

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET**

**ALEXANDRE VILAS BOAS FARIAS**

**A LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005 E A PRESCRIÇÃO DO  
DIREITO À REPETIÇÃO DO INDÉBITO**

**Campo Grande  
2007**

**ALEXANDRE VILAS BOAS FARIAS**

**A LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005 E A PRESCRIÇÃO DO  
DIREITO À REPETIÇÃO DO INDÉBITO**

*Monografia apresentada como requisito para a  
conclusão do curso de especialização lato sensu em  
Direito Tributário ministrado pelo Instituto Brasileiro  
de Estudos Tributários – IBET.*

**Campo Grande  
2007**

## SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO.....	05
2.	PRESCRIÇÃO COMO FORMA EXTINTIVA DO DIREITO DO CONTRIBUINTE.....	07
3.	LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO - MODALIDADES.....	10
3.1.	O lançamento por homologação e suas conseqüências.....	11
3.2.	A tese dos dez anos do direito do contribuinte pleitear a restituição do débito do Fisco.....	13
4.	A PRESCRIÇÃO DO DIREITO À REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO E A LEI COMPLEMENTAR Nº 118/05.....	16
4.1.	Leis interpretativas e o princípio da irretroatividade.....	17
4.2.	Natureza modificativa (e não simplesmente interpretativa) do art. 3º da Lei Complementar nº 118/05.....	20
4.3.	Da inconstitucionalidade do art. 4º, segunda parte, da LC nº 118/05.....	23
5.	CONCLUSÃO.....	27
	REFERÊNCIAS.....	29
	ANEXO I - Lei Complementar nº 118, de 9 de Fevereiro de 2005.....	30

## RESUMO

A presente monografia tem por objetivo investigar as normas introduzidas pela Lei Complementar nº 118, de 09 de fevereiro de 2005, visando demonstrar a evolução e a consolidação da prescrição nos lançamentos por homologação perante as Cortes Superiores, bem como demonstrar o caráter e a real finalidade da modificação trazida pela Lei Complementar em análise. Ainda, este trabalho visa aprimorar o entendimento da matéria proposta ressaltando os aspectos mais relevantes em relação à prescrição do direito do contribuinte à repetição do indébito tributário. Nesse passo, é oferecido ao leitor o posicionamento doutrinário de vários juristas, além de julgados das Cortes Superiores acerca do tema. No que concerne ao estudo propriamente dito da Lei Complementar nº 118/05, foi feito um desmembramento do tema central visando dar maior amplitude e discernimento ao estudo apresentado, demonstrando com clareza e objetividade todo o caminho percorrido pelo interprete da lei para comprovar qual a verdadeira natureza jurídica das normas entabuladas pela Lei Complementar nº 118/05, no que diz respeito a possibilidade de retroagir seus efeitos. O final da obra corrobora toda a dissertação exposta, culminando com a declaração de inconstitucionalidade da norma do art. 4º, segunda parte, da Lei Complementar em apreço. Ainda, apresenta-se um panorama futuro sobre o tema, prevendo que a matéria comporta ainda divergência em sua interpretação. De resto, tenta-se, sem a pretensão de exaurir a matéria, elucidar as dúvidas que surgiram após a edição da Lei Complementar nº 118/05, um verdadeiro divisor de águas em matéria de prescrição tributária.

## 1. INTRODUÇÃO

Em 09 de fevereiro de 2005 foi publicada no Diário Oficial da União a Lei Complementar nº 118, que introduziu uma série de inovações em matéria tributária, especialmente no que tange à contagem do prazo para o contribuinte reaver os tributos pagos indevidamente ou a maior.

Desta forma, a proposta desta dissertação é realizar uma breve análise do novo quadro legislativo da prescrição em matéria tributária, que certamente trará significativos impactos para os contribuintes.

Pois bem. Nos termos do artigo 156 do Código Tributário Nacional, a prescrição extingue o crédito tributário, impossibilitando sua restituição pelo contribuinte ou sua cobrança pelo Fisco. Assim, em um primeiro momento é salutar distinguir a prescrição do direito do Fisco de efetuar a exigência de tributos e a prescrição do direito do contribuinte de pleitear os valores pagos indevidamente ou a maior, que é assegurado pelo princípio constitucional da legalidade, e que foi diretamente afetado pelo dispositivo em comento.

É importante ressaltar que a matéria tratada nesta obra diz respeito ao direito de repetição a ser exercido pelo contribuinte nos casos em que o tributo é lançado por homologação.

Logo, com o esboço apresentado, vislumbra-se a necessidade de trazer a lume a interpretação que era dada pelo Superior Tribunal de Justiça quanto a matéria prescrição nos lançamentos por homologação. Fala-se então na tese sedimentada após anos e anos de discussão pela Egrégia Corte; trata-se da tese do “cinco + cinco”, ou seja, o prazo prescricional para os lançamentos por homologação seria de dez anos.

À guisa de maiores explicações, a Lei Complementar nº 118/05, no intuito de normatizar o instituto da prescrição nos lançamentos por homologação, aplicando-se a interpretação autêntica, acabou na verdade modificando o entendimento jurisprudencial que predomina no Superior Tribunal de Justiça, e mais, a Lei Complementar nº 118/05 determina a aplicação da nova prescrição, que agora é de cinco anos, contados a partir do momento do pagamento antecipado, as fatos pretéritos, retroagindo seus efeitos.

A toda evidência que esta norma forçou a mudança da jurisprudência do STJ (a tese do “cinco mais cinco”), ou pelo menos, passou a impedir sua aplicação.

Referida norma foi, e continua sendo, alvo de várias ações judiciais, especialmente no que diz respeito à retroatividade da lei para atingir fatos já ocorridos, mas que encontravam sob o manto do entendimento da jurisprudência da Suprema Corte.

Assim, num primeiro momento a Primeira Seção do STJ reconsolidou a jurisprudência da 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 (EREsp n.º 327.043/DF, Rel. Min. João Otávio de Noronha, julgado em 27/04/2005).

No entanto, tal posicionamento acabou sendo novamente modificado após declarar 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.

Assim, hoje prevalece o entendimento de que a prescrição nos lançamentos por homologação deve ser contada da seguinte forma a partir da vigência da Lei Complementar nº 118/05 (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.

Destarte, ainda está longe o fim da divergência que se instaurou após o advento da Lei Complementar nº 118/05, pois está sendo formada uma nova corrente que entende que se deve aplicar no caso as regras do art. 2.028 do Código Civil.

Assim, os tópicos a seguir demonstrarão de forma mais aprofundada e complexa os temas que foram explanados acima.

## 2. PRESCRIÇÃO COMO FORMA EXTINTIVA DO DIREITO DO CONTRIBUINTE

Segundo o entendimento tradicional, a prescrição é o fato jurídico que faz perecer a ação que tutela um direito pelo decurso do tempo previsto em lei sem a propositura da mesma.

O balizado jurista Hugo de Brito Machado<sup>1</sup>, comentando o tema, esclarece que “o CTN, todavia, diz expressamente que a prescrição extingue o crédito tributário (art. 156, V). Assim, nos termos do Código, a prescrição não atinge apenas a ação para cobrança do crédito tributário, mas o próprio crédito, vale dizer, a relação material tributária.”

No plano do direito do contribuinte, Eurico Marcos Diniz de Santi<sup>2</sup> proclama que a prescrição deve obediência a três regras, a saber: regra geral da prescrição do direito do contribuinte, regra da prescrição do direito do contribuinte com denegação da restituição e regra da prescrição do direito do contribuinte com desfazimento da decisão.

E continua o mesmo autor<sup>3</sup>:

A regra geral da prescrição do direito do contribuinte supõe a combinação dos critérios não ocorrência de desfazimento da decisão anterior ao pagamento e não ocorrência de decisão administrativa que denegue a restituição, além do fluxo de cinco anos qualificados pela conduta omissiva do contribuinte, contados da data da extinção do crédito tributário (SANTI, E. 2000. v. 1, p. 259).

Já a regra da prescrição do direito do contribuinte com denegação da restituição, supõe a ocorrência de decisão administrativa que denegue a restituição e o fluxo de dois anos qualificados pela omissão do contribuinte, contados da data da decisão administrativa que denegou a restituição.<sup>4</sup> Neste caso, a regra garante o acesso à via judicial sem prejuízo da via administrativa.

---

<sup>1</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 22. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 194.

<sup>2</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência Prescrição no Direito Tributário*. 1. ed. São Paulo: Max Limonad, 2000. v. 1, p. 259.

<sup>3</sup> *Idem*.

<sup>4</sup> *Idem*.

Por último, a regra da prescrição do direito do contribuinte com desfazimento da decisão supõe a ocorrência de desfazimento da decisão ao pagamento e o fluxo de cinco anos qualificados pela omissão do contribuinte, contados da data da reforma, anulação, revogação ou rescisão da decisão condenatória judicial ou administrativa que determinou o pagamento.<sup>5</sup>

Frisa-se que em todos os casos o conseqüente normativo destas regras prescreve a extinção do direito de ação do contribuinte pleitear na via judicial a realização de seu direito ao débito do Fisco.

O instituto da prescrição já foi objeto de estudo de vários juristas, dos quais podemos citar a obra do eminente Antônio Luiz da Câmara Leal<sup>6</sup>, onde demonstra a existência de quatro elementos que integram o conceito de prescrição, vejamos:

- 1ª) existência de uma ação exercitável (*actio nata*);
- 2ª) inércia do titular da ação pelo seu não-exercício;
- 3ª) continuidade dessa inércia durante um certo lapso de tempo;
- 4ª) ausência de algum fato ou ato, a que a lei atribua eficácia impeditiva, suspensiva ou interruptiva do curso prescricional.

Assim, para a devida compreensão da natureza jurídica da prescrição, explica Paulo de Barros Carvalho<sup>7</sup>, que “*é fundamental meditar sobre seus requisitos, a fim de conhecermos as possíveis mutações introduzidas pelo legislador tributário.*”

Desta forma, não se fala em prescrição enquanto não houver a inércia do titular da ação, e mesmo nessa situação, ressalva deve ser feita quando um fato ou ato possa impedir, suspender ou interromper o prazo prescricional. Por outro lado, deve-se ter em conta que, nos termos do art. 174 do CTN, a prescrição tributária não se limita a fulminar o direito de ação; ela extingue, também, o próprio direito material, porquanto expressamente é arrolada como causa de extinção do crédito tributário (art. 156, V, CTN).

---

<sup>5</sup> *Idem.*

<sup>6</sup> CÂMARA LEAL, Antônio Luiz da. *Da prescrição e da decadência*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1969, p. 25.

<sup>7</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13. ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 463.

Para a prescrição não existe a regra geral, aplicável à decadência, de que a contagem de seu prazo não se suspende nem se interrompe. Pelo contrário, o usual é que as leis estabeleçam, expressamente, hipóteses de suspensão e de interrupção de prazos prescricionais.

Nesse passo, o CTN, de forma inequívoca, prevê as hipóteses de interrupção da prescrição. Há quatro causas de interrupção que estão enumeradas nos incisos do parágrafo único do art. 174, cuja redação foi alterada pela Lei Complementar nº 118/05. Observa-se que os três primeiros incisos dizem respeito à interrupção na esfera judicial.

Já os casos de suspensão da prescrição estão previstos no art. 151 do CTN. São eles: moratória; o depósito do seu montante integral; as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; a concessão de medida liminar em mandado de segurança; a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; o parcelamento.

Segundo o magistério de Ives Gandra da Silva Martins<sup>8</sup>:

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário constituído, todavia, não tira do crédito tributário as suas características de definitivamente constituído, apenas o torna administrativamente inexigível. Por decorrência, também, judicialmente (SILVA MARTINS, I., 2002, p. 444).

Sem embargo, a prescrição do direito à repetição do indébito possui diferentes formas de aplicação, de acordo com a modalidade de lançamento que o tributo está sujeito.

---

<sup>8</sup> SILVA MARTINS, Ives Gandra da. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 3. ed. v.2, São Paulo: Saraiva, 2002, p. 444.

### 3. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO - MODALIDADES

Para dar prosseguimento no estudo do tema proposto, necessário discorrer algumas palavras sobre as modalidades de lançamento tributário existentes em nosso ordenamento jurídico.

Kiyoshi Harada<sup>9</sup> ao tratar desse assunto, traduziu com palavras indeléveis o significado e alcance de cada uma das modalidades de lançamento tributário existentes em nosso ordenamento jurídico. Diz o renomado autor:

Três são as modalidades de lançamento: o lançamento de ofício, o lançamento por declaração e o lançamento por homologação. No lançamento direto ou de ofício, o agente administrativo competente promove o lançamento tributário sem auxílio do sujeito passivo. Esta modalidade está prevista no art. 149 do CTN. O lançamento por declaração é aquele em que o fisco o efetua baseado na declaração do sujeito passivo ou de terceiro. Está previsto no art. 147 do CTN. Por fim, o lançamento por homologação é aquele em que o sujeito passivo antecipa o pagamento do tributo, sem prévio exame do fisco, e no momento em que a autoridade administrativa toma conhecimento da atividade exercida pelo obrigado a homologa, operando-se simultaneamente a constituição definitiva do crédito tributário e a sua extinção. Está previsto no e §1º do art. 150 do CTN (HARADA, K. 2005).

No lançamento por ofício, Hugo de Brito Machado<sup>10</sup> (2003, p.155) menciona que referido lançamento ocorre sem a colaboração do sujeito passivo.

Nota-se que se o sujeito passivo não realizar a conduta que lhe é determinada por lei nas modalidades de lançamento por declaração e por homologação, surge para o fisco o dever de lançar de ofício.

Assim, a revisão pressupõe existência de um lançamento anterior, sob qualquer modalidade, e deve ser realizada dentro do prazo de decadência do direito de constituir o crédito.

Arrematando, a revisão é feita por meio de um lançamento de ofício, que pode ser um lançamento complementar ou um novo lançamento, no caso de nulidade do anterior.

---

<sup>9</sup> HARADA, Kiyoshi. *Lançamento por homologação. Exigência de notificação prévia do contribuinte para inscrição na dívida ativa*. Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 846, 27 out. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7500>>. Acesso em: 04 dez. 2007.

<sup>10</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 22. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 155.

Por sua vez, o lançamento por declaração é aquele em que o sujeito passivo presta a declaração ou informação, a Fazenda Pública efetua o lançamento e só então o sujeito passivo efetua o pagamento ou tenta uma impugnação caso discorde da exigência.

A principal característica do lançamento por declaração - que o distingue do lançamento por homologação - é o fato de ser necessário, primeiro, o Fisco calcular o tributo, com base nas informações sobre os fatos apresentados pelo sujeito passivo em sua declaração, para só depois ser possível o pagamento ou a impugnação pelo contribuinte.

A última e mais complexa modalidade de lançamento prevista no CTN é o lançamento por homologação, segundo a qual, mesmo quando o cálculo e o pagamento do tributo são inteiramente efetuados pelo sujeito passivo (sem o lançamento da autoridade administrativa), somente se opera o lançamento com o ato (expresso ou tácito) por meio do qual a autoridade administrativa homologa o pagamento realizado pelo sujeito passivo.

Importa-nos esse último lançamento dito por homologação, uma vez que a Lei Complementar nº 118/05 modificou justamente o entendimento que existia sobre o prazo de prescrição dessa modalidade de lançamento.

### **3. 1. O lançamento por homologação e suas conseqüências**

Essa modalidade de lançamento apresenta certa complexidade e, por conta dela, suscita sérias divergências doutrinárias.

Paulo de Barros Carvalho,<sup>11</sup> no alto de sua sabedoria, nos brindou com seus conhecimentos aduzindo que:

O direito positivo estabelece prazo definitivo para que a entidade tributante proceda à formalização dos créditos a que tem direito. Dentro desse período e, ao controlar a conduta dos seus supostos contribuintes, estará habilitada a formalizar as exigências

---

<sup>11</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13. ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2000, p.425.

que bem lhe aprouverem, celebrando os respectivos atos de lançamento tributário. Então, o que de efetivo acontece, no caso dos chamados lançamentos por homologação, é que os agentes públicos visitam os possíveis contribuintes, fiscalizando-os. Na eventualidade de encontrar prestações não recolhidas ou irregularidade que implique falta de pagamento de tributos, havendo tempo (isto é, não tendo fluído o prazo de caducidade), constitui o crédito tributário e celebra o ato de aplicação da penalidade cabível em face do ilícito cometido. Pensamos que tal relato traduz a fórmula verbal utilizada no art. 150, §1º (CARVALHO, P., 2000, p. 425);

Nos termos do art. 150 do CTN, ocorre o lançamento por homologação quando o sujeito passivo antecipa o pagamento sem prévio exame da autoridade tributária e opera-se pelo ato em que a referida autoridade expressamente homologa a atividade do contribuinte. Fala-se então em homologação expressa.

No entanto, existe ainda a homologação tácita, que tanta confusão tem trazido em relação ao termo inicial do prazo decadencial de lançamento tributário - a chamada tese do cinco mais cinco<sup>12</sup> -, está regulada pelo § 4º do art. 150 do CTN.

A Doutrina, em relação ao lançamento por homologação, também deixou registrado que a extinção do crédito se dá, nestes casos, com a ulterior homologação, expressa ou tácita, por parte do fisco.

Pontifica o Prof. Paulo de Barros Carvalho<sup>13</sup>:

Quero limitar-me, por agora, a consignar dois tópicos sobre o pagamento antecipado e a homologação do lançamento. De primeiro, que o pagamento antecipado é uma forma de pagamento, cumprindo o sujeito passivo a conduta que dele se esperava e provocando, com isso, o desaparecimento do direito subjetivo de que esteve investido o credor. Desfaz-se o crédito e, correlativamente, o débito, extinguindo-se a obrigação. Mas, precisamente aqui, ingressa um dado que é peculiar ao instituto, tal qual o prescreve o direito tributário brasileiro: ainda que o *factum* do pagamento tenha efeitos extintivos, requer a legislação aplicável que ele se conjugue ao ato homologatório a ser realizado (comissiva ou omissivamente) pela Administração Pública. Só assim dar-se-á por dissolvido o vínculo, diferentemente do que sucede nos casos de pagamento de dívida tributária apurada por lançamento, em que a conduta prestacional do devedor tem o condão de pôr fim, desde logo, à obrigação tributária (CARVALHO, P., 1999, p. 210);

---

<sup>12</sup> Segundo a tese desenvolvida pelo então juiz do TRF da 5ª Região, Hugo de Brito Machado, na hipótese de omissão do fisco em homologar expressamente a atividade exercida pelo sujeito passivo, uma vez decorrido o prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, ressalvadas as hipóteses de dolo, fraude ou simulação.

<sup>13</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *In Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 210.

Desta forma, a principal consequência da homologação tácita é impossibilitar o Fisco de lançar de ofício quaisquer diferenças que pudessem existir entre o pagamento feito pelo contribuinte e o valor que teria sido devido como decorrência da obrigação tributária, porquanto esta se extingue juntamente com o crédito, pela homologação tácita.

### **3.2. A tese dos dez anos do direito do contribuinte pleitear a restituição do débito do Fisco**

Nos termos do art. 168, I do CTN, o direito de pleitear a restituição de tributos recolhidos indevidamente (art. 165, I, CTN) *extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data da extinção do crédito tributário*. E, em tributos lançados por homologação, o crédito tributário considera-se extinto 5 (cinco) anos após a ocorrência do fato gerador (art. 150, §4º).

Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>14</sup> ao tratar a matéria, pronunciou-se da seguinte forma:

Temos, então, quatro pontos de partida, *dies a quo*, para contar os cinco anos que fazem decair o direito de crédito da Fazenda Pública em decorrência de preclusão do ato jurídico do lançamento.

A) A regra geral - ligada à anualidade do exercício fiscal - é a do art. 173, I: o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O fato gerador ocorre em março de 1997. Começa-se a contar o prazo decadencial em 1º de janeiro de 1998. Cinco anos depois ocorrerá a decadência.

B) Todavia, o *dies a quo* acima referido pode ser antecipado caso a Fazenda Pública se apresse ao dia primeiro do exercício seguinte, praticando, sem lhes dar seguimento, atos necessários ao lançamento.

É precisamente o que dispõe o parágrafo único do artigo sob comentário. (...)

C) No impostos sujeitos a 'lançamento por homologação', contudo - desde que haja pagamento, ainda que insuficiente para pagar todo o crédito tributário - o dia inicial da decadência é o da ocorrência do fato gerador da co-respectiva obrigação, a teor do §4º do art. 150, retrotranscrito. (...)

A solução do dia primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado aplica-se ainda aos impostos sujeitos à homologação do pagamento na hipótese de não ter ocorrido pagamento antecipado...Se tal não houve, não há o que homologar....

D) Finalmente, prescreve o Digesto Tributário que o dia inicial por vício de forma, é aquele em que se tornar definitiva (*rectius*: irrecorrível) a decisão anulatória.(...) (COELHO, S., 2005, p.721)

---

<sup>14</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8. ed. São Paulo: Forense, 2005, p. 721.

Nessa interpretação, o termo inicial do prazo deixou de ser o pagamento antecipado e passou a ser o momento da homologação tácita ou expressa desse pagamento, sob a alegação de que a extinção do crédito só se realiza com a ulterior homologação do pagamento, *ex vi* do art. 156, VII do CTN.<sup>15</sup>

E este foi o caminho seguido pelo Superior Tribunal de Justiça, depois de anos de discussão, pacificando a matéria. Senão vejamos:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. COMPENSAÇÃO. PIS. PRESCRIÇÃO/DECADÊNCIA. INÍCIO DO PRAZO. PRECEDENTES.

1. Está uniforme na 1ª Seção do STJ que, no caso de lançamento tributário por homologação e havendo silêncio do Fisco, o prazo decadencial só se inicia após decorridos 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio, a partir da homologação tácita do lançamento. Estando o tributo em tela sujeito a lançamento por homologação, aplicam-se a decadência e a prescrição nos moldes acima delineados.

2. Não há que se falar em prazo prescricional a contar da declaração de inconstitucionalidade pelo STF ou da Resolução do Senado. A 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.

3. A ação foi ajuizada em 28/02/2002. Valores recolhidos, a título de PIS, no período de 01/89 a 01/95. Não transcorreu, entre o prazo do recolhimento (contado a partir de 02/1992) e o do ingresso da ação em juízo, o prazo de 10 (dez) anos. Inexiste prescrição sem que tenha havido homologação expressa da Fazenda, atinente ao prazo de 10 (dez) anos (5 + 5), a partir de cada fato gerador da exação tributária, contados para trás, a partir do ajuizamento da ação.

4. Precedentes desta Corte Superior.

5. Embargos de divergência parcialmente acolhidos para, com base na jurisprudência predominante da Corte, declarar a prescrição, apenas, das parcelas anteriores a 02/1992, concedendo as demais, nos termos do voto.

(Embargos de divergência no Recurso Especial 607.383/SC, Relator Ministro José Delgado, Primeira Seção, DJ 13.12.2004).

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTECIPADO.

I - Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, havendo o pagamento antecipado, ainda que insuficiente, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador, conforme estabelece o artigo 150, § 4º, do CTN. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no artigo 173, I, do CTN, isto é, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Precedentes: REsp nº 504.822/PR, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 25/02/2004; EREsp nº 278.727/DF, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 28/10/2003 e AGREsp nº 417.031/RS, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 08/09/2003.

II - Agravo regimental improvido.

(Agravo Regimental no Agravo Regimental no Recurso Especial 656.492/PR, Relator Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, DJ 28.03.2005).

<sup>15</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência Prescrição no Direito Tributário*. 1. ed. São Paulo: Max Limonad, 2000. v. 1, p. 266.

Portanto, em não havendo homologação expressa, o prazo para o pedido de restituição somente começa a contar após decorridos 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, que na prática ocorre com a homologação tácita. Assim, resta perfeito o prazo de 10 (anos) para efeito de pedido de restituição, sendo 5 (cinco) relativos à homologação tácita e 5 (cinco) de prazo decadencial propriamente.

Do exposto, conclui-se que a chamada tese dos ‘cinco mais cinco’, na realidade, resulta nada mais nada menos de simples interpretação conjugada dos arts. 165, I, 168, I, 150, §4º e 156, VII do CTN, e da inércia permanente do Fisco em sua função de fiscalizar, preferindo a automática constituição do crédito tributário, por omissão, ao cabo de cinco anos, mediante a chamada homologação tácita do pagamento antecipado.

#### **4. A PRESCRIÇÃO DO DIREITO À REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO E A LEI COMPLEMENTAR Nº 118/05**

Muito embora o Superior Tribunal de Justiça tenha consolidado o entendimento de que o prazo para repetição do indébito tributário é de dez anos (tese dos “cinco mais cinco”), nos casos de lançamento por homologação, a Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005, dispôs, em seu art. 3º que:

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.

A Lei Complementar nº 118/05, a pretexto de interpretar os dispositivos acima mencionados, na verdade veio a modificar entendimento consolidado da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, já que na nova sistemática trazida na lei, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, considera-se o início da contagem do prazo prescricional, não mais o prazo previsto no §4º do art. 150 do CTN e sim a data do pagamento a maior que se pretende restituir.

Assim, com o advento da Lei Complementar nº 118/05, o prazo para o contribuinte repetir as quantias pagas indevidamente ou a maior a título de tributos sujeitos ao lançamento por homologação passou a ser de cinco anos contados do pagamento antecipado empreendido pelo sujeito passivo tributário.

Tal norma, a pretexto de ser interpretativa, introduziu regra nova no âmbito da prescrição em matéria tributária, reduzindo, na prática, para cinco anos o prazo para ajuizamento de ações visando à recuperação de tributos e indo de encontro à interpretação que vinha sendo reiteradamente adotada pelo Superior Tribunal de Justiça.

Como se não bastasse, partindo do que dispõe o art. 106 do CTN, dita Lei determinou que tal disposição teria aplicação retroativa, entendendo-se, daí, o caráter meramente interpretativo.

Sacha Calmon Navarro Coêlho e Valter Lobato,<sup>16</sup> comentam com singularidade o tema:

O fato da lei se declarar interpretativa, numa clara intenção de desprezar a pacificação do Poder Judiciário quanto a matéria, não significa que tenha tal natureza ou que deva prevalecer sobre o entendimento do Poder que detém o controle jurisdicional, muito pelo contrário (COELHO, S., 2005, p. 108).

Diante disso, evidente que a norma que introduziu preceito modificativo evidenciando característica meramente interpretativa deve ser analisada com rigor afim de demonstrar sua real natureza jurídica.

#### **4.1. Leis interpretativas e o princípio da irretroatividade**

As leis interpretativas surgiram quando o poder centralizava-se nas mãos do legislador, ou à época, do imperador, ou do ditador. Com o fim do absolutismo, passou-se a admitir novas fontes de direito, sedimentando-se, assim, a interpretação exercida pelos magistrados e pelos doutrinadores. Desta feita, o monopólio da hermenêutica foi desfeito, reconhecendo-se, assim, a existência de outras fontes de interpretação.

A despeito da existência de balizados entendimentos doutrinários que defendem a inexistência de leis interpretativas, tal qual ensina Roque Antônio Carrazza<sup>17</sup>, o Supremo Tribunal Federal reconhece a função das leis interpretativas, tendo encerrado, pois, qualquer dúvida que pudesse pairar sobre a pertinência das mesmas em nosso ordenamento. Em tempo:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - MEDIDA PROVISÓRIA DE CARÁTER INTERPRETATIVO - LEIS INTERPRETATIVAS - A QUESTÃO

---

<sup>16</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro e LOBATO, Valter. *“Reflexões sobre o artigo 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. Junho/05. São Paulo, p. 108.

<sup>17</sup> “... no rigor dos princípios, não há leis interpretativas. 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 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. Isto fatalmente acabaria por acarretar uma série infinita de interpretações (...*per cui potrebbe andare all’infinito*)”. In *“Princípios constitucionais tributários e competência tributária.”* São Paulo: Revista dos Tribunais. 1986. p 117.

DA INTERPRETAÇÃO DE LEIS DE CONVERSÃO POR MEDIDA PROVISÓRIA - PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE - CARÁTER RELATIVO - LEIS INTERPRETATIVAS E APLICAÇÃO RETROATIVA - REITERAÇÃO DE MEDIDA PROVISÓRIA SOBRE MATÉRIA APRECIADA E REJEITADA PELO CONGRESSO NACIONAL - PLAUSIBILIDADE JURÍDICA - AUSÊNCIA DO “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 institucionais do judiciário e, em conseqüência, não ofendem o postulado fundamental da divisão funcional do poder. - Mesmo as leis interpretativas expõem-se ao exame e a interpretação dos juizes 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 subjectionis*” do contribuinte em matéria tributária (CF, art. 150, III, “a”) e (c) a “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 (MC/ADIN 605, Relator Ministro Celso Mello, DJ 05.03.1993).

Na mesma linha Serpa Lopes<sup>18</sup> aceita com restrições a possibilidade de existência das leis interpretativas, desde que respeitado o controle pelo Poder Judiciário, pois “*nenhum elemento novo aduzem ao texto interpretado, cujo sentido pura e simplesmente explicam*”.

Outrossim, é salutar entendermos o significado da palavra interpretação. Para tanto, trago à baila os ensinamentos do eminente Ministro Eros Roberto Graus<sup>19</sup>:

É um processo intelectual através do qual, partindo de fórmulas lingüísticas contidas nos textos, enunciados, preceitos, disposições, alcançamos a determinação de um conteúdo normativo . (...) Interpretar é atribuir um significado a um ou vários símbolos lingüísticos escritos em um enunciado normativo. O produto do ato de interpretar , portanto, é o significado atribuído ao enunciado ou texto (preceito, disposição) (GRAUS, E., 2003, p. 78)

E observa, mais adiante o mesmo autor:

<sup>18</sup> LOPES, Serpa. “*In Comentários à Lei de Introdução ao Código Civil.*” Volume I. 2ª ed. São Paulo: Livraria Freitas Bastos S/A. 1959.

<sup>19</sup> GRAU, Eros Roberto. “*Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*”. 2ª ed., São Paulo: Malheiros, 2003, p. 78.

As disposições, os enunciados, os textos, nada dizem; somente passam a dizer algo quando efetivamente convertidos em normas (isto é, quando – através e mediante a interpretação – são transformados em normas). Por isso as normas resultam da interpretação, e podemos dizer que elas, enquanto disposições, nada dizem – elas dizem o que os intérpretes dizem que elas dizem (...).<sup>20</sup>

Sendo assim, podemos afirmar 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.<sup>21</sup>

Nesse contexto, o Ministro Teori Albino Zavascki, ao proferir seu voto nos Autos da Arguição de Inconstitucionalidade nos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 644.736, demonstrou de forma elucidativa e cabal quando é possível a edição de lei interpretativa com efeitos retroativos, “*in verbis*”:

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.

No que concerne à vigência do artigo 3º da Lei Complementar nº 118/05, o legislador complementar, baseando-se no pretense perfil meramente “interpretativo” do dispositivo, e com fulcro no artigo 106 do Código Tributário Nacional, que estabelece o caráter retroativo das normas desta espécie, pretendeu fazê-lo retroagir, para alcançar os fatos anteriores ao advento da mencionada lei, o que se denota do seu artigo 4º, que ora se transcreve:

<sup>20</sup> *Idem*. p.80.

<sup>21</sup> AI EDRESP nº 644.736/PE

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

No que diz respeito à regra veiculada pelo art. 3º da Lei Complementar nº 118/05, que objetivou delimitar a interpretação conferida ao artigo 168, I do Código Tributário Nacional, a questão consiste em estabelecer se o dispositivo em comento é de fato meramente interpretativo, caso em que se aplica o artigo 106, I do Código Tributário Nacional, capaz de revesti-lo de eficácia retroativa, ou se, ao revés, veiculou regra nova, situação em que apenas poderá irradiar seus efeitos sobre os fatos posteriores à sua vigência, em respeito ao princípio da irretroatividade vigente em matéria tributária.

#### **4.2. Natureza modificativa (e não simplesmente interpretativa) do art. 3º da Lei Complementar nº 118/05**

A despeito do rótulo que o legislador complementar pretendeu vincular ao artigo 3º da Lei Complementar nº 118/2005, tem-se que ele efetivamente introduziu regra nova, modificando o entendimento assentado pelo Superior Tribunal de Justiça quanto à interpretação do artigo 168, I do Código Tributário Nacional, de forma que deverá forçosamente obedecer o princípio da irretroatividade, veiculado pelo art. 5º e repetido no art. 150 da Constituição Federal, que apenas permite que uma norma atinja fatos pretéritos à sua edição em benefício do administrado, nunca em seu desfavor.

Cumprе ressaltar que a Primeira Seção do STJ, no julgamento dos ERESP 327.043/DF - sessão do dia 27.4.2005 -, ao apreciar questão de ordem levantada pelo Relator do feito, Ministro João Otávio de Noronha, sufragou o entendimento de que as disposições da Lei Complementar nº 118/2005 não possuem caráter interpretativo, pois representam inovações no plano normativo, razão pela qual não podem ser aplicadas retroativamente.

A propósito do tema, confira-se o seguinte precedente daquela Corte:

TRIBUTÁRIO. PROCESSO CIVIL. FAZENDA NACIONAL. PRAZO RECURSAL. ART. 241, II, DO CPC. IMPOSTO DE RENDA. VERBAS INDENIZATÓRIAS. PRESCRIÇÃO. TESE DOS 'CINCO MAIS CINCO'. LEI COMPLEMENTAR N. 118/2005. APLICABILIDADE.

1. O termo inicial do prazo para a Fazenda Pública interpor recurso, quando a diligência for efetivada por oficial de justiça, é a data da juntada aos autos do mandado de intimação cumprido.

2. Firmou-se, na Primeira Seção do STJ, o entendimento de que o termo inicial do prazo prescricional para pleitear a restituição do montante pago a título de imposto de renda indevidamente retido na fonte começa a fluir decorridos cinco anos contados a partir do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio computado desde o término do prazo atribuído à Fazenda Pública para verificar o valor devido referente ao tributo.

3. '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' (EREsp n. 539.212, relator Ministro Luiz Fux, DJ de Documento: 2197984 -Despacho/Decisão -Site certificado -DJ: 16/02/2006 Página 2 de 4 27.6.2005).

4. Embargos de declaração acolhidos sem efeito modificativo (EDcl nos EDcl no REsp 676.062/MG, 2ª Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 5.12.2005).

Portanto, é evidente que a nova disposição introduzida pelo art. 3º da Lei Complementar nº 118/05 tem caráter eminentemente modificativo e não apenas interpretativo, já que referida lei, a pretexto de interpretar, confere à norma interpretada um conteúdo ou um sentido diferente daquele que lhe foi atribuído pelo Judiciário ou que limita o seu alcance ou lhe retira um dos seus sentidos possíveis.

O Ministro Teori Albino Zavascki, no já citado voto proferido nos Autos da Arguição de Inconstitucionalidade nos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 644.736, ao abordar o tema, manifestou-se brilhantemente nos seguintes termos:

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.

Com esse argumento, o Superior Tribunal de Justiça, ao analisar a matéria, firmou um primeiro entendimento no sentido de que a aplicabilidade da tese dos "cinco mais cinco" seria aplicada para as demandas ajuizadas até 9/06/2005 - início da vigência da Lei Complementar

nº 118/05 -, sem, portanto, a incidência das disposições da referida Lei Complementar, por não ser legislação interpretativa, veja-se o seguinte precedente jurisprudencial do STJ:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. PIS. DECRETOS-LEIS N.ºS 2.445/88 E 2.449/88. INCONSTITUCIONALIDADE. COMPENSAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. ART .3.º DA LEI COMPLEMENTAR N.º 118/05. INAPLICABILIDADE *IN CASU*.

1. A Primeira Seção reconsolidou 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 (EREsp 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 EREsp 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. Agravo regimental desprovido (STJ, AgRg nº 630460, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJU de 14.11.2005, p. 218).

Portanto, o art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005 só poderia ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que viessem a ocorrer a partir da sua vigência. Ademais, o art. 4º, segunda parte, da Lei Complementar nº 118/2005, que determina a aplicação retroativa do seu art. 3º, para alcançar inclusive fatos passados, segundo o entendimento do STJ, 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).

Assim, evidente que o normativo do art. 4º, segunda parte, da Lei Complementar nº 118/05 mostra-se inconstitucional.

### **4.3. Da inconstitucionalidade do art. 4º, segunda parte, da LC nº 118/05**

Fazendo uma breve digressão sobre o tema, temos que após o julgamento dos embargos de divergência no RESP nº 644.736, a Fazenda Nacional interpôs embargos de declaração visando obter manifestação sobre a indispensabilidade da instauração do incidente previsto no art. 97 da CF. Os embargos foram rejeitados. Desta forma, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Extraordinário - RE nº 491393<sup>22</sup> - alegando ofensa ao princípio da reserva de plenário, previsto no art. 97 da CF. O STF, no voto do Ministro Ricardo Lewandowski, deu provimento ao recurso, nos seguintes termos:

Este Tribunal reputa declaratório de inconstitucionalidade o acórdão que - embora sem o explicar - afasta a incidência de norma ordinária pertinente à lide para decidir sobre critérios diversos alegadamente extraídos da Constituição (v.g. RE 240.096, Pertence, RTJ 169/756), sendo esta a hipótese dos autos. Portanto, está caracterizada a violação do princípio constitucional de reserva de plenário, haja vista que o acórdão recorrido que declarou a inconstitucionalidade da lei, resultou de julgamento de órgão fracionário, e não consta nos autos notícia de declaração de inconstitucionalidade proferida por órgão especial ou plenário. Procede o presente RE, a, baseado no permissivo constitucional da alínea a, por violação ao art. 97 da Constituição (v.g. RE 273.672 - AgR, 03.09.2002, 1ª T, Ellen). Dou provimento ao recurso extraordinário (art. 557, § 1º-A, C. Pr. Civil) para reformar o acórdão recorrido e determinar a remessa dos autos ao Superior Tribunal de Justiça, a fim de que seja realizado novo julgamento nos termos do artigo 97 da Constituição Federal.

Desta forma, a 1ª Seção do STJ determinou o processamento de incidente de inconstitucionalidade do art. 4º da Lei Complementar nº 118/05, cujo Relator foi o já exaustivamente citado Ministro Teori Albino Zavascki, do qual cito na íntegra seu voto<sup>23</sup>:

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,

---

<sup>22</sup> Isso posto, dou provimento ao recurso (CPC, art. 557, § 1º-A) para cassar o acórdão recorrido, a fim de que a apreciação da questão de inconstitucionalidade seja submetida ao órgão competente do STJ. - Julgamento realizado na data de 26 de junho de 2007.

<sup>23</sup> Voto proferido na Arguição de Inconstitucionalidade nos Embargos de Divergência em RESP nº 644.736 - PE (2005/0055112-1), publicado no DJU na data de 27 de agosto de 2007.

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).

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

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

É o que se colhe, também, de abalizada doutrina, como, v.g., a de Pontes de Miranda (Comentários ao Código de Processo Civil, Forense, 1998, Tomo VI, p. 359), Barbosa Moreira (Comentários ao Código de Processo Civil, Forense, 1976, volume V, p. 205-207) e Galeno Lacerda, este com a seguinte e didática lição sobre situação análoga (redução do prazo da ação rescisória, operada pelo CPC de 1973):

‘A mais notável redução de prazo operada pelo Código vigente incidiu sobre o de propositura da ação rescisória. O velho e mal situado prazo de cinco anos prescrito pelo Código Civil (art. 178, § 10, VIII) foi diminuído drasticamente para dois anos (art. 495). Surge, aqui, interessante problema de direito transitório, quanto à situação dos prazos em curso pelo direito anterior. A regra para os prazos diminuídos é inversa da vigorante para os dilatados. Nestes, como vimos, soma-se o período da lei antiga ao saldo, ampliado, pela lei nova. Quando se trata de redução, porém, não se podem misturar períodos regidos por leis diferentes: ou se conta o prazo, todo ele pela lei antiga, ou todo, pela regra nova, a partir, porém, da vigência desta. Qual o critério para identificar, no caso concreto, a orientação a seguir? A resposta é simples. Basta que se verifique qual o saldo a fluir pela lei antiga. Se for inferior à totalidade do prazo da nova lei, continua-se a contar dito saldo pela regra antiga. Se superior, despreza-se o período já decorrido, para computar-se, exclusivamente, o prazo da lei nova, na sua totalidade, a partir da entrada em vigor desta. Assim, por exemplo, no que concerne à ação rescisória, se já decorreram quatro anos pela lei antiga, só ela é que há de vigorar: o saldo de um ano, porque menor ao prazo do novo preceito construa a fluir, mesmo sob a vigência deste. Se, porém, passou-se, apenas, um ano sob o direito revogado, o saldo de quatro, quando da entrada em vigor da regra nova, é superior ao prazo por esta determinado. Por este motivo, a norma de aplicação imediata exige que o cômputo se proceda, exclusivamente, pela lei nova, a partir, evidentemente, de sua entrada em vigor, isto é, os dois anos deverão contar-se a partir de 1º de janeiro de 1974. O termo inicial não poderia ser, nesta hipótese, o do trânsito em julgado da sentença, operado sob lei antiga, porque haveria, então, condenável retroatividade’ (O Novo Direito Processual Civil e os Feitos Pendentes, Forense, 1974, pp. 100-101).

Câmara Leal tem pensamento semelhante:

‘Estabelecendo a nova lei um prazo mais curto de prescrição, esse começará a correr da data da nova lei, salvo se a prescrição iniciada na vigência da lei antiga viesse a se completar em menos tempo, segundo essa lei, que, nesse caso, continuaria a regê-la, relativamente ao prazo’ (Da Prescrição e da Decadência, Forense, 1978, p.90).

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 expresse, 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.

Do que foi exposto, deve-se sublinhar que, se por um lado é lícito ao legislador efetuar alterações na legislação, por outro lhe é vedado atingir as relações jurídicas pré-existentes, instaurando a insegurança jurídica e tornando letra morta o texto constitucional.

Nessa linha de raciocínio, tem-se que a Lei Complementar nº 118/05, a pretexto de induzir o intérprete a aceitar sua aplicação de forma retroativa, na verdade acabou passando por cima do entendimento consolidado do Poder Judiciário, ferindo, frontalmente um dos princípios sensíveis da Constituição Federal, qual seja, o da separação de poderes (art. 2º, CF/88).

Portanto, a norma do art. 3º da Lei Complementar nº 118/05 não pode retroagir sobre uma situação já consolidada pelo entendimento jurisprudencial de uma Corte Superior que é a legítima responsável pela interpretação de legislação federal.

Assim, justamente para evitar que novamente a insegurança jurídica volte a abalar a relação Fisco/Contribuinte é que o Superior Tribunal de Justiça, intérprete e guardião constitucional das leis, por meio da Egrégia Corte Especial, acolheu, por unanimidade, a argüição de inconstitucionalidade do art. 4º, segunda parte, da Lei Complementar nº 118/05.

O Ministro Carlos Alberto Menezes Direito<sup>24</sup> ao comentar a matéria, pontificou que:

---

<sup>24</sup> Voto proferido nos Autos da Argüição de Inconstitucionalidade nos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 644.736 - PE.

No caso concreto, a leitura do art. 3º não deixa a menor dúvida de que de lei interpretativa não se trata, porque, independente da confusão posta no que concerne à invasão do poder de interpretação do Judiciário, o que existe, de fato, é uma alteração no sistema de cômputo do prazo de prescrição, ou seja, objetivamente o art. 3º não configura uma interpretação diversa, e sim determina uma modalidade nova de contagem do prazo de prescrição. Se não é lei interpretativa, é claro que não se pode aplicar o art. 106, I, do Código Tributário Nacional, e daí se impõe o acolhimento da arguição de inconstitucionalidade.

Destarte, ao que tudo indica, a matéria ainda está longe de ser pacificada. Com efeito, o Ministro Carlos Alberto Menezes Direito, no mesmo voto, levantou uma ressalva à aplicação do prazo de prescrição, pois entende que deve ser considerado para o cálculo do prazo prescricional o disposto no art. 2.028<sup>25</sup> do Código Civil de 2002.

Para melhor elucidação transcrevemos parte de seu voto onde trata especificamente sobre o tema:

Por outro lado, no tocante à contagem do prazo prescricional, diante da observação feita pelo Senhor Ministro Ari Pargendler, tenho a sensação de que deveremos, no futuro, considerar também o que dispõe o art. 2.028 do Código Civil, que traz uma regra expressa sobre o cálculo dos prazos prescicionais; e essa interpretação já está sendo dada pelas Turmas de Direito Privado e, em algum momento, será indispensável que a Corte Especial uniformize essa jurisprudência, mesmo porque a disciplina do art. 2.028 do Código Civil enseja uma interpretação que pode alcançar resultado diverso daquela interpretação clássica que foi dada pelo Supremo Tribunal Federal, agora repetida pelo Senhor Ministro Teori Albino Zavascki.

Portanto, não obstante a declaração de inconstitucionalidade do art. 4º, segunda parte, da Lei Complementar nº 118/05, que tentou imprimir caráter meramente interpretativo, modificando entendimento sedimentado pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, forçando a aplicação retroativa da aplicação da prescrição aos casos já ocorridos, é certo que muita discussão acerca do tema ainda existirá, já que a Lei Complementar nº 118/05 é um divisor de águas em matéria de prescrição tributária.

---

<sup>25</sup> Art. 2.028. Serão os da lei anterior os prazos, quando reduzidos por este Código, e se, na data de sua entrada em vigor, já houver transcorrido mais da metade do tempo estabelecido na lei revogada.

## 5. CONCLUSÃO

Diante de tudo o que foi exposto, podemos chegar a algumas conclusões: o poder judiciário tinha pacificado a matéria referente à prescrição do direito do contribuinte em repetir o indébito tributário, nos casos de lançamento por homologação. A firme jurisprudência do STJ encampou a teoria batizada de “cinco mais cinco”, aplicando-a amplamente em seus julgados até a edição da Lei Complementar nº 118/05, que modificou o prazo prescricional que outrora fora construído jurisprudencialmente, que era de dez anos, passando para cinco anos a partir do momento do pagamento antecipado.

Vislumbra-se que a Lei Complementar nº 118/05 tentou dar um sentido diferente do entendimento sedimentado pelo Poder Judiciário no que diz respeito à natureza jurídica nas normas ali entabuladas (modificativa ou interpretativa), bem como tentou, de forma autoritária, impor sua aplicação aos casos ocorridos antes de sua vigência, sob o frágil argumento de se tratar de matéria meramente interpretativa, respaldando-se no art. 106, inciso I da Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional.

Contudo, conforme afirma Sacha Calmon Navarro Coelho e Valter Lobato <sup>26</sup>, *“tanto lei interpretada como lei interpretativa estão submetidas ao crivo do Poder Judiciário, uma vez que esta é uma premissa básica da jurisdição constitucional e baliza maior do Estado Democrático de Direito (arts. 1º, 2º, 5º, XXXV da CF/88)”*.

Desta forma, não tem validade a aplicação retroativa da regra do art. 3º (redução do prazo prescricional nos lançamentos por homologação para cinco anos, contados a partir do momento do pagamento antecipado) da Lei Complementar nº 118/05, por se tratar de norma inconstitucional que ofende o art. 2º (que consagra a autonomia e independência do Poder Judiciário em relação ao Poder Legislativo) e o inciso XXXVI do art. 5º, que resguarda, da aplicação da lei nova, o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, ambos da Constituição Federal.

---

<sup>26</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro e LOBATO, Valter. *“Reflexões sobre o artigo 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. Junho/05. São Paulo, p. 111.

Por fim, frisa-se que o Superior Tribunal de Justiça, atento à tentativa de usurpação da jurisdição do Poder Judiciário pelo Poder Executivo e Legislativo, declarou a inconstitucionalidade do art. 4º, segunda parte, da Lei Complementar nº 118/05, estabelecendo que a regra nova da prescrição somente tem aplicação para os fatos que vierem a ocorrer após a sua vigência, sendo que em relação aos fatos anteriores à lei, a prescrição obedecerá ao regime previsto no sistema anterior, limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei nova.

Finalizando, ressalta-se que, não obstante a Lei Complementar nº 118/05 possua normas autoritárias, antidemocráticas e inconstitucionais, também é um divisor de águas em matéria de prescrição tributária, que irá modificar radicalmente, no futuro, toda uma construção jurisprudencial formada após décadas de debates e discussões acerca da prescrição nos lançamentos por homologação.

## REFERÊNCIAS

CARRAZZA, Roque Antônio. *Princípios constitucionais tributários e competência tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1986.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13. ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2000.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro e LOBATO, Valter. *Reflexões sobre o artigo 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. Junho/05. São Paulo.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 8. ed. São Paulo: Forense, 2005.

GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*. 2ª ed., São Paulo: Malheiros, 2003.

HARADA, Kiyoshi. *Lançamento por homologação. Exigência de notificação prévia do contribuinte para inscrição na dívida ativa*. Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 846, 27 out. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7500>>. Acesso em: 04 dez. 2007.

LOPES, Serpa. *Comentários à Lei de Introdução ao Código Civil*. 2ª ed. São Paulo: Livraria Freitas Bastos S/A. 1959, v. 1.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 22. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência Prescrição no Direito Tributário*. 1. ed. São Paulo: Max Limonad, 2000. v. 1.

SILVA MARTINS, Ives Gandra da. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. v.2.

AI EDRESP nº 644.736/PE.

## ANEXO I - Lei Complementar nº 118/05

### LEI COMPLEMENTAR Nº 118, DE 9 DE FEVEREIRO DE 2005

Altera e acrescenta dispositivos à Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, e dispõe sobre a interpretação do inciso I do art. 168 da mesma Lei.

**O PRESIDENTE DA REPÚBLICA** Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

Art. 1º A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 133. ....

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

I – em processo de falência;

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

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

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

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

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

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

"Art. 155-A. ....

.....

§ 3º Lei específica disporá sobre as condições de parcelamento dos créditos tributários do devedor em recuperação judicial.

§ 4º A inexistência da lei específica a que se refere o § 3º deste artigo importa na aplicação das leis gerais de parcelamento do ente da Federação ao devedor em recuperação judicial, não podendo, neste caso, ser o prazo de parcelamento inferior ao concedido pela lei federal específica." (NR)

"Art. 174. ....

Parágrafo único.....

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;

....." (NR)

"Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de terem sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita." (NR)

"Art. 186. O crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for sua natureza ou o tempo de sua constituição, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente de trabalho.

Parágrafo único. Na falência:

I – o crédito tributário não prefere aos créditos extraconcursais ou às importâncias passíveis de restituição, nos termos da lei falimentar, nem aos créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado;

II – a lei poderá estabelecer limites e condições para a preferência dos créditos decorrentes da legislação do trabalho; e

III – a multa tributária prefere apenas aos créditos subordinados." (NR)

"Art. 187. A cobrança judicial do crédito tributário não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento.

....." (NR)

"Art. 188. São extraconcursais os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos no curso do processo de falência.

....." (NR)

"Art. 191. A extinção das obrigações do falido requer prova de quitação de todos os tributos." (NR)

Art. 2º A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, passa a vigorar acrescida dos seguintes arts. 185-A e 191-A:

"Art. 185-A. Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial.

§ 1º A indisponibilidade de que trata o caput deste artigo limitar-se-á ao valor total exigível, devendo o juiz determinar o imediato levantamento da indisponibilidade dos bens ou valores que excederem esse limite.

§ 2º Os órgãos e entidades aos quais se fizer a comunicação de que trata o caput deste artigo enviarão imediatamente ao juízo a relação discriminada dos bens e direitos cuja indisponibilidade houverem promovido."

"Art. 191-A. A concessão de recuperação judicial depende da apresentação da prova de quitação de todos os tributos, observado o disposto nos arts. 151, 205 e 206 desta Lei."

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

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.

Brasília, 9 de fevereiro de 2005; 184º da Independência e 117º da República.

LUIZ INÁCIO LULA DA SILVA

*Márcio Thomaz Bastos*

*Antonio Pallozi Filho*

*Ricardo José Ribeiro Berzoini*

Este texto não substitui o publicado no D.O.U. de 9.2.2005 - Edição extra