**

I – nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, **da data da extinção do crédito tributário.**”

Artigo 156:

“Extinguem o crédito tributário:

[...]

28 Confira-se diversos artigos divulgados pela *Internet*: PIMENTA, Daniel de Moraes. *STJ Confere Segurança Jurídica ao Ambiente Institucional*. Disponível em: <http://www.bovespa.com.br>. Acesso em 03.05.2008; TEIXEIRA, Fernando; BAETA, Zinia. *STJ Mantém Prazo de Dez Anos*. Disponível em <http://www.ih.com.br>. Acesso em 03.05.2008; PANTOJA, Christiane Rodrigues. *A Inconstitucionalidade da LC 118*. Disponível em: <http://www.fenacon.org.br>. Acesso em 03.05.2008.

29 Leia-se: *identificação do sujeito passivo*.

VII – o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

Artigo 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 tributário, **sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.**

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (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.”(grifos nossos)

Da exegese, em conjunto, dos artigos acima citados, pode-se extrair as seguintes premissas:

a) o termo *a quo* do prazo para o pedido de restituição do pagamento indevido, nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, é a data da extinção do crédito tributário;

b) a data da extinção do crédito tributário, neste caso, é o da homologação expressa, se houver, ou quando decorrer o prazo de cinco anos previsto para o ato, considerando-se tacitamente homologado o lançamento, no silêncio do Fisco.

Isso porque o inciso VII do artigo 156, ao mencionar “o pagamento antecipado e a homologação do lançamento, deixou claro, ao utilizar uma conjunção aditiva, que haveria de existir a conjugação destes dois fatores para se considerar definitivamente extinto o crédito tributário.

Em suma, somente após o período de cinco anos é que se iniciaria, efetivamente, os outros cinco para que a restituição fosse pleiteada.

Recorde-se que a tese dos “cinco mais cinco”, defendida pelo Superior Tribunal de Justiça, foi sedimentada por quase uma década, no que foi seguido pelos demais tribunais.

Portanto, claro está que o artigo 3º da Lei Complementar nº 118/2005 não veicula norma meramente interpretativa, visto que procurou anular justamente o sentido tido como correto pelo STJ.

Não obstante houvesse uma minoria que defendesse como extinção do crédito a data do pagamento (como o Fisco), o fato é que a referida Corte, como guardiã das normas infraconstitucionais e responsável pela uniformização da legislação federal, assim decidiu reiteradamente por anos a fio, sedimentando e aplicando a tese dos “cinco mais cinco”, a

qual, convém ressaltar, é a mais adequada e coerente com os dispositivos antes transcritos, conforme demonstrado.³⁰

Pouco importa o *nomem iuris* utilizado pelo legislador. É necessário que o intérprete dispa a roupagem da norma para lhe perscrutar o conteúdo e, nesse caso, conclui-se que de lei interpretativa obviamente não se trata, na medida em que inovou o ordenamento jurídico, efeito que não se coaduna com seu rótulo.

Convém observar, porém, que não há inconstitucionalidade na redução do prazo para que se pleiteie a restituição, conforme ressalta Paulo Roberto Lyrio Pimenta. Citando o magistério de Antonio Roberto Sampaio Dória, alerta para o seguinte fato:

[...] lei nova que reduz o prazo de prescrição para o contribuinte é constitucional, desde que o novo prazo fixado pela lei nova não seja tão exíguo a ponto de inviabilizar a defesa do direito do sujeito passivo da relação tributária. No caso, o novo prazo não apresenta este vício, não havendo como se falar, portanto, em inadequação perante o texto constitucional. O problema reside na eficácia no tempo do art. 3º da LC nº 118/05.³¹

E, no que diz respeito à eficácia no tempo, por certo a aceitação de sua aplicabilidade, na forma como pretendeu o legislador, configuraria ofensa ao direito adquirido, à coisa julgada (em alguns casos) e, de quebra, colocaria em risco a segurança jurídica.

A segurança jurídica, como é cediço, é um valor essencial num estado democrático de direito e diz respeito à estabilidade que devem gozar os direitos subjetivos dos cidadãos, em face da sucessão das leis no tempo.

Tal valor pode ser definido como condições que permitem o conhecimento antecipado das conseqüências da aplicação das normas em face do indivíduo, ou seja, um certo grau de previsibilidade das situações jurídicas, assegurando, por outro lado, a realização destas expectativas.³²

Ou, no dizer de José Afonso da Silva, “uma importante condição da segurança

30 Hugo de Brito Machado comenta: “Não existe outra forma de encerrar uma disputa, a não ser com a adoção do princípio da competência, segundo o qual uma decisão é correta quando proferida pela autoridade ou órgão competente. O ordenamento jurídico atribui a determinado órgão a competência para dizer a última palavra sobre um conflito. Se essa última palavra pudesse ser questionada já não seria a última. Algum outro órgão teria de dizer a última palavra. E se esta também pudesse ser questionada, então essas possibilidades de questionamento seriam intermináveis.” (*Uma Introdução ao Estudo do Direito*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 169)

31 PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *A aplicação da Lei Complementar nº 118/2005 no Tempo: O Problema das Leis Interpretativas no Direito Tributário*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, 116, p. 116, maio de 2005.

32 Sérgio Sérulo da Cunha discorre sobre a importância das expectativas como orientadoras de nossas ações, para as quais há necessidade da estabilidade jurídica. (*Princípios Constitucionais*. São Paulo. Saraiva, 2006. p. 192)

jurídica está na relativa certeza que os indivíduos têm de que as relações realizadas sob o império de uma norma devem perdurar ainda quando tal norma seja substituída.”³³

A expressão deste princípio se encontra no artigo 5º, XXXVI da CF: “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;”

Na seara do direito tributário, em que se verifica, de certa forma, a flexibilização do direito de propriedade, a segurança jurídica assume um papel relevante, na medida em que permite não somente realizar as garantias dispostas no artigo 150 da CF (legalidade, anterioridade, isonomia, proibição de confisco), como também outros direitos não expressamente definidos naquele artigo, como meio de se conter o abuso do poder estatal.

Não se desconhece que as relações humanas são dinâmicas e, por conseqüência, o direito que as regula não pode ser imutável.

Por esse dinamismo é que, ao legislador, salvo as cláusulas pétreas da Constituição da República, é dado alterar as normas sempre que necessário.

Não se pode admitir, contudo, a imposição de uma norma, dita interpretativa, com o intuito claro de fazer prevalecer uma posição contrária à que se solidificou por um longo período, emanada do poder que legitimamente detém a função de intérprete e aplicador da lei.³⁴

Pior ainda, pretender imprimir-lhe efeito pretérito.

Podia o legislador simplesmente, de forma expressa, ter fixado a data do pagamento como o termo *a quo* do prazo de decadência do direito à restituição, nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, visto que dispunha de tal faculdade.

Mas ao rotular de interpretativo o artigo 3º e determinado a observância do disposto no artigo 106, inciso I do CTN, pretendeu alcançar situações pretéritas, em evidente desrespeito à atividade do Poder Judiciário.

Nunca sua aplicação poderia retroagir, seja quanto aos fatos jurídicos verificados anteriormente à sua vigência, ainda que o direito não tenha sido exercido pelo seu titular, seja quanto às relações já submetidas ao Judiciário, julgadas ou ainda em trâmite, com esse fundamento.

Não se pode perder de vista que, embora independente, o Legislativo deve obediência ao princípio constitucional do respeito ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada, conforme artigo 5º, XXXVI.

33 SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 13ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 1997. p. 412

34 Cf. Hugo de Brito Machado, “*A questão da Lei Interpretativa...*” op. cit. p. 68

Não obstante a exegese não seja tarefa exclusiva do Poder Judiciário, é ele quem dá a última palavra, colocando um ponto final à controvérsia. Seu julgamento faz lei entre as partes.

Felizmente, esta manobra do legislador, em atendimento às pretensões do Governo Federal, não escapou aos olhos do Judiciário, que decidiu pela impossibilidade de aplicação retroativa do artigo 3º da lei em comento, o que será objeto de análise na subseção seguinte.

3.2.1 A decisão do Superior Tribunal de Justiça

Em magistral julgamento da Argüição de Inconstitucionalidade no EResp nº 644.736/PE, o Superior Tribunal de Justiça declarou, por unanimidade, em 06 de junho de 2007, a inconstitucionalidade da segunda parte do artigo 4º da Lei Complementar nº 118/2005, ou seja, a que determina a aplicação retroativa do artigo 3º, supostamente interpretativo.

Confira-se trechos do voto do Relator Ministro Teori Albino Zavascki:

[...]

2. 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 a de interpretá-la previamente -, é atribuída ao Poder Judiciário. A atividade legislativa está submetida à cláusula constitucional do respeito ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada (art. 5º, XXXVI), razão pela qual as modificações do ordenamento jurídico, impostas pelo Legislativo, têm, em princípio, apenas eficácia prospectiva, não podendo ser aplicadas retroativamente. A função jurisdicional, ao contrário, atua, em regra, sobre fatos já ocorridos ou em via de ocorrer. Só excepcionalmente pode o Legislativo atuar sobre o passado, assim como só excepcionalmente pode Judiciário produzir sentenças com efeitos normativos futuros.

[...]

4. 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. Mais especificamente, podemos dizer, como se diz dos enunciados constitucionais (= a Constituição é aquilo que o STF, seu intérprete e guardião, diz que é), que as leis federais são aquilo que o STJ, seu guardião e intérprete constitucional, diz que são.

5. Nesse contexto, a edição, pelo legislador, de lei interpretativa, com efeitos retroativos, somente é concebível em caráter de absoluta excepcionalidade, sob pena de atentar contra os dois postulados constitucionais já referidos: o da autonomia e independência dos Poderes (art. 2º, da CF) e o do respeito ao direito adquirido, ao

ato jurídico perfeito e à coisa julgada (art. 5º, XXXVI, da CF). 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 o 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 reclama, em geral, interpretação sistemática, não podendo ser definido isoladamente. “Interpretar uma norma”, escreveu Juarez Freitas, “é interpretar um sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do Direito” (FREITAS, Juarez. *A Interpretação Sistemática do Direito*, SP, Malheiros, 1995, p. 47). Ora, lei que simplesmente reproduz a já existente, ainda que com outras palavras, seria supérflua; e lei que não é assim, é lei que inova e, portanto, não pode ser considerada interpretativa e nem, conseqüentemente, ser aplicada com efeitos retroativos.

III - Natureza modificativa (e não simplesmente interpretativa) do art. 3º da LC 118/05

6. Ainda que se admita a possibilidade de edição de lei interpretativa, como prevê o art. 106, I, do CTN, mas considerando o que antes se disse sobre o processo interpretativo e seus agentes oficiais (= a norma é aquilo que o Judiciário diz que é), evidencia-se como hipótese paradigmática de lei inovadora (e não simplesmente interpretativa) aquela que, a pretexto de interpretar, confere sentido diferente daquele que lhe foi atribuído pelo Judiciário ou que limita o seu alcance ou lhe retira um dos seus sentidos possíveis. É o que ocorre no caso em exame. Com efeito, sobre o tema relacionado com a prescrição da ação de repetição de indébito tributário, a jurisprudência do STJ (1ª Seção) é no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo de cinco anos, previsto no art. 168 do CTN, tem início, não na data do recolhimento do tributo indevido, e sim na data da homologação – expressa ou tácita - do lançamento. Segundo entende o Tribunal, para que o crédito se considere extinto, não basta o pagamento: é indispensável a homologação do lançamento, hipótese de extinção albergada pelo art. 156, VII, do CTN. Assim, somente a partir dessa homologação é que teria início o prazo previsto no art. 168, I, E, não havendo homologação expressa, o prazo para a repetição do indébito acaba sendo, na verdade, de dez anos a contar do fato gerador.

Essa jurisprudência certamente não tem a adesão uniforme da doutrina e nem de todos os juízes. Em muitos casos, eu mesmo já manifestei minha discordância pessoal em relação a ela, como, v.g., no voto vista proferido no ERESP 423.994, 1ª Seção, rel. Min. Peçanha Martins, onde apontei sua fragilidade por desconsiderar inteiramente “um princípio universal em matéria de prescrição: o princípio da *actio nata*, segundo o qual a prescrição se inicia com o nascimento da pretensão ou da ação (Pontes de Miranda, Tratado de Direito Privado, Bookseller Editora, 2.000, p. 332)”. “Realmente”, sustentei, “ocorrendo o pagamento indevido, nasce desde logo o direito a haver a repetição do respectivo valor, e, se for o caso, a pretensão e a correspondente ação para a sua tutela jurisdicional. Direito, pretensão e ação são incondicionados, não estando subordinados a qualquer ato do Fisco ou a decurso de tempo. Mesmo em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o direito, a pretensão e a ação nascem tão pronto ocorra o fato objetivo do pagamento indevido. Sob este aspecto, pareceria mais adequado ao princípio da *actio nata* aplicar, inclusive em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o disposto art. 168, I, combinado com o art. 156, I, do CTN, ou seja: o prazo prescricional (ou decadencial) para a repetição do indébito conta-se da extinção do crédito (art. 168, I), que, por sua vez, ocorre com o pagamento (art. 156, I). Observe-se que, mesmo em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o pagamento antecipado também extingue o crédito, ainda que sob condição resolutória (CTN, 150, § 1º).”

Todavia, inobstante as reservas e críticas que possa merecer, o certo é que a jurisprudência do STJ, em inúmeros precedentes, definiu o conteúdo dos enunciados normativos em determinado sentido, e, bem ou mal, a interpretação que lhes conferiu o STJ é a interpretação legítima, porque emanada do órgão constitucionalmente competente para fazê-lo. Ora, 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 atribuído 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 simplesmente interpretativa a lei que atribui a ela outro significado. Em outras palavras: não pode ser considerada interpretativa a lei que tem o evidente objetivo de modificar a jurisprudência dos Tribunais. Somente a jurisprudência é que pode, legitimamente, alterar a jurisprudência.

IV - Inconstitucionalidade do art. 4º, segunda parte, da LC 118/05

7. Não se nega ao Legislativo o poder de alterar a norma (e, portanto, se for o caso, também a interpretação formada em relação a ela). Pode, sim, fazê-lo, mas não com efeitos retroativos.

Admitir a aplicação do art. 3º da LC 118/2005, sobre os fatos passados, nomeadamente os que são objeto de demandas em juízo, seria consagrar verdadeira invasão, pelo Legislativo, da função jurisdicional, comprometendo a autonomia e a independência do Poder Judiciário. Significaria, ademais, consagrar ofensa à cláusula constitucional que assegura, em face da lei nova, o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e à coisa julgada. Portanto, o referido dispositivo, por ser inovador no plano das normas, somente pode ser aplicado legitimamente a situações que venham a ocorrer a partir da vigência da Lei Complementar 118/2005, que ocorreu 120 dias após a sua publicação (art. 4º), ou seja, no dia 09 de junho de 2005.

Tratando-se de norma que reduz 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 prazo. Aplica-se à prescrição em curso, mas contando-se o novo prazo a partir da nova lei. Só se aplicará a lei antiga, se o seu prazo se consumir antes que se complete o prazo maior da lei nova, contado da vigência desta, pois seria absurdo que, visando a lei nova reduzir o prazo, chegasse a resultado oposto, de ampliá-lo" (RE 37.223, Min. Luiz Gallotti, julgado em 10.07.58).

[...]

Assim, na hipótese em exame, com o advento da LC 118/05, a prescrição, do ponto de vista prático, deve ser contada da seguinte forma: relativamente aos pagamentos efetuados a partir da sua vigência (que ocorreu em 09.06.05), o prazo para a ação de repetição do indébito é de cinco a contar da data do pagamento; e relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior, limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei nova.

8. Ocorre que o art. 4º da Lei Complementar 118/2005, em sua segunda parte, determina, de modo expresso, que, relativamente ao seu art. 3º, seja observado "o disposto no art. 106, I, da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional", vale dizer, que seja aplicada inclusive aos atos ou fatos pretéritos. Ora, conforme antes demonstrado, a aplicação retroativa do dispositivo importa, nesse caso, ofensa à Constituição, nomeadamente ao seu art. 2º (que consagra a autonomia e independência do Poder Judiciário em relação ao Poder Legislativo) e ao inciso XXXVI do art. 5º, que resguarda, da aplicação da lei nova, o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

9. Ante o exposto, acolho o incidente para reconhecer a inconstitucionalidade da expressão "observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional", constante do art. 4º, segunda parte, da Lei Complementar 118/2005. É o voto.

Anote-se que mesmo antes do julgamento acima transcrito, durante a *vacatio legis* da LC 118 (120 dias), o Superior Tribunal de Justiça já vinha decidindo sobre a

impossibilidade da aplicação retroativa da LC 118, tendo em inúmeros acórdãos fixado que ela só se aplicaria aos feitos ajuizados após o início de sua vigência, em 09 de junho de 2005.³⁵

Muito embora pensamos que todos os pagamentos indevidos efetuados anteriormente à edição da nova lei devam se submeter ao prazo decadencial de dez anos, de modo que não concordamos inteiramente com o critério adotado na decisão do STJ, não se pode negar que o rechaçamento das pretensões fazendárias foi uma importante vitória para os contribuintes, o que veio, inclusive, ao encontro da posição defendida pela doutrina, o que será, a seguir, objeto de análise.

3.3 Aplicação Retroativa da LC 118. Posição da Doutrina

Acabamos de mencionar que a decisão do STJ, afastando a aplicação retroativa da LC 118, veio ao encontro do que pensa a doutrina a respeito do tema.

Deveras, dentre aqueles que manifestaram seu entendimento acerca da matéria, a maioria esmagadora não aceita a aplicação do efeito retroativo da LC 118. A propósito, confira-se alguns deles:

Sacha Calmon Navarro Coêlho:

A Lei Complementar nº 118 tenta alterar este entendimento, de forma retroativa, por um denominado artigo de *cunho interpretativo*, como comentamos na análise do art. 106 do CTN. O Superior Tribunal de Justiça já impediu a retroatividade de tal dispositivo. Permanecemos no entendimento de que o referido artigo 3º da LC nº 118/05 tem cunho interpretativo, mas vai de encontro com a interpretação do Poder Judiciário, que não tem o monopólio da interpretação, mas tem a palavra final, que já foi dada, adrede. Nada há a esclarecer. O que se quer é mudar a jurisprudência sem mudar a lei, à guisa de interpretá-la *pro domo sua*. Isso é temerário; terminará no dirigismo jurisdicional, dos primórdios da Revolução Francesa, incompatível com a tripartição dos poderes e o princípio da supremacia do Judiciário, controlador das leis e atos administrativos em termos formais e materiais.³⁶

Eduardo Sabbag:

A lei tributária pode atingir fatos passados quando esta for expressamente interpretativa, isto é, quando for criada meramente para esclarecer um ponto obscuro

35 STJ. *EREsp* 539212 / RS. Relator Ministro Luiz Fux. Primeira Seção. Data do Julgamento: 08/06/2005; *AgRg no Ag* 653771/SP. Relator: Ministro Francisco Peçanha Martins. Segunda Turma. Data do Julgamento: 05/05/2005; *REsp* 720438/PE. Relator: Ministro Castro Meira. Segunda Turma. Data do Julgamento: 26/04/2005

36 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, *Curso ... op. cit*, p. 821

na legislação vigente, e tal esclarecimento não poderá acarrear aplicação de penalidades. Parece-nos, portanto, que o legislador pretendeu imprimir na norma o cunho de lei *interpretativa*, a fim de revesti-la e eficácia retrospectiva. Questionamentos judiciais surgiram em relação à constitucionalidade desta aplicação pretérita, tendo em vista o direito adquirido em face das inúmeras jurisprudências advindas em nossa ordem jurídica, garantindo a tese dos “cinco mais cinco” anos. Entendemos que esta interpretação deverá ter eficácia apenas para o futuro, ou seja, da vigência desta Lei Complementar (120 dias após sua publicação) em diante, prevalecendo a *segurança jurídica*. Tudo leva a crer que este será o entendimento prevalecente, conforme se nota do recente julgado emanado do STJ: [...]³⁷

José Eduardo Soares de Mello:

Não há cabimento na aventada norma interpretativa, porquanto as divergências, dúvidas e incertezas já foram há muito solucionadas pelo Judiciário, mantendo firme a diretriz do prazo de “cinco mais cinco”, para efeito prescricional.

Em verdade, pela denominada via interpretativa, o Legislativo procura alterar o conteúdo de norma adstrita ao prazo prescricional, porque à época do pagamento (assim considerada a extinção do crédito) naturalmente ocorre em momento bem anterior à homologação. E ao cogitar de “mera interpretação”, não se estará cuidando de direito novo (eficácia futura), razão pela qual os efeitos jurídicos decorrentes retroagem à data do fato/pagamento (assim considerada a extinção do crédito) alcançando tanto as situações consolidadas, como aquelas em curso.

A prevalecer a nova norma, restarão prejudicadas as restituições que tenham sido efetivamente liquidadas (coisa julgada e precatórios cumpridos) se a ação judicial tiver sido promovida após o decurso do prazo de cinco anos após o pagamento do tributo. Também serão desconsideradas as ações em curso se houver sido ultrapassado o mencionado prazo.”³⁸

Luciano Amaro:

Em estudo ainda inédito (*O prazo para repetição de indébito tributário e a Lei Complementar n. 118/05*), analisamos essa jurisprudência e concluímos que, mesmo quando se admita, para argumentar, que esteja correta a exegese dos dez anos, e que a Lei Complementar n. 118/2005 tivesse inovado a disciplina dada pelo Código Tributário Nacional, a solução correta não seria a aplicação do direito novo às ações ajuizadas a partir da entrada em vigor da disposição inovadora, mas sim, como preconiza a tradição de nossa doutrina, a aplicação, em relação a cada ação nova proposta – atinente a fato (pagamento indevido) anterior -, da “lei velha”, ou da “lei nova”, das duas a que implicasse menor prazo a decorrer. Assim, se pela “lei velha”, faltassem sete anos, contar-se-iam apenas cinco, a partir da vigência da “lei nova”, para o ajuizamento da ação; se faltassem três anos (pela ‘lei velha’), esse seria o prazo a aplicar e não o da “lei nova”. Seria absurdo que uma ação proposta em 8 de junho de 2005, em relação a pagamento ocorrido, por exemplo, em 8 de junho de 1998, fosse considerada tempestiva e, se proposta no dia seguinte (9 de junho de 2005), já fosse considerada prescrita deste 2003. Por outro lado, anote-se que, como veremos adiante, o prazo de cinco anos a que se refere o art. 168, I, não é só para o *ajuizamento* da ação. Esse prazo pode ser utilizado para o pedido de restituição na *esfera administrativa*; se não atendido esse pedido, o indivíduo tem dois anos para ir ao Judiciário.”³⁹

37 SABBAG, Eduardo de Moraes. *op. cit.* p. 312-313

38 MELO, José Eduardo Soares de. *op. cit.* p. 337-338

39 AMARO, Luciano. *op. cit.* Nota de rodapé nº 15. p. 428

Em que pese a divergência entre os doutrinadores sobre ser ou não ser lei interpretativa, ou, ainda, sobre o prazo de decadência/prescrição da repetição do indébito, colhe-se, de tais manifestações, fervoroso repúdio à retroatividade determinada no artigo 4º da LC 118/2005.

Entretanto, não poderíamos deixar de anotar que, ainda que de forma solitária, há quem sustente a legitimidade na aplicação da referida lei complementar, com todos os seus efeitos. Nesse sentido, confira-se os argumentos de Daniel Zanetti Marques Carneiro:

Primeiramente, uma distinção deve ser feita: partindo-se da premissa de que as ditas leis interpretativas são possíveis em nosso ordenamento jurídico, então temos que considerar a existência de pelo menos duas espécies de leis tributárias: as impositivas e as não impositivas (aquí compreendidas as interpretativas). Aquelas criam uma dada imposição tributária, acarretando, portanto, gravames aos contribuintes; estas apenas interpretam outras leis. A distinção é relevante na medida em que o primado da irretroatividade terá aplicação quanto a uma, mas não quanto a outra daquelas normas por nós apontadas. Tratando-se de lei tributária impositiva, que crie ou majore um dado tributo, para nós é indiscutível sua irretroatividade aos casos pretéritos com vistas a colher-lhes na regra de incidência, e isso por uma razão última de justiça e segurança jurídica. Ademais, a proibição consta da própria Constituição Federal, *in verbis*: [...] No presente caso, tem-se uma lei tributária interpretativa (não impositiva, portanto) que, sem acarretar qualquer gravame aos contribuintes (porquanto não investe contra o patrimônio de quem quer que seja), encontra guardada no Código Tributário Nacional para que, relativamente à controvérsia existente sobre interpretação que se deva dar ao art. 168, I, do mesmo *codex*, possa retroagir para conferir-lhe a adequada interpretação a nortear a solução dos casos concretos e, ao final, fazer com que se atinja a necessária segurança jurídica e certeza do direito que devem necessariamente existir em um Estado Constitucional como o nosso (CF, art. 1º). Nada, pois, de ilegal ou inconstitucional na previsão constante do art. 3º da LC nº 118 de 2005.[...] De fato, diante de tudo quanto já exposto, forçoso reconhecer-se a necessidade de que, em cada processo em trâmite, reconheça o Judiciário a aplicação retroativa da LC nº 118/05 (art. 3º), e mais, que essa aplicação seja inclusive imediata, não se sujeitando à *vacatio legis* de 120 dias, e isso por conta de uma interpretação teleológica da norma, pois não seria razoável esperar-se o decurso de 120 dias para que, após esse prazo, passasse a norma a incidir retroativamente, inclusive sobre esse mesmo prazo de 120 dias há pouco decorrido. Seria, aliás, um disparate.⁴⁰

Observe-se que para o autor referido, não apenas os efeitos expressamente previstos na LC 118 poderiam ser aplicados, mas deveria, inclusive, ser suprimido o prazo de *vacatio legis*, posição esta que, conquanto mereça respeito, com ela não podemos concordar, diante de tudo quanto foi exposto até então.

40 CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. *A Lei Complementar nº 118 e a Prescrição da Pretensão de Restituição do Indébito Tributário*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, 117, p. 27-31, Junho de 2005.

4 REPETIÇÃO DO INDÉBITO E EFEITOS DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005

4.1 Pedidos Administrativos e Judiciais. Futuros ou em Andamento. Prazos

Neste capítulo que se inicia passaremos a tratar dos efeitos da LC 118 em relação ao direito do contribuinte à restituição, seja antes, seja após sua entrada em vigor, para o que destacamos, desde logo, que o artigo 3º da LC 118 somente poderá ter aplicabilidade prospectiva.

Partindo-se dessa premissa, cumpre avaliar como devem ser estabelecidos os prazos para restituição ou compensação do indébito.

Como expõe didaticamente Eduardo Sabbag, o Superior Tribunal de Justiça fixou os prazos para restituição da seguinte forma:

1. Pagamento de tributo efetuado *a partir da* vigência (09-06-2005), com fato gerador ocorrido após esta data, o prazo é de cinco anos a contar da data de pagamento;
2. Pagamento de tributo efetuado *antes* da vigência (09-06-2005), com fato gerador ocorrido antes desta data, vale a regra de prescrição do regime anterior, limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei;
3. Pagamento de tributo efetuado *após a* vigência (09-06-2005), com fato gerador ocorrido antes desta data, vale a regra de prescrição do regime anterior, limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei.”⁴¹,

Referida contagem, como ressaltou o Ministro-Relator, levou em conta a regra clássica do direito intertemporal, citando precedente do STJ: ⁴²

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

Pensamos, contudo, que em razão do princípio da irretroatividade das leis tributárias, o novo prazo somente atinge os pagamentos promovidos a partir de 09 de junho de 2005, pelo que concordamos com o magistério de Paulo Roberto Lyrio Pimenta⁴³:

Destarte, as relações jurídicas surgidas antes do advento da LC nº 118/05 deverão ser reguladas pelo critério de interpretação fixado pelo STJ. Logo, em tais situações, aplicar-se-á o prazo decenal, o qual, destarte, alcança todos os fatos jurídicos

41 SABBAG, Eduardo de Moraes. *op. cit.* p. 314

42 STJ. *AI em Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 644.736/PE*. Relator Min. Teori Albino Zavascki. Decisão de 06/06/2007

43 PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *op. cit.* p. 117

iniciados antes de 9 de junho de 2005 – termo inicial da vigência da lei mencionada – ainda que o pagamento antecipado do tributo não tenha sido efetuado. Para os fatos imponíveis posteriormente ocorridos, aí sim deverá ser aplicada a prescrição quinquenal, que fluirá do recolhimento antecipado da exação.

Há quem sustente, porém, que a redução do prazo não se aplica em hipótese alguma, como Sacha Calmon Navarro Coelho e Valter Lobato⁴⁴:

Neste sentido, não vale de forma retroativa a regra do art. 3º, sendo inconstitucional o art. 4º, ambos da Lei Complementar nº 118/2005, pois clara seria a tentativa de usurpar a jurisdição do Poder Judiciário, que já havia decidido o alcance do art. 168, I do CTN. E 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.

Para os que optaram pelo pedido de ressarcimento na via administrativa, antes ou após a referida lei complementar, cujos recolhimentos indevidos se deram em período anterior a cinco anos, por certo haverá indeferimento do pedido de restituição⁴⁵, ou a compensação não será homologada, eis que o Fisco é o principal defensor da redução do prazo, mas sempre haverá a possibilidade do reconhecimento do direito na via judicial.

E se cabe ao Judiciário dar a última palavra sobre esta questão, importante analisar como estão evoluindo os julgamentos acerca deste tema, bem como qual é o cenário que se vislumbra para o futuro, o que será objeto de análise, a seguir.

4.2 Cenário Atual e Tendências

Salientamos, há pouco, a importância de acompanharmos as decisões do Judiciário sobre a LC 118.

De fato, como se trata de uma questão relativamente recente, não se tem até agora uma posição consolidada, especialmente porque ainda cabe o pronunciamento de nossa Corte

44 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; LOBATO, Valter. *Reflexões Sobre o Art. 3º da Lei Complementar 118. Segurança Jurídica e a Boa-Fé como Valores Constitucionais. As Leis Interpretativas no Direito Tributário Brasileiro. Revista Dialética de Direito Tributário*, 117, p. 123, junho de 2005.

45 Confira-se o teor da decisão proferida no Recurso Voluntário nº 131247. Quarta Câmara do Conselho de Contribuintes. Número do Processo: 10845.002579/2001-56. Data da Sessão: 05/12/2005. Relator: Júlio César Alves Ramos ACÓRDÃO 204-00831 – Resultado: NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE. Por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso. Os Conselheiros Jorge Freire, Flávio de Sá Munhóz votaram pelas conclusões. Ausente, justificadamente, a Conselheira Adriene Maria de Miranda. Ementa: PIS. RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA. Decai em cinco anos, contados do pagamento indevido ou a maior, o direito à restituição de tributos indevidamente recolhidos, sob qualquer motivo, inclusive a declaração de inconstitucionalidade da lei que o exigia, a teor do art. 168 do CTN e Lei Complementar nº 118/2005. Recurso negado. D.O.U. de 27/02/2007, Seção 1, pág. 113

Suprema.

É fato que o Fisco ainda luta para fazer prevalecer a aplicação retroativa do artigo 3º da Lei Complementar nº 118/2005, tentando reverter a declaração de inconstitucionalidade proferida no EREsp nº 644.736/PE.

Importante mencionar que a declaração se deu em sede de controle difuso de constitucionalidade, portanto, produzirá efeitos apenas entre as partes. Além disso, a União Federal ingressou com recurso extraordinário perante o STF, conforme se constata da consulta efetuada ao andamento do EREsp 644.736, sendo o último registro: “processo retido em atendimento ao art. 543-B, § 1º do CPC e 328 do RISTF (processo com a mesma controvérsia - RE 561.908)”, razão pela qual esta questão ainda está longe de ter seu desenlace.

Não obstante, o Superior Tribunal de Justiça já deu um norte a esta polêmica, pelo que se espera do Judiciário, em prestígio da tese até então consolidada (a qual, convém repetir, é coerente com o ordenamento, conforme demonstrado), mantenha firme o direito dos contribuintes que efetuaram pagamentos indevidos antes da entrada em vigor da LC 118 (09 de junho de 2005).

Sim, porque, se sucumbir às manobras do legislador, atendendo aos interesses do Poder Executivo, estar-se-ia colocando por terra a segurança jurídica, na medida em que a posição, firme e reiteradamente mantida por quase uma década, já produziu seus efeitos, com a efetiva restituição ou, no mínimo, gerou nos contribuintes um certo grau de certeza e segurança quanto ao seu direito, em reforço à expectativa de que fazem jus ao ressarcimento.

Ao menos até o momento, pelo que se tem notícia, o Judiciário, na esteira do entendimento sufragado pelo STJ, está repelindo tal pretensão. É o que se constata dos julgados mais recentes a respeito da matéria, como será analisado mais adiante, em subitem próprio deste trabalho.

Conforme já mencionado, caberá ao STF decidir definitivamente a questão, tendo em vista que a União, a exemplo do Eresp 644736, tem ingressado com recursos extraordinários contra as decisões do STJ, suscitando, em preliminares, que a questão encerra repercussão geral, na forma do artigo 543- B, § 1º do CPC.

Por este motivo, o STJ tem determinado o sobrestamento dos feitos, até que se julgue recurso representativo da controvérsia. Confira-se o teor de uma destas decisões:

DECISÃO Trata-se de recurso extraordinário manifestado pela FAZENDA NACIONAL, com fundamento na alínea "b" do permissivo constitucional, contra acórdão deste Tribunal que afastou a aplicação retroativa, por inconstitucionalidade,

do art. 4º, segunda parte, da Lei Complementar nº 118/2005, em decorrência da decisão da Corte Especial proferida na Arguição de Inconstitucionalidade no ERESP 644.736/PE.

Em preliminar, no presente extraordinário, a recorrente afirma que a questão constitucional nele veiculada manifesta repercussão geral, na forma exigida pelo art. 543-A, do CPC, com a redação dada pela Lei nº 11.418/2006, que regulamentou o § 3º do art. 102 da CF, introduzido pela EC n.º 45/2004.

No mérito, requer a reforma do aresto, asseverando que o art. 4º da Lei Complementar nº 118/05 não padece de qualquer vício de inconstitucionalidade ao conferir natureza interpretativa ao art. 3º da mesma Lei e, ainda, que aquele dispositivo encontra-se em conformidade com os princípios constitucionais da autonomia, da independência dos poderes, da segurança jurídica, do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada.

Apresentadas contra-razões às fls. 421/429.

Em atendimento ao art. 543-B, § 1º, do CPC, determino o sobrestamento deste extraordinário até o pronunciamento definitivo da Corte Suprema no RE interposto contra o acórdão exarado no RESP 932.459/SP, recurso representativo da controvérsia encaminhado àquele sodalício, conforme decisão de minha lavra datada de 16.10.2007, publicada no D.J. de 23.10.2007.

Publique-se. Intimem-se.

Brasília (DF), 17 de janeiro de 2008.⁴⁶

Enfim, como se pode perceber, ainda há um longo caminho a ser percorrido até a total pacificação da matéria.

4.2.1 Posição do Judiciário

Conforme ressaltado no item anterior, o Judiciário ainda tem se mantido firme na decisão de repelir a aplicação retroativa da Lei Complementar nº 118/2005.

Tal conclusão se tira do teor das ementas dos julgados mais recentes acerca da matéria, extraídos do STJ e Tribunais Regionais Federais:

EMENTA TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. PROGRAMA DE DEMISSÃO VOLUNTÁRIA. VERBAS INDENIZATÓRIAS. IMPOSTO DE RENDA. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. LC Nº 118/2005. ART. 3º. NORMA DE CUNHO MODIFICADOR E NÃO MERAMENTE INTERPRETATIVA. NÃO-APLICAÇÃO RETROATIVA. POSIÇÃO DA 1ª SEÇÃO. JURISPRUDÊNCIA PACIFICADA NA CORTE ESPECIAL (AI NOS ERESP Nº 644736/PE).

1. A 1ª Seção desta Corte firmou posição de que o prazo para que seja pleiteada a restituição de imposto de renda incidente sobre as verbas de natureza não-indenizatória, em face de programa de demissão voluntária, começa a fluir decorridos 5 (cinco) anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio, computados desde o termo final do prazo atribuído ao pretensão foi formulada no prazo concebido pela jurisprudência desta Casa Julgadora como admissível, visto que a ação não está alcançada pela prescrição, nem o direito pela decadência. Aplica-se, assim, o prazo prescricional nos moldes em que pacificado pelo STJ, id est, a corrente dos cinco mais cinco.

2. 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

⁴⁶ STJ. RE no Recurso Especial nº 856.397 – SP. Decisão do Ministro Francisco Peçanha Martins. 17/01/2008.

(5 + 5), a partir de cada fato gerador da exação tributária, contados para trás a partir do ajuizamento da ação. Precedentes desta Corte Superior.

3. Quanto à LC nº 118/2005, a 1ª Seção deste Sodalício, ao julgar os EREsp nº 327043/DF, em 27/04/2005, posicionou-se, à unanimidade, contra a nova regra prevista no art. 3º da referida LC. Decidiu-se que a LC inovou no plano normativo, não se acatando a tese de que a citada norma teria natureza meramente interpretativa, limitando-se sua incidência às hipóteses verificadas após sua vigência, em obediência ao princípio da anterioridade tributária.

4. “O art. 3º da LC 118/2005, a pretexto de interpretar esses mesmos enunciados, conferiu-lhes, na verdade, um sentido e um alcance diferente daquele dado pelo Judiciário. Ainda que defensável a “interpretação” dada, não há como negar que a Lei inovou no plano normativo, pois retirou das disposições interpretadas um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ, intérprete e guardião da legislação federal. 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).

5. Ao julgar, à unanimidade, em 06/06/2007, a Arguição de Inconstitucionalidade nos EREsp nº 644736/PE, Rel. o eminente Min. Teori Albino Zavascki, a distinta Corte Especial declarou a inconstitucionalidade da expressão “observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional”, constante do art. 4º, segunda parte, da Lei Complementar nº 118/2005. Decidiu-se, ainda, que a prescrição ditada pela LC nº 118/2005 teria início a partir de sua vigência, ou seja, 09/06/2005, salvo se a prescrição iniciada na vigência da lei antiga viesse a se completar em menos tempo.

6. Pacificação total da matéria (prescrição), nada mais havendo a ser discutido, cabendo, tão-só, sua aplicação pelos membros do Poder Judiciário e cumprimento pelas partes litigantes.

7. Embargos de divergência conhecidos e não-providos.⁴⁷

Ementa TRIBUTÁRIO – PIS – DECRETOS-LEIS 2.445/88 E 2.449/88 – PRESCRIÇÃO TERMO INICIAL – TESE DOS "CINCO MAIS CINCO" – PACIFICAÇÃO DE ENTENDIMENTO – EREsp 435.835/SC – ART. 4º DA LEI COMPLEMENTAR 118/2005 – ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NO EREsp 644.736/PE – COMPENSAÇÃO – TAXA SELIC.

1. O STJ, intérprete e guardião da legislação federal, firmou posição no sentido de que a extinção do crédito tributário, em se tratando de tributos lançados por homologação, não ocorre com o pagamento, sendo indispensável a homologação expressa ou tácita, e somente a partir daí é que se inicia o prazo prescricional de que trata o art. 168, I, do CTN (tese dos "cinco mais cinco").

2. A Corte Especial, na Arguição de Inconstitucionalidade no EREsp 644.736/PE, acolheu o incidente para reconhecer a inconstitucionalidade da expressão "observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.107, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional", constante do art. 4º, segunda parte, da LC 118/2005.

3. A Primeira Seção, no julgamento do REsp 720.966/ES, com a ressalva do entendimento da Relatora, definiu que a compensação é regida pela lei vigente na data do ajuizamento da ação.

4. Hipótese dos autos em que a ação foi intentada na vigência da Lei 8.383/91. Correto, portanto, o acórdão, que deferiu a compensação apenas com parcelas vincendas do próprio PIS.

5. Pacificou-se, também, a jurisprudência no sentido de que, na repetição do indébito, os juros de mora devem ser aplicados a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva e de que, a partir de 01/01/96, início da vigência da Lei 9.250/95, aplica-se somente a taxa SELIC, que compreende correção monetária e juros de mora. Assim, para as demandas ainda em curso aplica-se tão-somente a SELIC.

47 STJ. *EResp*659989. Relator Ministro José Delgado. Primeira Seção. Data do Julgamento 09/04/2008. Data da Publicação/Fonte DJ 25.04.2008

Recursos especiais não providos.^{48 49}

Ementa TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA SOBRE COMPLEMENTAÇÃO DE APOSENTADORIA. INCIDÊNCIA. LEI 9.250/95. NATUREZA DE ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. VEDAÇÃO DA BITRIBUTAÇÃO. LEGISLAÇÃO PERTINENTE. PRESCRIÇÃO. CUSTAS. CORREÇÃO MONETÁRIA E JUROS.

I - O Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento de que a prescrição aplicável à espécie é decenal, afastando, também o art. 4º da LC 118/2005, posto que somente se aplica aos fatos geradores posteriores à sua vigência.

II. Os valores relativos às contribuições vertidas ao fundo de previdência privada a que aderiram os autores, cujo ônus lhes competiam (1/3), efetivados entre 1º de janeiro de 1989 e 31 de dezembro de 1995, quando vigente a Lei 7.713/88, não podem compor novamente a base de cálculo do imposto de renda no momento dos seus resgates, mesmo que sobre a forma de aposentadoria complementar, posto que já tributados segundo a sistemática de recolhimento do IRPF à época.

III. A restituição, observada a prescrição decenal (05/04/95), deve se dar com correção monetária pela UFIR até 31/12/95, seguindo-se a Taxa SELIC (artigo 39, § 4º, da Lei n. 9.250/1995).

IV. Apelação da União (Fazenda Nacional) e remessa oficial não providas.⁵⁰

Ementa PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO – DECISÃO - IRPF – COMPLEMENTAÇÃO DE APOSENTADORIA – ENTIDADE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA – NÃO-INCIDÊNCIA – CONTRIBUIÇÕES NO PERÍODO DE 01.01.89 A 31.12.95 –ISENÇÃO DO ART. 6º, VII, “b” DA LEI 7.713/88 PRESCRIÇÃO quinquenal – LC 118/2005 – CARATERIZAÇÃO – AÇÃO AJUIZADADA EM 15/09/2005.

1. O Estado do Rio de Janeiro e os autores pretendem modificar decisão deu parcial provimento ao recurso dos impetrantes no mandado de segurança objetivando a não incidência do imposto de renda sobre a complementação de aposentadoria.

2. O recebimento da complementação de aposentadoria e o resgate das contribuições recolhidas para entidade de previdência privada no período de 1º.01.89 a 31.12.95 não constituíam renda tributável pelo IRPF, por força da isenção concedida pelo art. 6º, VII, b, da Lei 7.713/88, na redação anterior à que lhe foi dada pela Lei 9.250/95. Em contrapartida, as contribuições vertidas para tais planos não podiam ser deduzidas da base de cálculo do referido tributo, sendo, portanto, tributadas.

3. Com a edição da Lei 9.250/95, alterou-se a sistemática de incidência do IRPF, passando a ser tributado o recebimento do benefício ou o resgate das contribuições, por força do disposto no art. 33 da mencionada Lei. Dessa forma, não poderia haver, pura e simplesmente, cobrança sobre o total percebido pelo beneficiário quando de sua aposentadoria, no pagamento mensal, ou em função do resgate de todas as contribuições, nos termos do art. 33 da Lei 9.250/95.

4. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no sentido de afastar a tributação pelo imposto de renda em relação às contribuições exclusivas do autor vertidas ao plano, no período de 1º/01/89 a 31/12/95.

5. Quanto ao tema da prescrição, a Colenda Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar os EResp 435.835/SC, sessão de 24/03/2004, rel. Min. José Delgado, buscando pacificar as discussões em torno da matéria, decidiu no sentido de que “nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo prescricional para se pleitear a compensação ou a restituição do crédito tributário somente se opera quando decorridos cinco anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais cinco anos, contados a partir da homologação tácita.

48 STJ. *REsp 881152 / SP*. Relatora Ministra Eliana Calmon. Segunda Turma. Data do Julgamento 03/04/2008. Data da Publicação/Fonte DJ 15.04.2008

49 Confira-se outro julgado do STJ, na mesma linha: *AgRg no Resp nº 1011828*. Ministro José Delgado. 1ª Turma. Data do julgamento: 25/03/2008. Publ. DJ.16/04/2008

50 Tribunal Regional Federal da 1ª Região. *AC nº 200534000087143/DF*. Relator: Desemb. Federal Carlos Fernando Mathias. Oitava Turma. Data da decisão: 13/11/2007.

6. Cabe observar que o art. 3º da Lei Complementar n.º 118, publicada em 09 de fevereiro de 2005, assim dispõe: “Art. 3º. 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 §1º do art. 150 da referida Lei.”

7. Portanto, a mencionada lei passa a prever que o direito de pleitear a compensação ou a restituição do crédito tributário, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos contados do pagamento antecipado.

8. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça concluiu o julgamento do EREsp. 327.043/DF, na sessão de 27/04/2005, por unanimidade, no sentido de ser possível interpretar o art. 4º da LC n.º 118/05 “conforme a Constituição, desde que os efeitos retroativos ali previstos limitem-se às ações ajuizadas após a *vacatio legis* de 120 dias prevista na parte inicial do dispositivo.

Ajuizada a ação após 9 de junho de 2005, poderá o art. 3º da LC n.º 118/05 ser aplicado aos fatos geradores ocorridos antes de sua publicação. O prazo de cinco anos poderá ser contado a partir do pagamento indevido, e não da homologação expressa ou tácita, desde que a ação tenha sido proposta depois de 9 de junho de 2005 e mesmo que o pagamento antecipado pelo contribuinte tenha sido realizado antes da vigência da Lei”.

9. Assim, fica valendo o prazo de “cinco mais cinco” até 09 de junho de 2005. Somente para as ações ajuizadas após esta data poderá ser aplicado o prazo de 5 (cinco) anos previsto no art. 3º da LC 118/2005, o que ocorre na espécie, pois a ação foi proposta em 15/09/2005.

10. Agravos conhecidos e desprovidos.⁵¹

Ementa CONSTITUCIONAL - TRIBUTÁRIO - PIS - DECRETOS n° 2.445/88 E n° 2.449/88 - INCONSTITUCIONALIDADE - RESOLUÇÃO n° 49/95 - SERVENTIA EXTRAJUDICIAL NÃO OFICIALIZADA - RESTITUIÇÃO - REGIME JURÍDICO ESTABELECIDO PELA LEI n° 8.383/91 - PRAZO PRESCRICIONAL QUINQUENAL - ARTIGO 168, INCISO I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

1 - Em casos análogos ao presente, vinha eu decidindo da seguinte forma: Tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, somente a partir do término do prazo conferido para essa prática é que tem início o curso do lapso prescricional, entendido portanto como sendo os primeiro cinco anos contados do recolhimento indevido ou a maior e os cinco anos seguintes após o último dia destinado ao fisco, no caso de homologação tácita, ou do momento em que ocorrer efetivamente a homologação, se anterior ao curso desse prazo. Tendo o feito sido ajuizado anteriormente à edição da Lei Complementar n° 118/2005, que estabeleceu que a extinção do crédito tributário ocorre, para os tributos sujeitos à homologação, no momento do pagamento antecipado, há de ser mantido o entendimento jurisprudencial relativo à tese dos cinco mais cinco anos para repetir o indébito tributário. Precedente do Superior Tribunal de Justiça (ERESP n° 327.043/DF, Relator Ministro João Otávio de Noronha, julgado em 27.4.2005).

2 - Ressalvado meu posicionamento a respeito da prescrição, acompanho o entendimento desta Terceira Turma, que é pela aplicação isolada do disposto no inciso I do artigo 168 do CTN, reconhecendo a prescrição quinquenal dos créditos.

3 - Além dos Decretos-leis n° 2.445 e n° 2.449 ambos de 1988, declarados suspensos pelo Senado da República pela Resolução n° 49/95, nenhuma outra norma existe no ordenamento que autorize a cobrança do PIS de serventias extrajudiciais não oficializadas, não existindo de tal modo fundamento de validade algum para os recolhimentos levados a cabo em favor da União, dentro do período mencionado pela autora. Inquestionável assim o direito à repetição.

4 - Deve-se observar, para tanto, a prescrição quinquenal, nos termos do artigo 168,

51 Tribunal Regional Federal da 2ª Região. *AGTAMS – Agravo Interno na AMS n° 69378/RJ*. Relator: Desemb. José Neiva. Terceira Turma. Data da decisão: 11/09/2007

inciso I, do Código Tributário Nacional.

5 - Deve ser autorizada a compensação conforme a lei vigente ao tempo da propositura da demanda, porém sem a exigência de demonstração do requerimento na instância administrativa, se tal condição for imposta pela mencionada legislação, dado que deve prevalecer o provimento jurisdicional reclamado para o regular exercício do direito à compensação.

6 - A correção monetária é devida desde a data dos recolhimentos indevidos, em consonância com a Súmula 46 do extinto Tribunal Federal de Recursos, devendo observar o disposto no Provimento nº 26/2001 da Corregedoria Geral da Justiça Federal da 3ª Região.

7 - A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme quanto ao entendimento de que os juros moratórios incidem, tanto na repetição como na compensação do indébito tributário, somente após o trânsito em julgado da sentença condenatória.

8 - Após o advento da Lei nº 9.250/95, deve ser aplicada a taxa SELIC a partir dessa data (1º/1/1996), compreensiva de juros e correção monetária.

9 - Dada a sucumbência parcial, serão recíproca e proporcionalmente distribuídos e compensados entre as partes os honorários e as despesas processuais (artigo 21 do CPC).

10 - Apelação e remessa oficial parcialmente providas.⁵²

Ementa IMPOSTO DE RENDA. PRESCRIÇÃO. LC Nº 118/2005. PROVENTOS DE APOSENTADORIA. SERVIDOR MILITAR. RESERVA REMUNERADA. CARDIOPATIA GRAVE. ISENÇÃO. LEIS Nº 7.713/1988 E Nº 8.541/1992.

O disposto no artigo 3º da LC nº 118/2005 se aplica tão-somente às ações ajuizadas a partir de 09 de junho de 2005, já que não pode ser considerado interpretativo, mas, ao contrário, vai de encontro à construção jurisprudencial pacífica sobre o tema da prescrição havida até a publicação desse normativo. Tendo a ação sido ajuizada em 08/11/2006, posteriormente à entrada em vigor da Lei Complementar nº 118/2005, restam prescritas as parcelas anteriores a 08/11/2001. A lei assegura a isenção total de imposto de renda a quem for acometido de cardiopatia grave (Lei nº 7.713, de 1998, art. 6º, XIV, com redação dada pela Lei nº 8.541, de 1992), o que no caso restou comprovado pelos documentos acostados aos autos e pela perícia médica realizada.

A inativação dos servidores militares por motivo de saúde se dá através da reforma, razão pela qual a norma isentiva só faz referência a proventos da reforma e não a proventos da reserva remunerada. Estando o militar na reserva remunerada e verificando-se, por junta médica, que ele padece de uma daquelas moléstias incapacitantes, a isenção deve ser aplicada desde o momento em que se manifestou essa moléstia, porque desde então deveria ter ele sido reformado. A interpretação da norma isentiva é finalística, devendo considerar a situação fática em que se impunha a reforma ex officio (realidade material) ao invés do ato administrativo de reforma do militar (realidade formal).⁵³

Ementa CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. LC 118/2005. NÃO APLICAÇÃO. ABORDAGEM DA MATÉRIA NO PLANO INFRACONSTITUCIONAL. RESERVA DE PLENÁRIO. ART. 97 DA CF/88. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO.

I. O E. STJ tem orientação firmada no sentido de que não é possível a aplicação dos artigos 3º e 4º da referida Lei Complementar a casos pretéritos à sua edição, como é o caso concreto.

II. A abordagem da questão alusiva à irretroatividade da LC 118/2005 foi levada a efeito no plano infraconstitucional, não havendo qualquer declaração de inconstitucionalidade do diploma legal em destaque. Inexistindo, portanto, tal pronunciamento, é inviável a observância da reserva de plenário da qual cogita o art. 97 da Constituição Federal.

⁵² Tribunal Regional Federal da 3ª Região. AC nº 1133014/SP. Relator: Desemb. Wilson Zauhy. Terceira Turma. Data da decisão: 06/12/2006.

⁵³ Tribunal Regional Federal da 4ª Região. AC nº 200671050083709/RS. Relator: Desemb. Wilson Darós. Primeira Turma. Data da decisão: 12/03/2008.

III. Embargos improvidos.⁵⁴

Analisando-se as atuais decisões proferidas pelos Tribunais, penso que se pode traçar um panorama em relação ao tema, não obstante ainda se aguarde a manifestação do Supremo Tribunal Federal.

Percebe-se uma disposição geral em acatar o entendimento exarado pelo Superior Tribunal de Justiça, sobre a impossibilidade de aplicação retroativa da LC 118, muito embora haja oscilação em relação aos critérios “ajuizamento” ou “pagamento”, como marco à incidência da nova regra de decadência (ou de prescrição, para alguns), nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Explicando: alguns dos julgados indicam *a data do ajuizamento* para delimitar a incidência da Lei Complementar nº 118/2005, ou seja: se antes, aplica-se a tese dos “cinco mais cinco”; se depois, o prazo de cinco anos previsto na LC 118.

Outros se atêm ao critério do *pagamento antecipado*, sem levar em conta a data do ajuizamento, vale dizer, se o pagamento antecipado se deu antes de 09 de junho de 2005, aplica-se o prazo de dez anos; se após, aplica-se o prazo de cinco anos previsto na LC 118.

Reafirmamos, aqui, o que já dito anteriormente: a LC 118 só pode afetar as relações jurídicas verificadas anteriormente à sua vigência. Nesse sentido, ainda que o contribuinte não tenha ajuizado a ação, ou efetuado o pedido administrativo, antes das alterações veiculadas pelo referido diploma legal, faz jus à aplicação do prazo decenal quanto aos pagamentos indevidos efetuados antes de 09 de junho de 2005, razão pela qual entendemos que o segundo critério é o mais justo e deveria prevalecer.

54 Tribunal Regional Federal da 5ª Região. EDAC nº 384749/01-CE. Relatora: Desemb. Margarida Cantarelli. Quarta Turma. Data da decisão: 26/02/2008.

CONCLUSÕES

Toda quantia indevidamente paga a título de tributo deve ser restituída, tendo em conta o repúdio ao enriquecimento sem causa, contudo, o direito deve ser exercido por seu titular em determinado prazo, pois não se admite direito patrimonial eterno.

O prazo para que se pleiteie a restituição ou compensação é de decadência, na medida em que a inércia de seu titular faz perecer o próprio direito e também a ação que a protege.

De acordo com o artigo 168, I do CTN, é de cinco anos, a contar da extinção do crédito tributário, o prazo para que o contribuinte pleiteie a restituição do indébito, surgindo a dificuldade e controvérsia sobre a fixação da data em que esta extinção ocorre, nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Nesta modalidade de recolhimento, em que o próprio sujeito passivo apura e recolhe o tributo devido, a extinção do crédito tributário fica sujeito à ulterior homologação do Fisco.

Da análise dos artigos 168, I, 156, VII e 150, § 4º, conclui-se que a extinção do crédito tributário exige a conjugação de dois fatores: o pagamento antecipado e a homologação do “autolancamento”, tendo em vista a utilização da conjunção aditiva “e” no inciso VII do artigo 156.

Diante dessa disposição, o Superior Tribunal de Justiça firmou a tese dos “cinco mais cinco”, ou seja, o prazo para restituição do pagamento indevido só começa a correr após os cinco anos da homologação tácita, somando-se aos outros cinco da decadência.

Este posicionamento nunca foi aceito pelo Fisco, havendo, também, uma pequena parcela da doutrina que não o admitia, contudo, a tese se fortaleceu e foi consolidada, por anos a fio, o que levou o legislador, em atendimento às pretensões fazendárias, a editar a Lei Complementar nº 118/2005.

Referido diploma legal, com o propósito declarado de viabilizar a aplicação da nova lei de falências, introduziu, em seu artigo 3º, regra supostamente interpretativa do artigo 168, I do CTN, bem como determinou a eficácia retroativa, em seu artigo 4º.

O Supremo Tribunal Federal já decidiu que nosso sistema admite a chamada “interpretação autêntica”, conforme expressamente previsto no CTN, artigo 106, I, contudo, ainda que se admita a existência de leis interpretativas, como meio de se atingir maior grau de segurança e certeza, lei dessa natureza não tem muita utilidade, na medida em que, inovando a ordem jurídica, não pode retroagir para alcançar situações pretéritas, não passando de uma

lei nova como outra qualquer, ademais, se da exegese já se ocupam a doutrina e os aplicadores do direito, é dispensável a atuação do Legislativo neste mister.

A verdadeira natureza da LC 118 não condiz com seu rótulo, de lei interpretativa, porquanto ao tentar antecipar o marco inicial da contagem do prazo do artigo 168, I do CTN, pretendeu abolir justamente a interpretação dada pelo STJ por mais de uma década, a qual foi seguida por outros tribunais, o que significa inovação no ordenamento, visto que referida tese já restava pacificada. Portanto, não pode ser aceita sua aplicação retroativa.

Os efeitos retroativos da referida LC, por afetarem direitos, vêm sendo veementemente rejeitados pela doutrina e jurisprudência, ainda que haja divergência, entre os doutrinadores, sobre a admissão de leis interpretativas em matéria tributária e possibilidade de retroação.

Para os pagamentos indevidos verificados antes de 09 de junho de 2005, data da entrada em vigor da LC 118/2005, a restituição deve observar o prazo de dez anos defendido pelo STJ. Para os posteriores aplica-se a nova regra.

Ao legislador é dado modificar a lei tributária sempre que necessário, entretanto, deverá resguardar os direitos e garantias do contribuinte, o que não foi observado com a tentativa de anular o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, guardião das normas infraconstitucionais e responsável pela uniformização da legislação federal.

A Lei Complementar nº 118/2005 deve obedecer ao princípio da irretroatividade, portanto, se reduziu o prazo de decadência para a restituição do pagamento indevido, nenhuma validade tem o comando de seu artigo 4º, já que, em hipótese alguma, poderá ser admitida a eficácia retroativa ali determinada.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 13ª edição. São Paulo: Saraiva, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

BRASIL. Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda. Quarta Câmara. *Recurso Voluntário nº 131247. Processo nº 10845.002579/2001-56*. Data da Sessão: 05/12/2005. Relator: Júlio César Alves Ramos. ACÓRDÃO 204-00831. Disponível em: <http://www.conselhos.fazenda.gov.br>. Acesso em 12.05.2008.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. *AC nº 200534000087143/DF*. Relator: Desemb. Federal Carlos Fernando Mathias. Oitava Turma. Data da decisão: 13/11/2007. Disponível em <http://www.cjf.jus.br>. Acesso em 18.05.2008.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. *AGTAMS - AGRAVO INTERNO NA AMS – 69378/RJ*. Relator: Desemb. José Neiva. Terceira Turma. Data da decisão: 11/09/2007. Disponível em <http://www.cjf.jus.br>. Acesso em 18.05.2008.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. *AC nº 1133014/SP*. Relator: Desemb. Wilson Zauhy. Terceira Turma. Data da decisão: 06/12/2006. Disponível em <http://www.cjf.jus.br>. Acesso em 18.05.2008.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. *AC nº 200671050083709/RS*. Relator: Desemb. Vilson Darós. Primeira Turma. Data da decisão: 12/03/2008. Disponível em <http://www.cjf.jus.br>. Acesso em 18.05.2008.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. *EDAC nº 384749/01-CE*. Relatora: Desemb. Margarida Cantarelli. Quarta Turma. Data da decisão: 26/02/2008. Disponível em <http://www.cjf.jus.br>. Acesso em 18.05.2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *AgRG no AG 216684/DF*. Relator: Ministro Ari Pargendler, data do julgamento: 16/03/1999. Disponível em: <http://www.stj.gov.br>. Acesso em 19.05.2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *AgRg no Ag 653771 / SP*. Relator: Ministro Francisco Peçanha Martins. Segunda Turma. Data do Julgamento: 05/05/2005. Disponível em: <http://www.stj.gov.br>. Acesso em 18.05.2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *AI em Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 644.736/PE*. Relator: Min. Teori Albino Zavascki. Decisão de 06/06/2007. Disponível em: <http://www.stj.gov.br>. Acesso em 19.05.2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *EREsp 539212 / RS*. Relator Ministro Luiz Fux. Primeira Seção. Data do Julgamento: 08/06/2005. Disponível em <http://www.stj.gov.br>. Acesso em 19.05.2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *EREsp nº 659989*. Relator Ministro José Delgado.

Primeira Seção. Data do Julgamento 09/04/2008. Data da Publicação/Fonte DJ 25.04.2008. Disponível em <http://www.stj.gov.br>. Acesso em 19.05.2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Resp. n° 876216*. Relatora: Ministra Eliana Calmon, data do julgamento: 08/04/2008. Disponível em: <http://www.stj.gov.br>. Acesso em 19.05.2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp 720438 / PE*. Relator: Ministro Castro Meira. Segunda Turma. Data do Julgamento: 26/04/2005.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp 881152*. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Segunda Turma. Data do Julgamento: 03/04/2008. Data da Publicação/Fonte DJ 15.04.2008. Disponível em: <http://www.stj.gov.br>. Acesso em 19.05.2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *AgRg no Resp n° 1011828*. Relator: Ministro José Delgado. 1ª Turma. Data do julgamento: 25/03/2008. Publ. DJ.16/04/2008. Disponível em: <http://www.stj.gov.br>. Acesso em 19.05.2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *RE no Resp n° 856.397 – SP*. Decisão do Ministro Francisco Peçanha Martins. 17/01/2008. Disponível no site: <http://www.stj.gov.br>. Acesso em 02.05..2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADIMC n° 605*. Relator Min. Celso de Mello. DJ 05/03/1993. Disponível em: <http://www.stf.gov.br>. Acesso em 19.05.2008.

CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. *A Lei Complementar n° 118 e a Prescrição da Pretensão de Restituição do Indébito Tributário*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, 117, junho de 2005.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 14ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9ª edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2008

_____. *Prescrição e Decadência em Matéria Tributária – Teoria Geral e Análise da Lei Complementar n° 118/2005*. In: CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Decadência e Prescrição em Direito Tributário*. MP Editora, 2008.

_____; LOBATO, Valter. *Reflexões Sobre o Art. 3º da Lei Complementar 118. Segurança Jurídica e a Boa-Fé como Valores Constitucionais. As Leis Interpretativas no Direito Tributário Brasileiro*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, 117, junho de 2005.

46

CUNHA, Sérgio Sérulo da. *Princípios Constitucionais*. São Paulo: Saraiva, 2006.

DINIZ, Maria Helena. *Teoria Geral do Direito Civil*. 1º volume. São Paulo: Saraiva, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito – *Curso de Direito Tributário* – 21ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

_____ *A questão da lei interpretativa na Lei Complementar nº 118/2005: Prazos para Repetição do Indébito* . *Revista Dialética de Direito Tributário*, 116, maio de 2005

_____ *Uma Introdução ao Estudo do Direito*. São Paulo: Editora Dialética, 2000.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 7ª edição. São Paulo: Editora Dialética, 2007.

PANTOJA, Christiane Rodrigues. *A Inconstitucionalidade da LC 118*. Disponível em: <http://www.fenacon.org.br>. Acesso em 03.05.2008.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 8ª edição. São Paulo: Livraria do Advogado Editora, Porto Alegre, 2006.

PIMENTA, Daniel de Moraes. *STJ Confere Segurança Jurídica ao Ambiente Institucional*. Disponível em: <http://www.bovespa.com.br>. Acesso em 03.05.2008.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *A aplicação da Lei Complementar nº 118/2005 no Tempo: O Problema das Leis Interpretativas no Direito Tributário*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, 116, maio de 2005.

RÁO, Vicente. *O Direito e a Vida dos Direitos*. 5ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999.

SABBAG, Eduardo de Moraes. *Elementos do Direito Tributário*. 9ª edição. São Paulo: Premier Máxima, 2008.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento, Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. In Aires F. Barreto, Eduardo Domingos Bottallo (coords.). *Curso de Iniciação em Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 13ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 1997.

TAVARES, Alexandre Macedo. *Compensação do Indébito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2006.

TEIXEIRA, Fernando; BAETA, Zinia. *STJ Mantém Prazo de Dez Anos*. Disponível em <http://www.ih.com.br>. Acesso em 03.05.2008.