

Interpretação, Aplicação Retroativa e o Princípio da Segurança Jurídica em Face do Artigo 3º da Lei Complementar nº 118/2005.

José Umberto Braccini Bastos
Especialista em Direito Tributário pela UFRGS, Advogado e Membro da FESDT

Resumo: O presente trabalho tem por escopo analisar o artigo 3º da Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005, que dispôs sobre a interpretação que deve ser dada ao inciso I do artigo 168 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), na medida em que seu conteúdo finalístico altera toda uma orientação já firmada pelo Superior Tribunal de Justiça, relativa ao prazo de extinção do crédito tributário, no caso de repetição do indébito de tributo sujeito a lançamento por homologação. Este trabalho também analisa aspectos da sua aplicação retroativa em face do artigo 4º da referida norma e a análise do valor constitucional da segurança jurídica, uma vez que o viés legislativo dá outro rumo ao que vinha se decidindo sobre a contagem do prazo prescricional.

PALAVRA-CHAVE: PRESCRIÇÃO; REPETIÇÃO; INDÉBITO TRIBUTÁRIO; LEI COMPLEMENTAR 118/2005.

Introdução

O ordenamento jurídico-tributário brasileiro assegura aos contribuintes o direito de serem ressarcidos dos valores indevidamente recolhidos aos cofres públicos a título de tributo.

No caso de tributos lançados por homologação, à doutrina e jurisprudência remansosas, lastreadas na chamada "*tese dos cinco mais cinco*" consagrada pelo Superior Tribunal de Justiça, sedimentaram (ou haviam sedimentado) interpretação segundo a qual o contribuinte possuía o direito de pleitear a restituição no prazo de cinco anos a contar da homologação pelo Fisco, que poderia ocorrer expressa ou tacitamente, dentro do prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, na forma disposta no Art. 150, § 4º do CTN. Daí a denominação "*tese dos cinco mais cinco*": cinco anos a contar do fato gerador para o Fisco homologar, expressa ou tacitamente, o lançamento; mais cinco anos a contar da homologação para o contribuinte pleitear a restituição que julgar

devida. Isso porque se considerava consumada a extinção do crédito tributário com a homologação, expressa ou tácita, do lançamento.

Consolidado esse quadro, sobreveio, em 09 de fevereiro de 2005, a Lei Complementar 118/2005, a qual trouxe várias alterações ao Código Tributário Nacional, em especial, o quanto disposto em seus artigos 3º e 4º, cujo teor a seguir se transcreve:

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

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

O Art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005, auto-intitulado interpretativo, veio alterar a exegese doutrinária e jurisprudencial já consolidadas sobre a questão do prazo prescricional para repetição do indébito tributário de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, notadamente em face do entendimento consagrado pelo Superior Tribunal de Justiça, órgão jurisdicional competente para decidir em última instância sobre questões relacionadas à interpretação de lei federal. E o Art. 4º da mesma Lei, reportando-se ao Art. 106, I, do Código Tributário Nacional, determinou a incidência retroativa da interpretação consignada no Art. 3º, de forma a atingir eventos jurídicos consumados antes da sua vigência.

Esse novo quadro legislativo impõe a interpretação sistêmica de conceitos relevantes, dentre os quais o de lei interpretativa, de irretroatividade da lei, de teoria da separação dos poderes, como pressupostos para a decodificação da sistemática atual relativa à prescrição do direito de pleitear repetição de indébito de tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

O objeto do presente trabalho consiste na análise desse novo panorama instituído pelo Art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005 em face de seu caráter interpretativo, acerca da prescrição do direito de pleitear a repetição do indébito dos tributos lançados por homologação, à questão intertemporal relativa à sua aplicabilidade e seu reflexo considerando o entendimento que vinha sendo consolidado sobre a matéria pelo Superior Tribunal de Justiça.

1. Leis interpretativas

1.1 Conteúdo das Leis Interpretativas

Inicialmente, cumpre registrar que a interpretação pode ser dividida em doutrinária, judicial ou autêntica. Partindo-se desse critério, no caso da lei

interpretativa, temos o que se chama de interpretação autêntica, pois o intérprete é o próprio poder que criou a norma interpretada.

Carlos Maximiliano aduz que se denomina interpretação autêntica, quando ela emana do próprio poder que fez o ato cujo sentido e alcance declara¹.

Aliomar Baleeiro leciona que interpretação autêntica é a que resulta do próprio órgão legislativo ou de outro que a legislação do país invista dessas atribuições².

Segundo Luiz Felipe Silveira Difini, *leis interpretativas seriam aquelas destinadas a clarear o significado de lei anterior, sobre cuja interpretação surgiu controvérsias, o que justificaria a denominação de interpretação autêntica, uma vez que realizada pelo mesmo órgão que elaborou a lei.*³

Com efeito, podemos afirmar que a criação de uma lei interpretativa, pressupõe, necessariamente, a existência prévia de uma lei cujo alcance e sentido gera dúvida. Portanto, digamos que, para sanar ou esclarecer o problema que gera conflito, o Poder Legislativo cria uma outra lei, visando interpretar, esclarecer aquilo que não foi bem exposto ou compreendido na lei que se pretende interpretar.

Por óbvio, o que o legislador pretende com a lei interpretativa é realizar o maior grau de segurança e certeza do conteúdo e alcance da lei que se pretende interpretar, pois, como bem observou Vicente Ráo, a aplicação das leis defeituosas comporta e recebe interpretações várias, sendo que “[a] persistência dessa adversidade é prejudicial à segurança das relações e à própria vida do direito⁴.”

Destarte, podemos afirmar que a lei interpretativa não pode e nem é a sua finalidade criar algo novo quanto à lei interpretada, pois, do contrário, ter-se-ia uma outra regra de conduta, deixando de ser um instrumento cujo fim somente pode visar à mera interpretação, ou seja, seus efeitos só podem ser meramente declaratórios⁵.

Consoante afirma Paulo de Barros Carvalho de que “[a]s leis interpretativas exibem um traço bem peculiar, na medida em que não visam à criação de novas regras de conduta para a sociedade, circunscrevendo seus objetivos ao

1. Maximiliano, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 9ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 1979, p. 87.

2. Baleeiro, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 1986, p. 427.

3. DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de Direito Tributário*, São Paulo, 2003, pp. 195-196.

4. RÁO, Vicente. *O Direito e a Vida dos Direitos*. Vol. 1. 3ª ed., Revista dos Tribunais, p. 433.

5. Vicente Ráo (*O Direito e a Vida dos Direitos*. Vol. 1. 3ª ed., Revista dos Tribunais, p. 434) afirma que: “A solução mais prática, apesar das resistências opostas pela doutrina, consiste no uso da interpretação legislativa, também chamada legal ou autêntica, ou seja, a interpretação de uma lei por outra. Os poucos autores que justificam essa forma de interpretação, dizem que, resolvendo o problema da ininteligibilidade do preceito, ela satisfaz a exigência formal da certeza do direito e da uniformização no tratamento jurídico das espécies de fatos idênticos, além de remover disparidades resultantes dos múltiplos significados, que ao preceito ininteligível possam ser atribuídos. E acrescentam que a escolha de uma interpretação determinada pelo legislador, pode ser ditada por um critério de conveniência, em particular por um critério de política legislativa, como unidade ou coerência do sistema, que a aplicação de simples critérios hermenêuticos jamais poderia alcançar.”

esclarecimento de dúvidas levantadas pelos termos da linguagem da lei interpretada, desacompanhadas, portanto, da natureza inovadora, que acompanha a atividade legislativa, retrotraindo ao início da vigência da lei interpretada, explicando com fórmulas elucidativas sua mensagem antes obscura”⁶

Nesse passo, podemos afirmar, como alhures já dito, que a lei interpretativa possui eficácia tão-somente declaratória quanto à lei interpretada, pois não pode ela nada inovar.

1.2. Aplicabilidade

Com relação à aplicabilidade das leis interpretativas, Hugo de Brito Machado se posiciona que *“[a] lei interpretativa, a rigor, é inócua, no sentido de que não constitui regra jurídica nova. Limita-se a expressar de forma clara, usando linguagem mais adequada, regra jurídica já existente na lei anterior. Geralmente adota uma das interpretações possíveis da norma antiga, interpretada, para afastar outras igualmente possíveis e, assim, afastar a incerteza na medida do possível”*.⁷

De qualquer modo, como bem salientou Vivente Ráo, *“nas leis interpretativas há de o intérprete distinguir com rigorosa precisão: a) o que constitui, realmentê, a declaração do sentido de uma lei antiga, e b) o que constitui matéria ou disposição nova, para subordinar esta última parte aos princípios e normas que qualificam e disciplinam o momento da entrada em vigor das leis em geral e suas respectivas conseqüências. O caráter interpretativo de uma norma não resulta de sua denominação; resulta, sim, da natureza do preceito superveniente. Se um preceito novo declara o conteúdo do preceito preexistente, aquele será sempre interpretativo, assim o qualifique, ou não, o legislador”*.⁸

Nesse passo, podemos afirmar que o *“primeiro efeito prático que se tem remonta à pacificação do entendimento em torno da lei interpretada, superando as divergências surgidas com o texto ambíguo ou conflitante da lei interpretada”*.⁹

Citado por Omar Augusto Leite Melo, Rubens Limongi França, em seu livro *A Irretroatividade das Leis e o Direito Adquirido*¹⁰, leciona que:

A nosso ver, basta o fato de ser interpretativa para que não seja exatamente igual à interpretada. Com efeito, é em virtude da obscuridade ou ambigüidade desta que aquela se elabora, tendo por fim, entre dois ou mais caminhos possíveis, fixar a validade de um apenas. Considerando, pois, o fato de modo objetivo, tendo-se em vista o texto do mandamento, a lei interpretativa é, no caso, mais restrita

6. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 16ª ed., São Paulo, Saraiva, 2004, p. 93.

7. Machado, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 27ª ed., Malheiros, 2006, p. 135.

8. RÁO, Vicente. O Direito e a Vida dos Direitos. Vol. 1. 3ª ed., Revista dos Tribunais, p. 437/438.

9. “A LC 118/05 e a Contagem Inicial do Prazo para pleitear a Restituição e Compensação de Indébito Tributário” – Omar Augusto Leite Melo. In: Revista de Dialética de Direito Tributário, vol. 117, pág. 83.

10. FRANÇA, Rubens Limongi. Irretroatividade das Leis e o Direito Adquirido, 5ª ed., São Paulo, Saraiva, 1998, p. 199, apud. A LC 118/05 e a Contagem Inicial do Prazo para pleitear a Restituição e Compensação de Indébito Tributário - Omar Augusto Leite Melo. In: Revista de Dialética de Direito Tributário, vol. 117, pág. 83.

que a interpretada. Por outro lado, pode dar-se o caso de haver tal improbidade de linguagem que não se possa vislumbrar mandamento algum no preceito. Nessa hipótese, a lei interpretativa será sempre mais ampla que o diploma anterior. Portanto, parece que o problema é menos de rigor técnico – impossível na espécie – do que de bom senso, pois o texto interpretador, por sua própria natureza, será sempre diverso do que aquele que visa elucidar.

Todavia, não podemos desmerecer o fato da utilização das chamadas “leis interpretativas” para fins de trazer inovações ao sistema jurídico, em especial, influenciar na alteração de entendimento jurisprudencial já consolidado. A lei interpretativa visa harmonizar as divergências surgidas em face do texto ambíguo ou conflitante da lei interpretada, uma vez que esta é que seria a sua finalidade.

1.3. Admissibilidade em nosso ordenamento jurídico

Um outro ponto que se posta interessante a respeito das leis interpretativas, seria a sua admissibilidade no ordenamento jurídico. Tal indagação surge, na medida em que sua admissão *a priori* poderia implicar na violação ao princípio da separação dos Poderes, inculcado no quanto disposto no artigo 2º da Constituição Federal, uma vez que tal atribuição de interpretar a lei seria tão-somente do Poder Judiciário e não do Poder Legislativo.

Ao admitirmos a hipótese de que é viável a admissibilidade da lei interpretativa, de certa forma estaríamos dando um contorno do viés do controle do parlamento sobre os demais poderes, a similitude do que havia na Constituição de 1824, a qual previa em seu artigo 15, VIII¹¹, expressamente, a competência da Assembléia Geral de fazer e interpretar as leis, vinculando até mesmo o Poder Judiciário.¹²

Carlos Maximiliano também alerta para o fato de que *[a] interpretação autêntica foi outrora a de maior prestígio, talvez a única em certas épocas, sendo que [o] Imperador Justiniano repelia qualquer outra exegese, isto é, a que não procedesse dele próprio*¹³, e que *[e]m França existia o apelo, obrigatório, ao legislador para as dúvidas ocorrentes na prática (référé au législateur), interrompido, para aquele fim, o andamento da causa*. Informa, também, que *[a] Lei de 1º de abril de 1837 aboliu a consulta forçada e restabeleceu a autonomia da magistratura no interpretar e aplicar o Direito*¹⁴.

11. “Essa norma, positivada pelo constitucionalismo monárquico, guardava estrita fidelidade com os postulados rousseauianos de democracia, que atribuíam ao Legislativo – enquanto fonte única de emanção das regras legais no âmbito do Estado – a autoridade, a prerrogativa e a legitimidade para interpretação das leis.” (Excerto do voto do Ministro Celso De Mello na ADIn 605).

12. “A LC 118/05 e a Contagem Inicial do Prazo para pleitear a Restituição e Compensação de Indébito Tributário - Omar Augusto Leite Melo”. In: Revista de Dialética de Direito Tributário, vol. 117, pág. 86.

13. Maximiliano, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 9ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 1979, p. 90.

14. Maximiliano, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 9ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 1979, p. 91.

De qualquer sorte, não obstante as considerações feitas por Carlos Maximiliano sobre a utilização da interpretação autêntica que paulatinamente foi sendo restringida no direito alienígena, o Supremo Tribunal Federal ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 00006053/600 (MC/ADIn 605), tendo como relator o Ministro Celso de Mello, assim se posicionou a respeito das leis interpretativas, *in verbis*:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – MEDIDA PROVISÓRIA DE CARÁTER INTERPRETATIVO – LEIS INTERPRETATIVAS – A QUESTÃO DA INTERPRETAÇÃO DE LEIS DE CONVERSÃO POR MEDIDA PROVISÓRIA – PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE – CARÁTER RELATIVO – LEIS INTERPRETATIVAS E APLICAÇÃO RETROATIVA – REITERAÇÃO DE MEDIDA PROVISÓRIA SOBRE A MATÉRIA APRECIADA E REJEITADA PELO CONGRESSO NACIONAL – PLAUSIBILIDADE JURÍDICA – AUSÊNCIA DE “PERICULUM IN MORA”- INDEFERIMENTO DA CAUTELAR. - É plausível, em face do ordenamento constitucional brasileiro, o reconhecimento da admissibilidade das leis interpretativas, que configuram instrumento juridicamente idôneo de veiculação da denominada interpretação autêntica. - As leis interpretativas – desde que reconhecida a sua existência em nosso sistema de direito positivo – não traduzem usurpação das atribuições do Judiciário e, em consequência, não ofendem o postulado fundamental da divisão funcional do poder. - Mesmo as leis interpretativas expõem-se ao exame e à interpretação dos juízes e tribunais. Não se revelam, assim, espécies normativas imunes ao controle jurisdicional.- A questão da interpretação de leis de conversão por medida provisória editada pelo Presidente da República.- O princípio da irretroatividade somente condiciona a atividade jurídica do Estado nas hipóteses expressamente previstas pela Constituição, em ordem a inibir a ação do Poder Público eventualmente configuradora de restrição gravosa (a) ao “status libertatis” da pessoa (CF, art. 5º, XL), (b) ao “status subjetivis” do contribuinte em matéria tributária (CF, art. 150, III, “a”) e (c) à segurança jurídica no domínio das relações sociais (CF, art. 5º, XXXVI).- Na medida em que a retroprojeção normativa da lei não gere e nem produza os gravames referidos, nada impede que o Estado edite e prescreva atos normativos com efeito retroativo.- As leis, em face do caráter prospectivo de que se revestem, devem, ordinariamente, dispor para o futuro. O sistema jurídico-constitucional brasileiro, contudo, não assentou, como postulado absoluto, incondicional e inderrogável, o princípio da irretroatividade. - A questão da retroatividade das leis interpretativas.

Do voto do Ministro Relator, extraem-se os seguintes excertos:

A primeira questão a apreciar envolve a análise do tema concernente à admissibilidade, em nosso sistema jurídico, dos atos estatais interpretativos, enquanto instrumentos de veiculação da denominada interpretação autêntica. Partilho da compreensão de que não constitui função institucional do Poder Legislativo a prerrogativa de interpretar as leis. Não questiono tratar-se de atividade anômala e virtualmente estranha à tipicidade das atribuições político-

jurídicas dos órgãos incumbidos de legislar. Tenho presente, até, a posição daqueles que sustentam, no rigor dos princípios, a inexistência da figura das denominadas leis interpretativas. Para os que assim analisam o fenômeno e a dinâmica das relações institucionais entre os Poderes do Estado, “A uma lei não é dado interpretar uma outra lei” (ROQUE ANTONIO CARRAZZA, “Curso de Direito Constitucional Tributário”, p. 176, 2ª ed., 1991, RT), pois “A lei é o direito objetivo e inova inauguralmente a ordem jurídica”. A função de interpretar as leis, nessa perspectiva, corresponde aos que as aplicam, notadamente ao Poder Judiciário, e não aos que as criam e produzem. Não obstante as razões desse entendimento, não vejo como desacolher, em princípio, a possibilidade jurídico-constitucional de o Estado, mediante atos normativos próprios, veicular o sentido interpretativo das leis que ele mesmo editou. As leis interpretativas constituem, na realidade, espécies jurídicas a que a doutrina e o nosso direito positivo aludem e não permanecem indiferentes. Disso é exemplo o que dispõe o art. 106, nº I, do Código Tributário Nacional, que a elas se refere, expressamente. A norma jurídica – todos o sabemos – nada mais é, na expressão do seu sentido e conteúdo, do que a sua própria interpretação. Daí, a observação lapidar do eminente Prof. MIGUEL REALE, para quem a lei é a sua interpretação. [...] As leis interpretativas – não obstante o caráter extraordinário que ostentam – constituem, naquilo que concerne à fixação do sentido das normas editadas pelo Poder Legislativo, o instrumento juridicamente idôneo à concretização da interpretação autêntica. [...] Mesmo que se negue à interpretação autêntica o caráter de verdadeira interpretação normativa, não se pode desconhecer 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. [...] No plano da divisão funcional do poder – e do sistema de “checks and balances” consagrado pelo ordenamento constitucional brasileiro – incumbe ao Poder Judiciário a típica e preponderante função de, ao resolver as controvérsias, aplicar as leis, interpretando-as. Isso não significa, porém, que a interpretação das leis constitua atribuição exclusiva dos juízes e tribunais, que não detêm, no âmbito da comunidade estatal, o monopólio da definição do sentido e da extensão das normas legais, muito embora só a seus atos decisórios se reconheça – como atributo essencial da jurisdição – o caráter de definitividade, qualificador, na concreta resolução do litígio, do “final enforcing power” que assumem as manifestações do Poder Judiciário. Na realidade, o desempenho da função interpretativa pelos Poderes Executivo e Legislativo, muito embora em caráter atípico, não se revela incompatível com o postulado da divisão funcional do poder, cuja compreensão supõe o reconhecimento, no plano da organização estatal, da inexistência de atividades político-jurídicas monopolizadas por qualquer dos órgãos da soberania nacional. O fenômeno jurídico das leis interpretativas, não obstante traduza uma anômala manifestação do órgão legislativo, não as torna imunes – e daí 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 jurídicas, expõem-se, como tais, ao domínio da atividade preponderantemente reservada aos órgãos do Poder Judiciário. Reconhecida, desse modo, a admissibilidade, em nosso sistema de direito positivo, das denominadas leis interpretativas, [...]

Como pode se observar do julgamento da ADin nº 605, o Supremo Tribunal Federal reconhece a admissibilidade das leis interpretativas no ordenamento jurídico, bem como entendeu que não se pode excluí-las da possibilidade de análise jurisdicional, uma vez que, em se tratando de normas jurídicas, como tais se expõem à atividade reservada ao Poder Judiciário em atendimento ao artigo 5º, inciso XXXV¹⁵ da Constituição Federal. Portanto, se alguém se sentir prejudicado em face da lei interpretativa, sob a alegação de que ela não trouxe o esclarecimento pretendido, mas sim inovou onde não deveria ter inovado, o Poder Judiciário poderá ser acionado para apreciar a lesão ou a ameaça a direito.

2. Os artigos 3º e 4º da lei complementar 118/2005

2.1 Conteúdo dos dispositivos Legais

Ultrapassadas as considerações sobre as leis interpretativas, quanto ao conteúdo, utilidade e admissibilidade no ordenamento jurídico, resta agora analisar se o artigo 3º da Lei Complementar 118/05 contém, efetivamente, a natureza de uma lei interpretativa e se deve ser aceito o efeito retroativo pretendido pelo artigo 4º da referida lei, os quais a seguir são, novamente, transcritos:

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

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

Primeiramente, merece ser feita uma análise da eventual ambigüidade que a referida lei complementar visou esclarecer e se seu conteúdo finalístico consegue expressar de forma clara, usando linguagem mais adequada, regra jurídica já existente na lei anterior, qual seja, a norma que se refere ao início da contagem do prazo de cinco anos para se pleitear a restituição ou compensação de valores pagos indevidamente ou a maior, a título de tributo sujeito ao lançamento por homologação, envolvendo os artigos 150, § 1º e 4º e 168, inciso I, ambos do

15. “XXXV – a lei não excluíra da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de lesão”.

Código Tributário Nacional.

Portanto, duas interpretações distintas surgiram em relação ao marco inicial da contagem do referido prazo. Uma é no sentido de que o prazo se inicia com a homologação expressa ou tácita do pagamento antecipado indevidamente ou a maior, uma vez que o inciso I do artigo 168 do CTN prevê que “o direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da extinção do crédito tributário”, sendo que esta extinção, consoante o artigo 150, §1º e 4º c/c o artigo 156, VI, não se opera com o mero pagamento, mas sim com a ulterior homologação expressa ou tácita. A outra, desenvolvida pelos Fiscos, não albergada pela jurisprudência, procurou(rá) reduzir o prazo para cinco anos, contados a partir da data em que se efetivou o pagamento indevido ou a maior, isto é, deveriam e devem ser desprezados os cinco anos levados para a ocorrência da chamada homologação tácita. Neste caso, a extinção do crédito tributário, nos tributos sujeitos a homologação, dar-se-á no momento do pagamento antecipado, atribuindo eficácia meramente declaratória à homologação, levando-se em consideração tão-somente a primeira parte do inciso VII do artigo 156 do CTN¹⁶.

Com efeito, tal entendimento é adotado pelo artigo 3º da Lei Complementar 118/2005.

De qualquer sorte, a primeira tese é perfeitamente sustentável, conforme a seguir delineado.

2.2. Da repetição do indébito de tributos sujeitos ao lançamento por homologação e a tese dos “cinco mais cinco”

Dispõe o art. 165, inciso I, do Código Tributário Nacional, que:

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

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

Por sua vez, o art. 168 do referido código, estabelece o prazo para que o contribuinte pleiteie referida restituição, *in ipsi litteris*:

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

16 Osmar Augusto Leite Melo. A LC 118/2005 e a Contagem Inicial do Prazo para pleitear a Restituição e Compensação do Indébito Tributário. In: Revista Dialética de Direito Tributário. nº 117, p. 89/91.

I – nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da data de extinção do crédito tributário; [...]

Portanto, o “direito de pleitear a restituição” de tributos pagos espontaneamente ou “a maior” em face da legislação tributária aplicável “*extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados: [...] I – [...] da data da extinção do crédito tributário*” (art. 165, I, c/c art. 168, I do CTN).

Já os incisos do art. 156 elencam as hipóteses de extinção do crédito tributário, sendo que apenas dois deles interessam ao deslinde da questão em análise, nomeadamente o I e o VII:

“Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I – O pagamento; [...]

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

Conforme pode se observar, o inciso I define o momento da extinção do crédito tributário referente aos tributos lançados de ofício, enquanto que o inciso VII, de seu turno, define-o quanto aos tributos lançados por homologação, como se denota do art. 150 do CTN, citado pelo referido inciso VII, que traz o seu regramento, nos seguintes termos, *in verbis*:

Art. 150. O lançamento por homologação que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

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

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer dos atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou terceiro, visando a extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo devedor porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar o 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 comprovado a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Destarte, nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação o pagamento, por si só, não extingue o crédito, mas apenas “o pagamento

antecipado e a homologação do lançamento, nos termos do disposto no art. 150 e seus §1º e 4º têm o condão de extingui-lo (art. 156, VII, CTN).

Portanto, o que se tem é que a homologação é condição fundamental para que ocorra a extinção do crédito tributário, a qual se dará juntamente (“e”) com o pagamento, a não ser que incida outra causa de extinção do crédito que não a prevista no inciso I que trata dos tributos lançados de ofício.

Assim, se não houve homologação expressa, expirado o prazo de 5 (cinco) anos “sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário” (art. 150, §4º, do CTN), conferindo ao contribuinte que tenha pago espontaneamente tributo indevido ou a maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido (art. 165, I, do CTN), ter-se-á o prazo de 10 (dez) anos a contar da ocorrência do fato gerador para que este pleiteie a sua restituição.

Com efeito, necessários destacar a importância dos requisitos legais, para se chegar a tal conclusão, uma vez que eles estão ligados por uma conjunção aditiva, o que demonstra que a lei exige a ocorrência concomitante do pagamento e da homologação para que aconteça a extinção do crédito tributário nos casos em que seu lançamento seja efetuado de acordo com o art. 150 do CTN.

Destarte, na falta de qualquer um deles, não há condições de ocorrer à extinção do crédito, uma vez que a disposição legal é clara ao afirmar a necessidade do acontecimento simultâneo do pagamento e da homologação.

Em que pesem sustentações contrárias, não há exegese possível que consiga afastar essa compreensão do inciso VII do artigo 156, pois se o legislador não usou da melhor técnica ao se referir a uma condição resolutória no §1º do art. 150, e a uma suposta extinção provisória do crédito tributário neste dispositivo e a outra – esta definitiva –, no §4º, inarredavelmente não titubeou sobre a questão ao exigir (no inciso VII, do art. 156) que, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação (art. 150, §1º e 4º), para que se opere a extinção do crédito tributário a eles referente, devem se verificar duas condições, o pagamento antecipado e a homologação do lançamento.

Sacha Calmon Navarro Coelho leciona a respeito do lançamento por homologação em face do quanto disposto no art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional, o seguinte:

Como a Fazenda Pública nunca homologa expressamente, considera-se extinto o crédito tributário cinco anos após ocorrido o seu fato gerador (homologação tácita). Assim sendo, o prazo de cinco anos para exercer o direito de pedir a restituição tem como dies a quo justamente o dies ad quem da Fazenda Pública para homologar o crédito restituendo. O Superior Tribunal de Justiça tem corroborado a doutrina ora exposta, com extrema coerência e espírito sistemático. No Recurso Especial nº 121.317-PR, DJU de 01.10.1997, está dito, com o nome de prescrição da ação, que o direito de pleitear em juízo a repetição

caduca em 10 anos nos tributos sujeito a homologação do pagamento¹⁷.

Assim, a doutrina apoiada em entendimento que vinha sendo adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, apontava (até então), como critério para cálculo do prazo prescricional das ações de repetição de indébito, a tese dos “cinco mais cinco anos”, pois se partia da premissa de que a extinção do crédito tributário só se daria quando da homologação do lançamento, fosse ela tácita ou expressa. Como o prazo para homologação é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme artigo 150, parágrafo 4º do Código Tributário Nacional, no caso da homologação tácita, somente após o decurso dos cinco anos se iniciaria o prazo prescricional para a postulação da restituição do valor indevidamente recolhido.

O primeiro julgamento do Superior Tribunal de Justiça, que veio sinalizar tal entendimento, se deu quando do julgamento do Recurso Especial 44221/PR, que teve como Relator o Ministro Antônio de Pádua Ribeiro¹⁸, em 04/05/1994, cujo trecho ora se transcreve:

O tributo, a que se denominou empréstimo compulsório, está sujeito a lançamento por homologação, não se podendo falar antes desta em crédito tributário e pagamento que o extingue. Não tendo ocorrido homologação expressa, a decadência do direito de pleitear a restituição só ocorrerá após o transcurso do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, acrescido de mais cinco anos, contados daquela data em que se deu a homologação tácita. (RESP. 44.221/PR, Rel. MIN. Antônio de Pádua Ribeiro, 2º Turma, j. 04/05/1994, DJ 23/05/1994. Ementa com redação retificada por embargos de declaração julgados em 31/08/1994, DJ 19/09/1994).

No mesmo sentido o EDcl no RESP 624.358/PE e RESP 551.085/CE.

Contudo, a Lei Complementar nº 118, de 09 de fevereiro de 2005, visando alterar esse regime jurídico, dispôs, em seu art. 3º que para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 do 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 seu art. 150. O que ocorre é que o art. 3º da LC nº 118/05 está reduzindo o prazo prescricional para repetição de indébito, que seria de 10 (dez) anos, para 5 (cinco) anos, contrariando entendimento que vinha sendo consolidado.

O Superior Tribunal de Justiça, após a publicação da Lei Complementar nº 116/2005, “*reviu*” a questão da tese dos *cinco mais cinco* para a definição do termo *a quo* do prazo prescricional das ações de repetição e compensação do indébito tributário, se posicionando da seguinte forma:

17 NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 6ªed., Forense, p. 711.

18 SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 44-221-4 -PR (94.0004856-4). Segunda Turma. Rel. Min. Antônio de Pádua Ribeiro J. 04/05/1994. DJ: 23/05/1994. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>>.

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. TESE DOS CINCO MAIS CINCO. LEI COMPLEMENTAR 118, DE 09 DE FEVEREIRO DE 2005. JURISPRUDÊNCIA DA PRIMEIRA SEÇÃO. TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - ADMINISTRADORES, AUTÔNOMOS E AVULSOS - LEIS 7.787/89 (ART. 3º, I) E 8.212/91 (ART. 22, I) - INCONSTITUCIONALIDADE - COMPENSAÇÃO - CONTRIBUIÇÃO SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS - LIMITES PERCENTUAIS - LEIS Nº 9.032/95 E 9.129/95 - INAPLICAÇÃO. CORREÇÃO MONETÁRIA. JUROS MORATORIOS. SELIC 1. A Primeira Seção re consolidou a jurisprudência desta Corte acerca da cognominada tese dos cinco mais cinco para a definição do termo a quo do prazo prescricional das ações de repetição/compensação de valores indevidamente recolhidos a título de tributo sujeito a lançamento por homologação, desde que ajuizadas até 09 de junho de 2005 (REsp n.º 327.043/DF, Rel. Min. João Otávio de Noronha, julgado em 27/04/2005). 2. Deveras, naquela ocasião restou assente que: "... a Lei Complementar 118, de 09 de fevereiro de 2005, aplica-se, tão somente, aos fatos geradores pretéritos ainda não submetidos ao crivo judicial, pelo que o novo regramento não é retroativo mercê de interpretativo. É que toda lei interpretativa, como toda lei, não pode retroagir. Outrossim, as lições de outrora coadunam-se com as novas conquistas constitucionais, notadamente a segurança jurídica da qual é corolário a vedação à denominada 'surpresa fiscal'. Na lúcida percepção dos doutrinadores, 'em todas essas normas, a Constituição Federal dá uma nota de previsibilidade e de proteção de expectativas legitimamente constituídas e que, por isso mesmo, não podem ser frustradas pelo exercício da atividade estatal.' (Humberto Ávila in Sistema Constitucional Tributário, 2004, pág. 295 a 300)". (Voto-vista proferido por este relator nos autos dos REsp n.º 327.043/DF) 3. Conseqüentemente, o prazo prescricional para a repetição ou compensação dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, nas demandas ajuizadas até 09 de junho de 2005, começa a fluir decorridos 05 (cinco) anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio computado desde o termo final do prazo atribuído ao Fisco para verificar o quantum devido a título de tributo. 4. A Primeira Turma deste Sodalício deixou assente que "esta Corte de Justiça não é competente para se manifestar sobre suposta violação a dispositivo constitucional, sequer a título de prequestionamento. Não havendo declaração de inconstitucionalidade de dispositivo legal na decisão agravada, inviável é a observância da reserva de plenário, prevista no art. 97 da Constituição Federal." (AgRg no REsp n.º 354.135/PR, Primeira Turma, Rel. Min. Denise Arruda, DJ de 29/11/2004). 5. Agravo regimental desprovido.¹⁹ (nossos grifos)

Portanto, as decisões do Superior Tribunal de Justiça se orientam no sentido de

19 SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AgRg no Agravo de Instrumento n.º 723.499 - SP (20050017961-9). Primeira Turma. Rel. Min. LUIZ FUX. J. 20/04/2006. DJ: 22/05/2006. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>> Documento: 622248.

que, a *tese dos cinco mais cinco*, para a definição do termo *a quo* do prazo prescricional das ações de repetição/compensação de valores indevidamente recolhidos a título de tributo sujeito a lançamento por homologação, será acolhida para aquelas ações que foram (ou haviam sido) ajuizadas pelo contribuinte até 09 de junho de 2005.

2.3. Da aplicação retroativa do conteúdo do artigo 3º da Lei Complementar 118/2005 em face da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

O art. 4º da mesma lei determina que, *in verbis*:

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

O art. 106, I, do CTN, dispõe sobre a aplicação da legislação tributária a ato ou fato pretérito nos seguintes moldes:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; [...]

Assim, o legislador ao aprovar a Lei Complementar nº 118/05, além de ter reduzido o prazo que o Superior Tribunal de Justiça já havia assegurado em favor dos contribuintes – mediante a simples e fiel aplicação do CTN, como já demonstrado –, pretendeu atribuir à pretensa interpretação que esta conferiu ao art. 168, I, do CTN, efeito retroativo.

Segundo Luciano Amaro,

o "Poder Legislativo, travestido de 'intérprete', diz exatamente o que o Poder Judiciário diria, à vista da anterior (e nessa hipótese, a lei 'interpretativa' é ociosa) ou não (e, nesta alternativa, a lei 'interpretativa, está inovando o direito, não pode retroagir. Se a lei 'interpretativa, modifica o direito pretérito, é defeso ao juiz abandonar a exegese da lei velha, que lhe seja ditada pelos princípios da hermenêutica, para sentenciar de acordo com a 'interpretação' pretendida pela nova lei, sob pena de consagrar usurpação inconstitucional das legítimas atribuições do Poder Judiciário, ou de, com o mesmo vício de inconstitucionalidade, acolher da lei nova"²⁰.(grifos no original)

Referido doutrinador refere que, ao tratar à questão da retroatividade, o Código Tributário Nacional

20 Luciano Amaro. As chamadas leis interpretativas. RDT, nº 45, p.231.

“imaginou ser possível abrir a possibilidade de retroação das leis ditas interpretativas, a pretexto de que, tratando-se de ‘interpretação autêntica’(ditada pelo legislador), a lei nova ‘apenas’ objetivaria ‘aclarar’ o sentido da lei anterior, devendo, por essas razões, aplicar-se o preceito interpretativo retroativamente, desde o momento em que principiou a vigorar a lei interpretada. Nessa linha, diz o Código que a lei se aplica a ato ou fato pretérito, em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados (art.106, I). Por conseguinte, uma lei interpretativa retroagiria ‘sempre’(“em qualquer caso”, diz o CTN), exceto para ensejar punição pelo descumprimento do preceito interpretado (ressalva o mesmo dispositivo). Segundo o equivocado preceito do Código, mesmo a incidência de tributo ‘aclarado’ pela lei nova retroagiria à data de vigência da lei velha. A lei nova, tal qual o parecer do jurista, ou sentença do juiz, voltaria no tempo para dizer, em relação ao fato passado, qual o direito aplicável (ou como se aplicar o direito da época), inclusive para dispor, a ocorrência concreta desse fato, desde a vigência dessa lei, sujeita ao tributo criado”²¹.

Para Aliomar Baleeiro a lei que interpreta outra deve ser retroativa por definição no sentido que lhe espanca as obscuridades e ambigüidades, mas se contaminará de inconstitucionalidade se, em matéria fiscal, *“criar tributos, penas, ônus ou vexames que não resultavam expressa ou implicitamente do texto interpretado”*²².

Com relação à retroatividade das leis, CELSO BASTOS registra que:

...nas constituições de 1824 e 1891, nos seus art., respectivamente, 179, III, e 11, III, nota-se a preocupação do constituinte em fulminar a utilização retroativa da lei. E se não remontamos a períodos históricos anteriores a 1824 é porque nos parece ser dispensável uma fundamentação em autores muito mais antigos. Se tal tarefa fosse de mister para este trabalho, não teríamos dúvida em reportar-nos à própria época clássica, onde iríamos encontrar traços de tutela a esse princípio nas longínquas Constituições de Teodósio e Valentiano. A partir de 1934 a matéria sofreu uma relativa alteração. Abandonando-se a condenação incondicionada e absoluta da irretroatividade das leis e passa-se a cristalizar sob o manto tutelar da irretroatividade as situações jurídicas qualificáveis como: coisa julgada, ato jurídico perfeito e direito adquirido.²³

Nesse passo, o Superior Tribunal de Justiça vem apreciando a questão da retroatividade da Lei Complementar nº 118/2005, entendendo que ela não é cabível, pois o artigo 4º, segunda parte, da LC 118/2005, que determina a

21 AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. Saraiva. 2005. p. 201.

22 Baleeiro, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 10ªed. Rio de Janeiro, Forense, 1986, p. 427.

23 BASTOS, Celso. Comentários à Constituição do Brasil. 2º vol., p. 184/185, Saraiva, 1989.

aplicação retroativa do seu art. 3º, para alcançar inclusive fatos passados, ofende o princípio constitucional da autonomia e independência dos poderes (CF, art. 2º) e o da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (CF, art. 5º, XXXVI), consoante pode se observar da decisão no Agravo de Instrumento nº 633.462 - SP (20040142989-0)²⁴.

Portanto, o artigo 4º da Lei Complementar 118/2005, ao pretender a aplicação do quanto previsto em seu artigo 3º a fatos pretéritos, ofende 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, o princípio da irretroatividade da lei e da segurança jurídica.

3. Críticas ao conteúdo finalístico do artigo 3º da lei complementar 118/2005 e as decisões sobre a matéria em face da atual jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça

O comando interpretativo do artigo 3º da Lei Complementar 118/2005 visa alterar um quadro normativo que anteriormente vinha se consolidando sobre a prescrição em matéria de repetição do indébito e/ou compensação de tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Nesse passo, há de ser tratado como lei nova, com todas as conseqüências inerentes a tanto, inclusive a eficácia prospectiva. Portanto, embora declare o

24 TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. ORIENTAÇÃO FIRMADA PELA 1ª SEÇÃO DO STJ, NA APRECIACÃO DO ERESP 435.835/SC. LC 118/2005: NATUREZA MODIFICATIVA (E NÃO SIMPLEMENTE INTERPRETATIVA) DO SEU ARTIGO 3º. INCONSTITUCIONALIDADE DO SEU ART. 4º, NA PARTE QUE DETERMINA A APLICAÇÃO RETROATIVA. ENTENDIMENTO CONSIGNADO NO VOTO DO ERESP 327.043/DF. 1.A 1ª Seção do STJ, no julgamento do ERESP 435.835/SC, Rel. p/o acórdão Min. José Delgado, sessão de 24.03.2004, consagrou o entendimento segundo o qual o prazo prescricional para pleitear a restituição de tributos sujeitos a lançamento por homologação é de cinco anos, contados da data da homologação do lançamento, que, se for tácita, ocorre após cinco anos da realização do fato gerador — sendo irrelevante, para fins de cômputo do prazo prescricional, a causa do indébito. Adota-se o entendimento firmado pela Seção, com ressalva do ponto de vista pessoal, no sentido da subordinação do termo a quo do prazo ao universal princípio da actio nata (voto-vista proferido nos autos do ERESP 423.994/SC, 1ª Seção, Min. Peçanha Martins, sessão de 08.10.2003).2. O art. 3º da LC 118/2005, a pretexto de interpretar os art. 150, § 1º, 160, I, do CTN, 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. Portanto, 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. 3. O artigo 4º, segunda parte, da LC 118/2005, que determina a aplicação retroativa do seu art. 3º, para alcançar inclusive fatos passados, ofende o princípio constitucional da autonomia e independência dos poderes (CF, art. 2º) e o da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (CF, art. 5º, XXXVI). Ressalva, no particular, do ponto de vista pessoal do relator, no sentido de que cumpre ao órgão fracionário do STJ suscitar o incidente de inconstitucionalidade perante a Corte Especial, nos termos do art. 97 da CF. 4. Agravo regimental a que se nega provimento. (nossos grifos) SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AgRg no Agravo de Instrumento nº 633.462 - SP (20040142989-0). Primeira Turma. Rel. Min. Teori Albino Zavascki. J. 17/03/2005. DJ: 04/04/2005. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>> Documento: 534685.

Legislador à natureza interpretativa do artigo 3º, este na verdade cria direito novo, condicionando-se sua análise não somente a eficácia do referido dispositivo legal à observância da *vacatio legis*, mas, de igual modo, a de ter em conta sua aplicabilidade em face dos fatos geradores ocorridos após o advento da lei. O que se quer registrar, antes que se proceda a crítica proposta, que isso não importa em que se reconheça o direito adquirido a determinado prazo para o exercício de um direito, já que é cediço inexistir direito adquirido a regime jurídico de institutos jurídicos.

Entretanto, se de um lado a aplicação da nova regra a fatos passados importa na retroatividade da lei nova, a qual foi afastada em razão do entendimento que vem adotando o Superior Tribunal de Justiça, de outro implicaria na vulneração do princípio da segurança jurídica, diante das legítimas expectativas despertadas no contribuinte, decorrentes de uma interpretação consolidada a respeito da tese dos “cinco mais cinco” adotada durante uma década em face das decisões tomadas pelo STJ, haja vista que a mudança radical na aplicação do instituto jurídico da prescrição tributária certamente importaria em profundo gravame à segurança jurídica.

O art. 3º, da Lei Complementar nº 118/05 intenta, na realidade, reformar o entendimento já pacificado no egrégio Superior Tribunal de Justiça, conforme se colhe, por exemplo, do julgamento exarado pela colenda Segunda Turma, nos autos do Recurso Especial nº 447.548/SC, relatado pelo eminente Ministro Castro Meira²⁵. Nesse acórdão, restou assentado que o prazo para a repetição de indébito é de cinco anos, contados da homologação expressa ou tácita do pagamento, podendo o prazo total chegar, conseqüentemente, há dez anos, caso a homologação seja tácita, na forma do art. 150, § 4º, do CTN.

Em comentário ao dispositivo sob foco (art. 3º, da LC 118/2005), Paulo Penteado de Faria Silva Neto²⁶ recomenda a sua exclusão do sistema jurídico, por se tratar de norma com falso caráter interpretativo:

[..] Normas de feitio falsamente “interpretativo” expedidas pelo Legislativo, como a comentada, deveriam ser repelidas pelo Judiciário, tendo em vista ferirem o princípio constitucional da separação dos poderes. Afinal, o legislador pretendeu inovar o sistema jurídico por meio do condicionamento do intérprete a uma exegese diversa, em sentido e alcance, da que havia sido conferida pelo próprio Poder Judiciário.

O que se tem é uma lei que, se for adotada como interpretativa, o alcance de seu conteúdo finalístico vem modificar a exegese que vinha sendo adotada pelo

25 SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 447.548 -SP (2002/0087792-0). Segunda Turma. Rel. Min. Castro Meira. J. 17/03/2005. DJ: 30/05/2005. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>> Documento: 534506.

26 SILVA NETO, Paulo Penteado de Faria. Ponto para o governo: Novos prazos do Código Tributário só favorecem o Fisco. In: Revista Consultor Jurídico. Disponível em: <http://conjur.estadao.com.br/static/text/36407,1>.

Poder Judiciário, detentor único da prerrogativa de aplicar a lei em última análise²⁷, significando violação à segurança jurídica um dos pressupostos do Estado de Direito.

3.1 Princípio da segurança jurídica e modificação de orientação jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça.

Estado de Direito, em certo aspecto, significa a previsibilidade das ações do Estado; boa-fé no trato dos cidadãos-contribuintes de forma segura, pressupondo previsão, certeza do direito²⁸. Podemos afirmar que o valor da segurança jurídica é também uma consequência e uma das premissas do Estado de Direito.

Consoante leciona Humberto Ávila, seria o princípio da segurança jurídica construído de duas formas, quais sejam:

[e]m primeiro lugar, pela interpretação dedutiva do princípio maior do Estado de Direito (art. 1º); [e]m segundo lugar, pela interpretação indutiva de outras regras constitucionais, nomeadamente as de proteção do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (art. 5º, XXXVI) e das regras da legalidade (art. 5º, II, e art. 150, I), da irretroatividade (art. 150, III, "a") e da anterioridade (art. 150, III, "b")²⁹, todos da Constituição Federal de 1988.

Afirma, referido doutrinador, que a segurança jurídica na perspectiva da espécie normativa, teria ela uma dimensão normativa preponderante ou sentido normativo direto de princípio, uma vez que busca estabelecer e teria o dever como tal de atingir *"um ideal de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade na atuação do Poder Público³⁰"*. Já no que tange a perspectiva de sua dimensão enquanto limitação ao poder de tributar, entende que a segurança jurídica se qualificaria *"...quanto ao nível em que se situa, caracteriza-se como uma limitação de primeiro grau, porquanto se encontra no âmbito das normas que serão objeto de aplicação, devendo enfatizar-se, ainda, que atua sobre outras normas, podendo por isso mesmo, ser qualificada como sobreprincípio; quanto ao objeto, qualifica-se como uma limitação positiva, porquanto impõe a adoção, pelo Poder Público, das condutas necessárias para a garantia ou manutenção dos ideais de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade normativa; quanto à forma, revela-se como uma limitação implícita material, na medida em que, sobre ser uma implicação do sobreprincípio do Estado de Direito (art.1º), embora alguns o vejam expressamente na Constituição (art. 5º, caput), impõe ao*

27 Roque Antonio Carrazza leciona: "A uma lei não é dado interpretar outra lei. A lei é o direito objetivo e inova inauguralmente a ordem jurídica. A função de interpretar lei 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". (Princípios Constitucionais e Competência Tributária, São Paulo, RT, 1986, p117).

28 Lúcia Valle Figueiredo informa que "[o] princípio da certeza do direito, e de conseguinte, o da segurança jurídica é o vetor dos vetores. É princípio constitucional de carga valorativa. De transcendental importância ao Estado de Direito". (Princípios de Proteção ao Contribuinte: Princípio da Segurança Jurídica, RDT nº 47, p. 56).

29 Ávila, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 1ª edição. São Paulo. Ed. Saraiva, 2004, p. 295.

30 Ávila, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 1ª edição. São Paulo. Ed. Saraiva, 2004, p. 295.

*Poder Público a adoção de comportamentos necessários à preservação ou busca dos ideais de estabilidade e previsibilidade normativa*³¹.

Com relação ao seu conteúdo, pode ser representada a partir de duas perspectivas, ao afirmar que “[e]m primeiro lugar, os cidadãos devem saber de antemão quais normas jurídicas são vigentes, o que é possível apenas se elas estão em vigor ‘antes’ que os fatos por elas regulamentados sejam concretizados (irretroativamente), e se os cidadãos dispuserem da possibilidade de conhecer ‘mais cedo’ o conteúdo das leis (anterioridade). A idéia diretiva obtida a partir dessas normas pode ser denominada de “dimensão formal-temporal da segurança jurídica”, que pode ser descrita sem consideração ao conteúdo da lei. Nesse sentido, a segurança jurídica diz respeito à possibilidade do “cálculo prévio” independente do conteúdo da lei. Em segundo lugar, a exigência de determinação demanda uma “certa medida” de compreensibilidade, clareza, calculabilidade e controlabilidade conteudísticas para os destinatários da regulação³²”.

Humberto Ávila, citando WEINBERGER³³, informa a compreensão desse autor a respeito do conteúdo de segurança jurídica:

O ordenamento jurídico deve providenciar a segurança jurídica, que consiste em que a) sejam determináveis os deveres e os direitos que temos, b) cada qual possa contar com uma proteção eficaz dos seus direitos pelo ordenamento jurídico, e c) o teor das decisões jurídicas seja previsível em elevado grau.

Portanto, o Poder Judiciário é o único poder de Estado *com competência para assegurar uma unidade coerente do ordenamento jurídico, por meio de critério conteudísticos de aferição de uma sociedade pluralista, mesmo que esses critérios conteudísticos de aferição estejam situados inicialmente num elevado nível de abstração*³⁴”.

James Marins disserta sobre segurança jurídica em matéria tributária que

“[s]egurança material consistente na plena previsibilidade das regras de tributação, o que se logra tão-somente através da observância formal e material da reserva absoluta de lei, do princípio da estrita legalidade que se desdobra na tipicidade em matéria tributária (art. 150 e seus diversos parágrafos e incisos, da CF/88). Segurança formal que se expressa no modus operandi administrativo revelado pelo procedimento de fiscalização e lançamento. Segurança processual revelada pela

31 Ávila, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 1ª edição. São Paulo. Ed. Saraiva, 2004, p. 295.

32 Ávila, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 1ª edição. São Paulo. Ed. Saraiva, 2004, p. 296/297.

33 WEINBERGER, Ota. Norm und Institution. Eine Einführung in die Theorie des Rechts. Viena; Mo-gúncia, 1988, p. 38, apud ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 1ª edição. São Paulo. Ed. Saraiva, 2004, p. 299.

34 Ávila, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 1ª edição. São Paulo. Ed. Saraiva, 2004, p. 557.

qualidade do procedural due process of law que baliza a atuação dos julgadores administrativos e judiciais para a lide fiscal (art. 5º, diversos incisos, da CF/88)³⁵."

O princípio da segurança jurídica revela a necessidade do sistema ofertar segurança ao indivíduo na busca do seu direito, harmonizando no seio social um sentimento de previsibilidade quanto aos instrumentais jurídicos.

Pode-se pautar o primado da segurança jurídica em dois aspectos, quais sejam, a necessidade de se resguardar o passado através da irretroatividade, e o de estabelecer-se no futuro, através da aplicação dos princípios e regras adequadas à solução dos problemas jurídicos, a necessária efetividade deste sobreprincípio (e/ou princípio) que, segundo a doutrina, também é implícito ao sistema.

PAULO DE BARROS esclarece que o princípio da segurança jurídica

[...] é decorrência de fatores sistêmicos e dirigido à implantação de um valor específico, qual seja o de coordenar o fluxo das interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta³⁶."

Nesse passo, a *essentialia* do conceito de segurança jurídica estaria e está residindo na possibilidade de previsão objetiva de situações jurídicas por parte dos particulares, sendo que, a meta jurídica, consiste em assegurar aos cidadãos uma expectativa precisa de seus direitos e deveres em face da lei³⁷.

Por isso que a atividade de interpretar os enunciados normativos, produzidos pelo legislador, está cometido constitucionalmente ao Poder Judiciário, seu intérprete oficial. Então, podemos afirmar, que o conteúdo da norma não é, necessariamente, aquele sugerido 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 são³⁸.

É preciso que as leis "*sejam votadas por Parlamentos livres (onde todas as correntes de opinião estejam representadas) e que o Poder Judiciário seja composto por juízes*

35 MARINS, James. *Elisão Tributária e sua Regulação*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 13-14.

36 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 12º ed.ver.amp. São Paulo: Saraiva, 1999, p.145.

37 NAVARRO COELHO, Sacha Calmon e LOBATO, Valter. Reflexões sobre o art. 3º da Lei Complementar 118. *Segurança Jurídica e Boa-fé como Valores Constitucionais. As Leis Interpretativas no Direito Tributário Brasileiro*. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 117, pág. 111.

38 SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AgRg no Agravo de Instrumento nº 633.462 - SP (20040142989-0). Primeira Turma. Rel. Min. Teori Albino Zavascki. J. 17/03/2005. DJ: 04/04/2005. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>> Documento: 534685.

*independentes, que não temam contrariar, com suas decisões, os interesses do Estado*³⁹

Com efeito, o art. 3º, da Lei Complementar 118/05, não está a se tratar de lei interpretativa, pois aniquila justamente a exegese do art. 168, I, do CTN, que a muito vem sendo adotada pelo Superior Tribunal de Justiça. Corroborando com esse entendimento, o eminente Ministro Teori Albino Zavascki do Superior Tribunal de Justiça já adiantou entendimento, no que foi acompanhado pelos demais eminentes membros daquela colenda Primeira Turma, contestando a natureza meramente interpretativa do art. 3º, da Lei Complementar nº 118/05, consoante se deflui da ementa do acórdão exarado no Recurso Especial nº 742.743-SP, em parte:

2. O art. 3º da LC 118/2005, a pretexto de interpretar os art. 150, § 1º, 160, I, do CTN, 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. Portanto, 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.⁴⁰

Nesse passo, o Superior Tribunal de Justiça ao entender que as disposições do artigo 3º podem ser aplicadas em face da eficácia prospectiva, como implicitamente se denota das decisões jurisprudências a respeito da matéria em debate no presente trabalho, somada ao fato de que há julgamentos que estão se orientando no sentido de que, a *tese dos cinco mais cinco* para a definição do termo *a quo* do prazo prescricional das ações de repetição/compensação de valores indevidamente recolhidos a título de tributo sujeito a lançamento por homologação, só restou (restaria) aceita para as ações ajuizadas pelo contribuinte até 09 de junho de 2005, isto já significa que poderá ocorrer mudança de entendimento. E se isso vier a se concretizar, o entendimento a ser adotado mudará por completo o que vinha sendo sinalizado sobre a questão da prescrição no caso de repetição do indébito de tributo sujeito ao lançamento por homologação. Por via de conseqüência, se estará relegando ao limbo dos moucos a segurança

39 CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 18ª ed. São Paulo, Malheiros, 2002, p. 351.

40 SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 742.743 - SP (20050062706-1). Primeira Turma. Rel. Min. Teori Albino Zavascki J. 19/05/2005. DJ: 06/06/2005. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>> Documento: 550217.

jurídica, previsibilidade das decisões judiciais, vetores do Estado de Direito, uma vez que não há como negar que a Lei Complementar 118/2005 inovou no plano normativo, pois retirou das disposições interpretadas (art. 150, § 1º, 160, I, do CTN) um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ, intérprete e guardião da legislação federal⁴¹.

Conclusões

a) As leis interpretativas são admitidas em nosso ordenamento jurídico, sem que isso possa constituir violação ao princípio da separação dos Poderes, uma vez que elas também poderão se apreciadas pelo Poder Judiciário, consoante decidido pelo Plenário do STF na ADIN nº 605/DF; ainda que o STF defenda o controle judicial exercido sobre as leis interpretativas, o fato é que a se garantir sua existência, estar-se-á reconhecendo que o legislador tem o poder de alterar o sentido consolidado da norma, dando-lhe, a seu único e exclusivo critério, e a qualquer tempo, o entendimento que mais lhe convier. Além disso, as leis interpretativas terminam por minar a função hermenêutica exercida pelos doutrinadores e magistrados;

b) O artigo 3º da LC 118/05 não trouxe interpretação autêntica, o que descaracteriza sua condição de lei interpretativa, na medida a pretexto de interpretar os artigos 150, § 1º, 160, I, do CTN, conferiu-lhes um sentido e alcance diverso daquele estabelecido pelo Judiciário, uma vez que antecipa o marco inicial da contagem do prazo do artigo 168, I, do CTN, para o caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o que configura a instituição de um novo início de fluência do prazo de cinco anos da data da ocorrência do fato gerador, implicando, sem sombras de dúvida, na violação ao princípio da divisão dos poderes e ao princípio da segurança jurídica. Com efeito, não se tratando de uma lei interpretativa, não cabe a aplicação do artigo 106, inciso I, do CTN;

c) Em face da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que consolidou a tese *dos cinco mais cinco* em inúmero precedentes, há uma definição consolidada a respeito do conteúdo dos enunciados normativos em determinado sentido, sendo que, bem ou mal, a interpretação conferida é legítima, porque emanada de órgão com competência constitucional para fazê-lo. Portanto, o artigo 3º da LC 118/2005, a pretexto de interpretar esses mesmos enunciados, conferiu-lhes um sentido e alcance diferente daquele dado, inovando no plano normativo, pois retirou das disposições normativas interpretadas um de seus sentidos possíveis, qual seja aquele dado pelo STJ⁴². Com efeito, se o próprio STJ alterar

41 SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 742.743 - SP (20050062706-1). Primeira Turma. Rel. Min. Teori Albino Zavascki. J. 19/05/2005. DJ: 06/06/2005. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>> Documento: 550217.

42 SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AgRg no Agravo de Instrumento nº 633.462 - SP (2004/0142989-0). Primeira Turma. Rel. Min. Teori Albino Zavascki. J. 17/03/2005. DJ: 04/04/2005. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>> Documento: 534685.

o sentido possível que já havia dado a respeito da questão da prescrição sobre a *tese dos cinco mais cinco* no caso de repetição do indébito de tributos cujo lançamento seja por homologação, estará ruindo com o princípio da segurança jurídica e se rendendo as manobras feitas pelo Executivo conjuntamente com o Legislativo.

Referências Bibliográficas

- AMARO**, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Saraiva, 2005.
- AMARO**, Luciano. As chamadas leis interpretativas. In: *Revista de Direito Tributário*. Ed. RT, nº 45.
- ÁVILA**, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 1ª edição. São Paulo. Ed. Saraiva, 2004.
- BALEEIRO**, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10ªed. Rio de Janeiro, Forense, 1986.
- BASTOS**, Celso. *Comentários à Constituição do Brasil*. 2º vol., Saraiva, 1989.
- CARRAZZA**, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 18ª ed. São Paulo, Malheiros, 2002.
- CARRAZZA**, Roque Antonio. *Princípios Constitucionais e Competência Tributária*. São Paulo, RT, 1986.
- CARVALHO**, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16ª ed., São Paulo, Saraiva, 2004.
- _____. *Curso de Direito Tributário*. 12º ed.ver.amp. São Paulo: Saraiva, 1999.
- CONSTITUIÇÃO FEDERAL de 1988.**
- DIFINI**, Luiz Felipe Silveira. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo, 2003.
- FIGUEIREDO**, Lucia Valle. "Princípios de Proteção ao Contribuinte: Princípio de Segurança Jurídica". In: *Revista de Direito Tributário*. Ed. RT, nº 47.
- FRANÇA**, Rubens Limongi. Irretroatividade das Leis e o Direito Adquirido, 5ª ed., São Paulo, Saraiva, 1998, p. 199, apud. A LC 118/05 e a Contagem Inicial do Prazo para pleitear a Restituição e Compensação de Indébito Tributário - Omar Augusto Leite Melo. In: *Revista de Dialética de Direito Tributário*, vol. 117.
- LEI nº 5.172/1966 – **CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.**
- LEI COMPLEMENTAR nº 118/2005.**
- LEITE**, MELO, Omar Augusto, "A LC 118/05 e a Contagem Inicial do Prazo para pleitear a Restituição e Compensação de Indébito Tributário". In: *Revista de Dialética de Direito Tributário*, vol. 117.
- MACHADO**, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27ª ed.. Malheiros, 2006.
- MARINS**, James. *Elisão Tributária e sua Regulação*. São Paulo: Dialética, 2002.
- MAXIMILIANO**, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 9ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 1979.
- NAVARRO COELHO**, Sacha Calmon. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 6ªed., Forense.
- NAVARRO COELHO**, Sacha Calmon e LOBATO, Valter. Reflexões sobre o art. 3º da Lei Complementar 118. Segurança Jurídica e Boa-fé como Valores Constitucionais. As Leis

Interpretativas no Direito Tributário Brasileiro. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 117.

RÁO, Vicente. *O Direito e a Vida dos Direitos*. Vol. 1. 3ª ed., Revista dos Tribunais.

SILVA NETO, Paulo Pentead de Faria. Ponto para o governo: Novos prazos do Código Tributário só favorecem o Fisco. In: *Revista Consultor Jurídico* - <http://conjur.estadao.com.br/static/text/36407,1>.

WEINBERGER, Ota. Norm und Institution. Eine Einführung in die Theroi des Rechts. Viena; Mogúncia, 1988, p. 38, apud ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 1º edição. São Paulo. Ed. Saraiva, 2004, p. 299.