

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA

CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS

CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

ERICKSEN PRÄTZEL ELLWANGER

**AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO E O LANÇAMENTO
TRIBUTÁRIO POR HOMOLOGAÇÃO**

Florianópolis

Julho de 2009

ERICKSEN PRÄTZEL ELLWANGER

**AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO E O LANÇAMENTO
TRIBUTÁRIO POR HOMOLOGAÇÃO**

Monografia submetida à banca examinadora da Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, com objetivo de aprovação em disciplina de Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação em Direito para obtenção de título de Bacharel em Direito.

Orientador: Professor Doutor Ubaldo Cesar Balthazar.

Florianópolis

Julho de 2009



Universidade Federal de Santa Catarina

Centro de Ciências Jurídicas

Colegiado do Curso de Graduação em Direito

TERMO DE APROVAÇÃO

A presente monografia, intitulada “AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO E O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO POR HOMOLOGAÇÃO”, elaborada pelo acadêmico Ericksen Prätzel Ellwanger e aprovada pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota 10 (dez), sendo julgada adequada para o cumprimento do requisito legal previsto no art. 9º da Portaria nº 1886/94/MEC, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução n. 003/95/CEPE.

Florianópolis, 15/07/2009.

Ubaldo Cesar Balthazar

Marcos Rogério Palmeira

Edinando Brustolin

“L’art de l’imposition consiste à plumer l’oie pour obtenir le plus possible de plumes avec le moins possible de Cris”.
(A arte da tributação consiste em depenar o ganso de modo a obter o máximo possível de penas com o mínimo de gritos).

Jean Baptiste Colbert (1619-1683). Economista Francês e Ministro das Finanças no governo do Rei Luís XIV da França.

AGRADECIMENTOS

Inicialmente, gostaria de agradecer ao meu orientador, Professor Ubaldo Cesar Balthazar, pelo estímulo à elaboração do tema deste trabalho e pela liberdade a mim conferida na construção de sua estrutura. A confiança que depositou nas minhas escolhas permitiu-me abordar o problema de uma forma mais estimulante, facilitando o processo de escrita e encadeamento de idéias.

Agradeço a toda a minha família, e especialmente aos meus queridos pai e mãe Artur Roberto e Rossane, irmão Maurício e meus avós Maria Helena e Djalmar (*in memoriam*), pelo suporte e amor incondicionais a mim conferidos ao longo dos anos de Universidade.

Agradeço a minha amada Ana Beatriz de Oliveira Lima, que mesmo diante da distância e do medo resistiu a todos os percalços por acreditar na força de nosso amor.

Agradeço a todos os meus amigos, e aqui principalmente os que trilharam ao meu lado as aventuras e desventuras proporcionadas pela bela Ilha de Santa Catarina: André “Dedé” Tomazini, Ademar “DJ” Eleutério Jr., Adriano “Gaudério” dos Santos, Daniel Henrique “Daniguelo” S. Lima, Guilherme “Gui” Severino, Lucas “Luke” Mussi, Marcus Vinícius “Quinhos” Peres, e Rafael “Fafinha” N. Bachiega.

Presto homenagem também aos profissionais e amigos da Universidade Federal de Santa Catarina, dos escritórios de advocacia Borges, Schmidt & Almeida e Nicolau Pítsica, do Banco Regional de Desenvolvimento do Extremo Sul, bem como ao advogado Marco Antônio Ceni Lemos, que em muito contribuíram para meu desenvolvimento como estudioso do direito e como profissional.

Por fim, agradeço a todos os que direta e indiretamente auxiliaram em minha formação.

RESUMO

A questão do prazo do artigo 168, I, do CTN aplicável à ação de repetição de indébito tributário, especificamente quando se trata de tributos sujeitos ao regime de lançamento denominado por homologação, tem instigado diversos posicionamentos tanto na doutrina como na jurisprudência pátria, de modo que a falta de consenso existente representa solo fértil para novos estudos. Sendo assim, mostra-se pertinente a realização de um trabalho focado nos aspectos atuais deste tema, realizando uma abordagem ao mesmo tempo teórica e prática.

Para a consecução dos objetivos da pesquisa, inicia-se o trabalho com a explicitação dos conceitos básicos necessários à compreensão técnica do fenômeno jurídico sob exame, principalmente pela análise dos institutos da obrigação e crédito tributários, do lançamento e suas modalidades, focando no lançamento por homologação, bem como a prescrição tributária em uma perspectiva comparativa em relação ao fenômeno da decadência.

Em um segundo momento, estuda-se a problemática da prescrição aplicada à ação de repetição de indébito de tributos sujeitos a lançamento por homologação, abordando-se principalmente as correntes acerca do *dies a quo* do prazo prescricional aplicável à repetição de indébito, sempre à luz da evolução jurisprudencial.

Por fim, analisam-se as consequências da interpretação conferida pela Lei Complementar nº 118/05 em face da sistemática do lançamento por homologação, culminando em uma reflexão acerca de seus impactos sobre a segurança jurídica.

Palavras-chave:

Lançamento por Homologação – Repetição de Indébito – Prescrição

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO I - CONSIDERAÇÕES ACERCA DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA	4
1.1. A DICOTOMIA EXISTENTE ENTRE OBRIGAÇÃO E CRÉDITO TRIBUTÁRIOS	5
1.2. DEFINIÇÕES: OBRIGAÇÃO E CRÉDITO.....	6
1.3. O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO.....	8
1.3.1. Lançamento: ato ou procedimento.....	11
1.4. O MOMENTO DE CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	12
1.5. MODALIDADES DE LANÇAMENTO.....	14
1.5.1. Lançamento de ofício	15
1.5.2. Lançamento por arbitramento	15
1.5.3. Lançamento por declaração	16
1.5.4. Lançamento por homologação.....	17
1.6. OS INSTITUTOS DA DECADÊNCIA E DA PRESCRIÇÃO EXTINTIVA	21
1.6.1. Critérios distintivos entre prescrição e decadência.....	24
1.6.2. Presença da prescrição e da decadência no CTN	25
CAPÍTULO II - AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO DE TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO: O PRAZO DO ARTIGO 168, I, CTN ANTES DO ADVENTO DA LEI COMPLEMENTAR 118/05	27
2.1. O DIREITO À REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO	27
2.2. A REPETIÇÃO JUDICIAL: AÇÃO ANULATÓRIA E AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO.....	29
2.3. O PRAZO PREVISTO NO ART. 168 DO CTN E SUA NATUREZA	32
2.4. O PRAZO DO ARTIGO 168 E A PROBLEMÁTICA DO DIES A QUO APLICÁVEL À HIPÓTESE DE SEU INCISO I.	35
2.4.1. A Tese do prazo quinquenal na Ação de repetição de indébito.....	35
2.4.2. A Tese dos 10 anos na repetição de indébito.....	40
2.4.3. A Tese intermediária: Decretação de inconstitucionalidade de tributo como dies a quo do prazo para ajuizamento da repetição de indébito.....	44
CAPÍTULO III - O ARTIGO 3º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/05 E SEUS EFEITOS	47
3.1. AS MUDANÇAS INTRODUZIDAS PELA LEI COMPLEMENTAR N. 118/05	47
3.2. POSSIBILIDADE DE LEIS INTERPRETATIVAS NO DIREITO BRASILEIRO	49
3.3. IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA E O ART. 106, I, DO CTN.....	54
3.4. A EFICÁCIA DOS ARTIGOS 3º E 4º DA LEI COMPLEMENTAR 118/05: CARÁTER INTERPRETATIVO OU MODIFICATIVO?	56
3.5. ARTIGOS 3º E 4º DA LEI COMPLEMENTAR 118/05: O MARCO INTERPRETATIVO INTRODUZIDO A PARTIR DO JULGAMENTO DO ERESP 327.043/DF	58
3.6. O INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE SUSCITADO A PARTIR DO RESP 644.736/PE E A APLICAÇÃO DO DISPOSTO NO ARTIGO 3º DA LC 118/05	62
3.7. OS ARTIGOS 3º E 4º DA LEI COMPLEMENTAR 118/05 E SUA APLICAÇÃO JURISPRUDENCIAL.....	63
CONCLUSÃO	65
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	68

INTRODUÇÃO

Como consequência direta do princípio da vedação do enriquecimento sem causa, a legislação tributária brasileira garante aos contribuintes o direito de obter ressarcimento de eventuais valores recolhidos indevidamente aos cofres públicos a título de tributo. Trata-se de prerrogativa que assegura o cumprimento dos princípios basilares do Direito Tributário e do relacionamento entre Estado e Cidadãos, afastando cobranças abusivas e garantindo um mínimo de equilíbrio em uma relação que, por natureza, é de imposição.

Inobstante, a dinâmica das relações sociais não permite que uma pretensão perca indefinidamente, restando em aberto sem um limite temporal para que o titular do direito possa pô-la em prática. Com isto em vista, o legislador estipulou no ordenamento prazos para que o contribuinte que pagar indevidamente tributo ou valor a esse título possa pleitear repetição, de modo a garantir tempo razoável para a satisfação do direito sem comprometer a preservação da segurança jurídica e da pacificação social.

Ocorre que a legislação pertinente ao tema do prazo específico para que o contribuinte pleiteie restituição judicial de tributo sujeito a lançamento por homologação é confusa, pecando por falta de sistemática e abrindo margens a interpretações diversas, de mais favorável a menos favorável ao contribuinte. Disso advém o singelo questionamento: qual deve prevalecer? Pró-Fazenda Pública ou Pró-Contribuinte?

Até o advento da Lei Complementar 118/05, nas hipóteses em que a sistemática do recolhimento indevido tivesse ocorrido mediante lançamento por homologação, a doutrina e jurisprudência, embasadas na chamada "Tese dos Cinco mais Cinco" consagrada pelo Superior Tribunal de Justiça, fixaram entendimento segundo o qual o contribuinte possuiria o direito de pleitear judicialmente a restituição no prazo de cinco anos a contar da homologação pelo Fisco, que poderia ocorrer de modo expresse ou tácito.

É que o artigo 168 prevê cinco anos como lapso temporal hábil ao manejo de medida de restituição, contados, no caso do inciso I, da extinção do crédito tributário.

Dessa circunstância advém a denominação "Tese dos Cinco mais Cinco": cinco anos a contar do fato gerador para o Fisco homologar, expressa ou tacitamente, o lançamento; somados mais cinco anos a contar do término do prazo para homologação,

totalizando 10 anos para que o contribuinte possa pleitear a restituição que julgar devida. Isso porque se considerava consumada a extinção do crédito tributário com a homologação, expressa ou tácita, do lançamento, e não com o pagamento antecipado efetivado pelo contribuinte. Como se observa, optou-se pela interpretação em favor do contribuinte.

Entretanto, com o advento da Lei Complementar nº 118/2005, a sistemática que havia sido consagrada foi rompida pela proposição de caráter interpretativo do art. 3º, que pretende considerar como marco inicial para contagem do prazo prescricional o pagamento antecipado, que bastaria à extinção do crédito, e não mais a homologação.

Além disso, 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, gerando sérias discussões acerca dos efeitos de leis interpretativas.

Portanto, na prática, o legislador impôs um dos sentidos possíveis da norma, ignorando o Judiciário, de modo a alterar a lógica até então vigente, que, por acaso, era favorável aos cidadãos. Esta, pois, a grande questão analisada pela presente monografia.

Como o problema central aborda diversos conceitos tributários e suas diversas interpretações, o trabalho faz inicialmente um estudo analítico acerca dos institutos envolvidos. Nessa esteira, o primeiro capítulo do trabalho explicita a dicotomia existente entre os dois elementos básicos da relação tributária, a obrigação e o crédito, conceituando-os e expondo suas diferenças.

Em seguida, passa-se ao ato do lançamento, suas características, consequências para a relação jurídico-tributária e modalidades, enfocando essencialmente a sistemática do lançamento por homologação. Neste particular, busca-se caracterizar a natureza deste método de lançamento, bem como suas peculiaridades.

Como último ponto do primeiro capítulo, traça-se um esboço teórico acerca dos institutos da prescrição e decadência, afim de que sirvam como referência para posterior análise sobre a configuração do prazo para ajuizamento da ação de repetição de indébito tributário.

No segundo capítulo, adentra-se propriamente o mérito do problema a partir de uma análise acerca do direito à repetição de indébito, as hipóteses de seu cabimento e a possibilidade de ser pleiteado pelas vias administrativa e/ou judicial. Dado que o foco é a

repetição judicial levada a cabo mediante ação de repetição de indébito, procede-se a uma distinção entre a ação anulatória de decisão administrativa denegatória de restituição e a ação repetitória, bem como as situações em que se aplicam, de sorte a afastar confusões.

Prosseguindo no tema, passa-se a estudar o prazo de restituição consignado no art. 168 do CTN, seu caráter decadencial ou prescricional à luz da teoria esposada no primeiro capítulo, culminando numa exposição sobre a problemática acerca do *dies a quo* do prazo quinquenal previsto na norma.

Evidenciada a discussão e as diferentes interpretações sobre o prazo supra mencionado, analisam-se uma a uma as teses doutrinárias e jurisprudenciais criadas para definir o termo inicial de contagem do prazo, as quais subsistiram paralelamente até o advento da inovação legislativa trazida pelo artigo 3º da Lei Complementar 118/05.

No terceiro capítulo, a pesquisa concentra-se no novo quadro legislativo decorrente da Lei Complementar 118/05, que alterou entendimento praticamente pacificado pelas cortes pátrias. Neste sentido, realiza-se uma análise progressiva de diversos conceitos relacionados, dentre os quais o de lei interpretativa, de irretroatividade da lei e de separação dos Poderes, como pressupostos para a decodificação da sistemática atual relativa ao direito de pleitear repetição de indébito de tributos sujeitos a lançamento por homologação.

Como objeto principal de análise, o capítulo enfoca o novo delineamento instituído pelo Art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005 acerca da prescrição do direito de pleitear repetição de indébito dos tributos lançados por homologação, principalmente pela visão da jurisprudência sobre o dispositivo.

Por fim, esboça-se um quadro de aplicação intertemporal de aplicação da referida norma, tendo por base a orientação pretoriana mais atualizada, com vistas a traçar uma conclusão sobre como ficou delineada a contagem do prazo.

Ressalta-se que o enfoque do presente estudo é primordialmente prático, procurando sempre traçar paralelos entre as noções esposadas pela doutrina e a jurisprudência, especialmente do Superior Tribunal de Justiça, em face de sua marcante influência em questões de interpretação de lei federal.

CAPÍTULO I - CONSIDERAÇÕES ACERCA DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Objetiva o presente trabalho examinar os aspectos concernentes ao prazo previsto no artigo 168, I, do CTN aplicável à ação de repetição de indébito nos tributos sujeitos a lançamento por homologação. Não obstante, para que tal objetivo seja alcançado, torna-se imperativo que se delimitem os conceitos básicos aplicáveis à espécie.

Isto porque a análise do prazo para ajuizamento de ação de repetição de indébito quando há pretensão de restituição de tributo sujeito a lançamento por homologação pressupõe uma interpretação sistemática de elementos como obrigação e crédito tributários, o lançamento, suas modalidades, a constituição do crédito, bem como da decadência e prescrição em perspectiva comparativa.

Para que se compreenda o fenômeno do lançamento por homologação, necessário iniciar-se a abordagem pelo nascimento da relação jurídica tributária.

Nesse sentido, parte-se da dicotomia preconizada pelo sistema do Código Tributário Nacional, que diferencia dois elementos básicos: obrigação tributária principal e crédito tributário. Referidos institutos suscitam dúvidas que demandam um esforço teórico com o intuito de bem entendê-los.

Em termos de disposição normativa, o Código Tributário Nacional trata da conceituação desses institutos em seus artigos 113, §1º, 139 e 140.

No que tange ao surgimento da obrigação principal, estatui o art. 113 que esta “surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente”. Por outro lado, o art. 139 dispõe que “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”, afirmando haver identidade jurídica entre os institutos.

Sob outro prisma, a dicção normativa do art. 140 do CTN induz à conclusão aparentemente diversa da esposada pelas normas supra transcritas, na medida em que estatui, *in verbis*: “as circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem”. Neste particular, a identidade dos institutos é posta em cheque frente ao fato de que as “circunstâncias” referidas no Código não se lhe aplicam igualmente.

Desta feita, a doutrina tem elaborado esforços teóricos no intuito de posicionar corretamente os conceitos em questão. Por tratar-se de estudos profundos, serve a este trabalho realizar apenas uma abordagem sintética, a fim de embasar o estudo do tema principal, em especial, os efeitos do lançamento sobre a obrigação e o crédito, bem como suas consequências relativas ao termo inicial para ajuizamento da ação de repetição de indébito de tributo lançado por homologação.

1.1. A dicotomia existente entre obrigação e crédito tributários

Na lição de Paes de Barros Leães, ao estabelecer a diferença entre obrigação e crédito, o sistema do Código Tributário Nacional pautou-se por um “conceito dualista da obrigação tributária”, consistente na distinção entre relação de débito, surgida com o fato gerador, e relação de responsabilidade, originária do lançamento (LEÃES apud ROSA JR, 2006, p. 469). Por fato gerador, ou hipótese de incidência, como preferem alguns autores, entenda-se a descrição hipotética de um estado de fato, fato propriamente dito ou conjunto de circunstâncias que, ao ocorrer no mundo real, determina a criação da obrigação de pagar tributo (ATALIBA, 1999, p. 49)

Tratando da origem dos institutos, Américo Lacombe leciona que a teoria dualista inspira-se no Direito Romano, em que a obrigação continha, além das partes, dois elementos: o débito (*debitum* ou *Schuld* para o Direito Germânico) e a obrigação (*obligatio* ou *Haftung*). Consistia o *debitum* no objeto da obrigação: o dar, o fazer ou não fazer. Já a *obligatio* representava a relação de responsabilidade que somente surgiria quando verificado o inadimplemento pelo devedor (LACOMBE, 2006, p. 301-302).

Com efeito, a legislação tributária brasileira teria consagrado a teoria dualista, de forma que atribui duas faces à relação tributária objetiva (MELO, 2007, p. 293).

A primeira é a da obrigação, que na teoria do direito romano equivaleria ao *debitum*, representando o elo jurídico entre os sujeitos ativo e passivo em face do enquadramento do fato da vida à hipótese de incidência prevista na norma. Portanto, ocorrendo o que se convencionou chamar de fato gerador, resta criada a obrigação tributária.

Ocorre que tão somente o estabelecimento da obrigação não basta à caracterização do vínculo patrimonial entre os sujeitos da relação. Embora o sujeito passivo tenha conhecimento de que está obrigado pela realização de ato ou fato tributável, há a necessidade de apurar-se o correspondente crédito em favor do Fisco, cuja exigibilidade

deverá ser concretizada mediante procedimento formal, podendo então o credor constranger o devedor ao cumprimento da obrigação (*obligatio*) (LACOMBE, 2006, p. 303-304).

Note-se que o CTN não utilizou a terminologia empregada na teoria dualista original, reservando o termo obrigação para designar o *debitum* e o termo crédito para designar a *obligatio* (LACOMBE, 2006, p. 305).

Não obstante esta construção, parte da doutrina insurgiu-se contra essa alegada dualidade adotada pelo direito positivo. Para os autores desta corrente, não há como se conceber obrigação sem crédito.

Um dos grandes defensores desta ótica é Paulo de Barros Carvalho, para quem “o crédito é elemento integrante da estrutura lógica da obrigação, de tal sorte que ostenta a relação de parte para com o todo. A natureza de ambas as entidades é, portanto, rigorosamente a mesma” (CARVALHO, 2000, p. 360).

Outros autores posicionam-se no mesmo sentido pela dependência de ambos os institutos, fazendo uso da chamada Teoria do Direito Reflexo de Kelsen, cuja premissa é a de que a todo direito subjetivo corresponde um direito reflexo, que consiste em impor o cumprimento do direito subjetivo por meio do poder jurídico, coercitivamente (KELSEN, 1991, p. 147-150).

Souto Maior Borges define o crédito tributário como sendo reflexo da obrigação tributária, na medida em que afirma que “o Fisco tem o direito subjetivo de exigir do sujeito passivo o pagamento de uma certa quantia em dinheiro, e, por isso mesmo, é credor do tributo. Um direito-reflexo não tem existência autônoma, desvinculada da obrigação correspondente”. Explicitando essa premissa, esclarece que “só quando alguém está obrigado a um certo comportamento para com outrem é que este último tem para com o primeiro um direito – por hipótese, o direito de crédito tributário, contrapartida da obrigação do sujeito passivo” (BORGES, 1999, p. 47).

Do exposto, percebe-se que ora se concebe obrigação e crédito como realidades complementares, porém distintas, e ora como espécies indistintas. Apontada essa diferenciação, passa-se a definição conceitual dos institutos.

1.2. Definições: Obrigação e Crédito

No magistério de Orlando Gomes (GOMES, 2004, p. 16), o instituto da obrigação *lato sensu* é definido como espécie maior do dever jurídico, referindo-se à categoria

de relações jurídicas de natureza pessoal, com um elemento essencial: a prestação. Leciona o doutrinador que “para constituir uma relação obrigacional, uma das partes tem de se comprometer a dare, facere ou prestare, [...], isto é, a transferir a propriedade de um bem ou outro direito real, a praticar ou abster-se de qualquer ato ou a entregar alguma coisa sem constituir direito real”.

Essa prestação objeto do vínculo obrigacional deve, ainda, ser suscetível de avaliação econômica, de modo que, vista pelo lado negativo, corresponde a uma dívida, enquanto pelo lado positivo, a um crédito.

Segundo Alexandre Rossato da Silva Ávila, “a obrigação nada mais é do que uma relação jurídica que une credor e devedor, cabendo a este o dever de satisfazer uma prestação em favor daquele. No pólo ativo deste vínculo que une os dois ou mais sujeitos está o credor, que tem o direito de exigir a prestação; no pólo passivo reside o devedor, a quem a lei impõe o dever de cumprir a prestação”. Unidas as partes ativa e passiva, estabelece-se a relação jurídica (ÁVILA, 2006, p. 199).

No que tange à obrigação tributária propriamente dita, Gilberto de Ulhôa Canto observa em sua obra que esta tem natureza “*ex lege*, e só o legislador pode declarar quando e como determinado indivíduo se torna sujeito passivo da relação jurídico-tributária” (ULHÔA CANTO, 1963, p. 88).

Na concepção de Souto Maior Borges, a obrigação tributária e o crédito tributário são reflexos (BORGES, 1999, p. 53). Na verdade, a obrigação tributária seria a situação juridicamente relevante por estar prevista na norma jurídica tributária, como representação da conduta obrigatória. Por sua vez, o crédito tributário seria o “direito-reflexo” correspondente à obrigação do sujeito passivo. Não se pode olvidar, nesse ponto, que o aludido autor apega-se à literalidade do artigo 139 do Código Tributário Nacional, o qual prevê que “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”.

Para Hugo de Brito Machado, “a obrigação é um primeiro momento na relação tributária. Seu conteúdo ainda não é determinado e o seu sujeito passivo ainda não está formalmente identificado. Por isto mesmo a prestação respectiva ainda não é exigível. Já o crédito tributário é um segundo momento na relação de tributação. No dizer do CTN, ele decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta (art. 139), porém surge com o lançamento, que confere à relação tributária liquidez e certeza” (MACHADO, 2004, p. 123).

Segundo a lição de Lobo Torres, “a obrigação tributária principal, que tem por objeto prestação pecuniária, é o vínculo jurídico que compreende o crédito e o débito. São

dois aspectos da mesma realidade”. Acrescenta ainda o autor que a “obrigação e o crédito não só se extinguem como também nascem juntamente. Nada obstante, o Código reserva o termo ‘crédito’ à obrigação que adquire concretude ou visibilidade e passa por diferentes graus de exigibilidade” (TORRES, 2008, p. 237).

Hugo de Brito Machado entende que o Código foi adequado ao tratar obrigação e crédito como realidades distintas, pois é somente a partir da consideração dessas realidades distintas é que uma anulação do crédito permite que a obrigação subjacente mantenha-se íntegra (MACHADO, 2005, p. 43).

Desta feita, a fim de dirimir a aparente controvérsia esposada pelo texto legal e conferindo-lhe um entendimento lógico, os tributaristas têm consignado que obrigação e crédito são como faces distintas e independentes de uma mesma moeda: surge a obrigação com a ocorrência do fato gerador, juntamente com o crédito correspondente. Entretanto, este último nasce com grau reduzido de eficácia, necessitando de ato integrativo que lhe confira total concretude: o Lançamento.

1.3. O Lançamento Tributário

Sendo o tributo dever imposto ao cidadão por meio de norma jurídica abstrata visando a sua participação no custeio financeiro do Estado, faz-se necessário um processo de subsunção do acontecimento fático ao hipotético normativo, tornando palpável o crédito correspondente à obrigação criada.

No Direito tributário, a existência de previsão normativa da norma geral e abstrata não basta por si só para produzir qualquer repercussão no mundo jurídico. Do mesmo modo, a mera ocorrência do “evento” no mundo fenomênico não trará nenhuma consequência jurídica. Os eventos e as relações efetivas somente ingressarão no campo jurídico quando revestidos, traduzidos em linguagem própria, o que ocorre com a produção da norma individual e concreta. (CARVALHO, 2000, p. 30-34).

Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, 2000, p. 34), amparando-se em teoria de Canotilho, expõe que o método a ser empregado na visualização da relação tributária é o chamado “processo de concretização”, pelo qual o direito parte de noções abrangentes (de normas gerais e abstratas) para chegar a condutas individualizadas e intersubjetivas (normas individuais e concretas).

Referido autor afirma ainda que, para alcançar o pleno teor de juridicidade, a norma geral e abstrata requer a edição da norma individual e concreta, “constituindo em linguagem o evento contemplado na regra-matriz, e instituindo também em linguagem relacional, que deixa atrelados os sujeitos da relação” (CARVALHO, 2000, p. 220).

Discorrendo acerca do lançamento, Gilberto de Ulhôa Canto disserta que a obrigação principal cria encargos impessoais, que dependem, para se corporificar (estabelecendo o crédito), de uma ou diversas operações destinadas a apurar se aquela circunstância definida pelo legislador é hábil a gerar um ônus tributário, se está materializada em certo sujeito passivo, em que medida, e correspondendo a que gravame objetivo. (ULHÔA CANTO, 1963, p. 171).

Tendo em vista essas considerações, a técnica tributária adotou o método do lançamento, cujas etapas servem à liquidação do crédito correspondente à determinada obrigação tributária, tornando-o certo e, por consectário, exigível.

Para definir o sentido do vocábulo liquidação a que nos referimos, tomamos emprestado o conceito geral estabelecido pelo art. 1533 do Código Civil, *in verbis*: “Considera-se líquida a obrigação certa, quanto à sua existência, e determinada quanto ao seu objeto”.

Portanto, especificamente do ponto de vista tributário, tanto a eficácia quanto a exigibilidade do crédito tributário dependerão da realização deste ato denominado lançamento, que serve a dar concretude ao crédito.

Tentando explicar a relação entre a realização do lançamento e seus efeitos sobre obrigação e crédito, Alberto Xavier desenvolveu a chamada teoria dos graus sucessivos de eficácia do lançamento. Referida teoria delimita que com a ocorrência do fato tributário, a obrigação torna-se “existente”, enquanto que com o lançamento é formado um título, dotado de força executiva e que dá origem à relação jurídica abstrata, traduzida no crédito tributário, momento em que a obrigação se torna “atendível”. Em seguida, quando verificado o prazo de recolhimento, esta se torna “exigível” pelo sujeito ativo e “realizável” pelo sujeito passivo, de modo que apenas com o decurso de prazo sem o adimplemento que a obrigação se torna “exequível” (XAVIER, 1998, 427-428).

Dispondo acerca do conceito legal de lançamento, o art. 142, caput, do CTN estabelece que: “Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a

verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”. Observa-se, portanto, que a lei atribui a incumbência de produzir o lançamento à autoridade administrativa, condicionando a constituição do crédito a este ato. Entretanto, tal premissa pode ser questionada quando se analisa a modalidade de lançamento por homologação.

José Eduardo Soares de Melo (MELO, 2007, p. 295), faz importante observação que põe em dúvida a necessidade do lançamento. Para o autor, a disposição do art. 142 impõe que a exigibilidade do tributo sempre esteja condicionada ao lançamento feito pela autoridade. Logo, se nos tributos sujeitos a lançamento dito por homologação quem liquida os elementos do tributo é o contribuinte, como pode existir obrigação e crédito se não houve lançamento? Tratar-se-ia, portanto, de caso de “tributo sem lançamento”.

Inobstante, definindo o conceito doutrinário majoritário de lançamento, cabe parafrasear estudo de Eurico Diniz de Santi, que identificou sua utilização em oito acepções diferentes, tanto pelo Direito Tributário quanto pela Ciência Contábil. No uso “*técnico-comercial-contábil*”, ensina que a expressão lançamento é utilizada para: a) ação ou b) efeito de escriturar um valor em livros de escrituração comercial ou contábil, o próprio montante que se escritura e, ainda, no sentido de c) efetuar o cálculo que confere liquidez a um crédito ou débito. Para o autor, além disso, emprega-se o termo também: d) como procedimento administrativo da autoridade competente, com o fim de constituir o crédito tributário (artigo 142 do Código Tributário Nacional), e) ato-norma administrativo, norma individual e concreta (artigo 145, *caput*, do Código Tributário Nacional), f) procedimento administrativo que integra o ato-norma administrativo de inscrição em dívida ativa, g) como ato-fato último da espécie e como h) atividade material do sujeito passivo voltada a apurar o montante devido, da qual resulta a produção da norma individual e concreta que constitui o crédito tributário, no chamado “lançamento por homologação” (artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional) (DE SANTI, 2001, p. 146).

Logo, o lançamento pode ser, em uma formulação inicial, conceituado como o ato/procedimento por meio do qual se produz uma norma individual e concreta; e, mais, é a própria forma de linguagem competente escolhida pelo ordenamento para revesti-lo, que terá um suporte físico, igualmente previsto pela legislação (usualmente a notificação de lançamento).

Frisou-se a dualidade ato-procedimento precisamente porque a doutrina não é unânime acerca da caracterização formal do lançamento, o que se enfrenta em linhas breves.

1.3.1. Lançamento: ato ou procedimento

O principal motivo que conduz parte da doutrina à conclusão de que o lançamento tributário é procedimento, decorre do teor da segunda parte do artigo 142 do Código Tributário Nacional, que prescreve o instituto como “procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

Ainda nessa linha, quando o mesmo artigo 142 do Código Tributário Nacional prevê que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, acentua sua preferência para o sentido procedimental do termo.

A definição legal levou Hugo de Brito Machado a conceituar o lançamento tributário como procedimento, ao afirmar que o “lançamento administrativo é na verdade um procedimento, no sentido de atividade que, por afetar direitos dos administrados, há de ser desenvolvida com obediência a certas formalidades legalmente impostas”, principalmente no que se refere à observância do princípio constitucional do devido processo legal (MACHADO, 2005, p. 73).

Sob outro prisma, Alberto Xavier (XAVIER, 1998, p. 24) critica a conceituação de lançamento como procedimento, isso porque, em consonância com as conclusões de Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, 2000, p. 232), considera que não basta haver o procedimento administrativo de lançamento para que haja o próprio lançamento. Ou seja, somente quando houver a conclusão desse procedimento é que haverá o “ato de lançamento”.

Sacha Calmon Navarro Coêlho, comentando a questão, assevera que lançamento é ato, pois “não existe lançamento inicial, este provisório, e lançamento final, este definitivo. O lançamento é ato singular que se faz preceder de procedimentos preparatórios e

que se faz suceder de procedimentos revisionais, podendo ser declarado, ao cabo, subsistente ou insubsistente” (COELHO, 2006, p. 755).

Criticando a visão procedimentalista do lançamento, Manoel Antonio Gadelha Dias, amparando-se em Luciano Amaro, afirma que o lançamento não é procedimento, mas ato, ainda que praticado após um procedimento (eventual, não necessário) de investigação de fatos cujo conhecimento e valoração se façam necessários para a consecução do lançamento (DIAS, 2005, p. 331).

Procurando pacificar os entendimentos dissonantes, pode-se afirmar que o lançamento dificilmente será realizado como ato singular, até porque a autoridade necessita de elementos para embasar suas conclusões e efetivamente realizar as condutas previstas no art. 142 do CTN (verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação, determinar matéria tributável, calcular o montante do tributo, identificar sujeito passivo e eventualmente propor penalidade). Inobstante, o que interessa para exteriorizar o lançamento é o documento final, a partir de onde se poderá dizer que o crédito foi constituído. Daí, pode-se concluir que há um ato formal final precedido de procedimento preparatório (MELO, 2007, p. 297).

1.4. O momento de constituição definitiva do crédito tributário

Analisados os aspectos básicos do lançamento, cumpre apontar a discussão existente em torno do momento de constituição definitiva do lançamento e, conseqüentemente, do crédito tributário. Saliente-se, contudo, que a discussão deve ser analisada de modo diferenciado se o tributo é lançado pela Administração ou adiantado pelo contribuinte sob condição de ser homologado. Neste último caso, o procedimento de constituição possui peculiaridades que demandam exame específico, que será feito adiante.

Na hipótese de tributos lançados diretamente pela Administração, Kiyoshi Harada expõe a controvérsia em sua obra ao evidenciar que tanto a doutrina como a jurisprudência consignam cinco possibilidades de marco de constituição definitiva do lançamento: a) notificação do sujeito passivo para pagar ou impugnar o lançamento; b) decisão de primeira instância administrativa; c) decisão de segunda instância administrativa; d) decisão irreformável na esfera administrativa; e e) inscrição em dívida ativa (HARADA, 2006, p. 518).

Conforme aponta José Eduardo Soares de Melo, o fato de o lançamento poder ser atacado não o torna provisório (MELO, 2007, p. 301). Nessa esteira, aplica-se o estabelecido no art. 145 do CTN, segundo o qual o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode sofrer alteração em face de a) impugnação, b) recurso de ofício ou c) iniciativa de ofício da autoridade nos casos do art. 149 do CTN.

Em princípio, portanto, o lançamento torna-se definitivo pela notificação ao sujeito passivo, sendo este ato marco da constituição do crédito. Todavia, se houver impugnação ou re-análise de ofício, considera-se como marco a nova notificação da decisão final definitiva (art. 201 do CTN). É o que entende Luiz Emygdio da Rosa Jr. (ROSA JR, 2006, p. 477).

Acerca do assunto, Sacha Calmon Navarro Coêlho (COÊLHO, 2006, p. 834) expõe que:

“a data da constituição definitiva do crédito tributário, devemos entendê-la como sendo aquela em que o lançamento tornou-se definitivo, insusceptível de modificação pelos órgãos incumbidos de fazê-lo. Um lançamento é definitivo quando efetivado, quando não mais possa ser objeto de recurso por parte do sujeito passivo ou de revisão por parte da administração. Isto pode ocorrer em pontos vários do tempo, dependendo das leis de cada ordem de governo e das vicissitudes do próprio processo de efetivação e revisão do ato jurídico do lançamento. O ato de inscrição do crédito tributário decorrente do lançamento se insere noutra dimensão, a da formalização do título executivo extrajudicial da Fazenda Pública, sem o qual não é possível manejar a ação de execução fiscal. Não há execução sem título”.

Porém segundo Ruy Barbosa Nogueira, “a notificação é o último ato do procedimento de constituição formal do crédito tributário que o torna oponível ao contribuinte”. Mesmo que haja um retorno ao lançamento não significa que ele deixe de ser procedimento definitivo e válido, pois fica apenas com sua eficácia paralisada para possibilitar o reexame, podendo ser reafirmado, corrigido ou invalidado (NOGUEIRA, 1995, p. 221 e 293).

Por conseguinte, observa-se que há basicamente duas opiniões divergentes na doutrina. A primeira defende que a primeira notificação ao sujeito passivo institui o crédito como realidade jurídica, não sendo relevante o fato de ter havido impugnação ou re-análise. Nesse caso, haveria mera suspensão do crédito, até ulterior decisão final, pois o artigo 151, III

do CTN estatui que as reclamações e recursos na forma da lei do processo administrativo suspendem o crédito. E na esteira do pensamento de Lobo Torres, a suspensão do crédito refere-se a sua exigibilidade, pressupondo que o crédito já está constituído (TORRES, 2008, p. 284).

Por outro lado, a outra vertente entende que somente com a decisão final é que se pode considerar definitivamente constituído o crédito, pois somente a partir desse momento é que se poderia falar em certeza do débito, e, portanto, em crédito propriamente dito.

1.5. Modalidades de lançamento

Avançando no tema, cabe discorrer acerca das modalidades de lançamento, enfocando ao final o lançamento por homologação.

Em termos de disposição legislativa, o Código Tributário Nacional traz quatro modalidades, as quais descreve em seus artigos 147 a 150. São elas: lançamento por declaração, lançamento por arbitramento (com ressalvas, posto que a doutrina entende tratar-se de mera técnica, não de nova modalidade, como se verá a seguir), lançamento de ofício e lançamento por homologação.

Antes, porém, sobreleva frisar que a classificação preconizada pelo Código não passa incólume de críticas, especialmente pelo fato de que o critério utilizado para categorizar o lançamento em diferentes modalidades não teria respaldo jurídico, partindo apenas do grau de participação do sujeito passivo na atividade do lançamento (BORGES, 1999, p. 235).

Dentre os críticos mais ferrenhos da concepção procedimentalista adotada pelo Código, destaca-se Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, 2000, p. 388), autor que, partindo da premissa de que o lançamento é ato jurídico administrativo, afirma que “se o lançamento é ato jurídico administrativo, na acepção material e formal, consoante expusemos, não há cogitar-se das vicissitudes que o precederam, principalmente porque não integram a composição intrínseca do ato, nada dizendo com seus elementos estruturais”. Sendo assim, o autor afirma que não se tratam propriamente de tipos de lançamento, mas sim de procedimentos prévios ao lançamento. De qualquer modo, passa-se a analisá-los.

1.5.1. Lançamento de ofício

Como foi visto, a classificação do fenômeno do lançamento tem por parâmetro o grau de atuação do administrado na atividade administrativa tributária, notadamente na apuração e recolhimento do tributo.

No caso do lançamento de ofício, este “é feito por iniciativa da autoridade administrativa, independentemente de qualquer colaboração do sujeito passivo”, cabendo à Administração Pública proceder a todas as medidas necessárias para apurar o crédito tributário (MACHADO, 2004, p. 172).

Cuida-se de espécie realizada pela Administração nas hipóteses em que o lançamento independe de qualquer atuação do administrado ou, ainda, nos moldes do artigo 149 do Código Tributário Nacional, quando o sujeito passivo ou terceiro interessado presta informações ou quantifica o débito tributário de forma insuficiente.

Em havendo impontualidade no pagamento de tributo, a constituição do crédito tributário dar-se-á mediante lançamento de ofício.

No escólio de Luciano Amaro, a modalidade em comento possui subsidiariamente a “função de substituto do lançamento por homologação [...]. O lançamento por homologação supõe o prévio recolhimento do tributo pelo sujeito passivo. Se este se omite, total ou parcialmente, quanto ao cumprimento desse dever, cabe à autoridade administrativa proceder ao lançamento de ofício” (AMARO, 2006, p. 361).

Tem-se esta modalidade, por exemplo, no Imposto Territorial Predial Urbano – IPTU, em que todos os dados, elementos e cálculo do *quantum debeatur* devido ficam a cargo da Administração.

1.5.2. Lançamento por arbitramento

Embora a maior parte da doutrina não defina o arbitramento como modalidade de lançamento, dada a sua especificidade cumpre abordá-lo em separado, como o fez José Soares de Melo em sua obra (MELO, 2007, p. 308). Nos termos do artigo 148 do CTN, referida técnica pode ser empregada pelos agentes tributários quando as declarações ou

documentos apresentados pelo sujeito passivo forem omissos ou não merecedores de fé, sendo permitido o arbitramento do valor a ser utilizado como base de cálculo, respeitado processo administrativo regular e os princípios a ele inerentes.

Segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho, para quem o arbitramento é “apenas técnica” de lançamento de ofício, tal procedimento pode ocorrer “tanto nos tributos que deveriam ser lançados com base em declaração do contribuinte quanto nos lançados por homologação”, hipótese em que a Fazenda está autorizada a “pôr de lado a escrita, os livros e demais informações prestadas pelo sujeito passivo (havendo omissão, fraude ou simulação)” com o fito de garantir o recolhimento do tributo (COÊLHO, 2006, p. 768).

Portanto para os que entendem do mesmo modo que o supracitado autor, não se trata o lançamento por arbitramento de verdadeira espécie de lançamento, mas sim de uma técnica diferenciada de lançamento de ofício, que também pode ser empregada em caso de discrepâncias entre as informações prestadas pelo sujeito passivo e os fatos efetivamente ocorridos em lançamento feito por homologação.

1.5.3. Lançamento por declaração

Dá-se o lançamento por declaração nas modalidades de tributos em que o contribuinte declara ao Fisco a ocorrência do fato gerador, fornecendo-lhe as informações necessárias à averiguação do tributo devido. Justamente por haver a atuação tanto do contribuinte quanto do Fisco é que esta modalidade de lançamento também é denominada de mista.

Referida espécie está prevista no art. 147 do CTN, que estabelece:

“O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela”.

Segundo Souto Maior Borges, a existência dessa declaração é pré-requisito procedimental do ato de lançamento que será expedido, num momento seguinte, pela Administração. (SOUTO BORGES, 1999, p. 321). Trata-se a declaração, nos dizeres de Luciano Amaro, de “obrigação formal ou instrumental (obrigação acessória, nos termos do CTN, art. 113, § 2º) do sujeito passivo” de fornecer “dados fáticos”, na expressão de Luciano Amaro, os quais, sendo prestados corretamente, possibilitarão que o lançamento seja realizado pelo Fisco (AMARO, 2006, p. 358).

Leandro Paulsen observa que não se pode confundir o fato de existir obrigação acessória de prestar declaração com a existência de lançamento por declaração. Em diversos casos de lançamento por homologação exige-se do contribuinte a prestação de declaração, embora isso não condicione nem obste o pagamento por ele mesmo realizado antecipadamente. Do contrário, no lançamento misto a declaração é condição para que o órgão fazendário proceda a essa espécie de lançamento (PAULSEN, 2009, p. 1024).

1.5.4. Lançamento por homologação

Por fim e como espécie mais importante ao presente estudo, tem-se o lançamento por homologação, modalidade mais utilizada atualmente no Brasil.

Reveste-se de grande importância o estudo deste tipo de lançamento, não apenas por sua grande participação na vida do contribuinte, mas por ser um dos institutos mais polêmicos do Direito Tributário brasileiro, ensejando diversas interpretações contraditórias e estando longe de unificação dogmática¹.

O lançamento por homologação está previsto pelo artigo 150 do CTN, que dispõe, *in verbis*:

“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.

¹ Observação do Autor: Sobre esse tema, Luciano Amaro (AMARO, 2007, p. 362 – final) é enfático no sentido de que a problemática existente reside mais no artificialismo empregado pelo Código, que criou uma ficção sem preocupar-se em manter um mínimo de rigor científico na terminologia dos dispositivos, do que propriamente pela dificuldade desse método de lançamento.

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

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

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

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

Através de uma rápida leitura dos dispositivos acima já se pode atentar para o fato de que o lançamento por homologação foge às características básicas previstas no art. 142 do CTN, que, como já visto, prevê textualmente que o lançamento é ato privativo de autoridade administrativa. É justamente a previsão de que deve o sujeito passivo apurar o montante a ser recolhido e antecipar o pagamento, que leva às mais diversas interpretações.

O que é certo é que o Código Tributário obriga o particular a realizar diversas atividades que caracterizam o lançamento, como declarar a ocorrência do fato gerador, identificar-se (ou indicar terceiro, no caso de ser responsável tributário) como sujeito passivo, definir o montante a ser recolhido e finalmente, recolher o tributo, tudo isso sem intervenção da autoridade administrativa.

Observa Ruy Barbosa que, por conta da realização pelo sujeito passivo de todas as atividades acima, é que diversos tributaristas chamam o lançamento por homologação de autolançamento, ora como sinônimo, ora como denominação considerada mais apropriada. Segundo o autor, essa nomenclatura foi trazida para o Brasil por ser utilizada em diversos países de sistema jurídico semelhante, a exemplo da autoliquidación na Espanha, autodeterminación nos países latino-americanos e autoaccertamento na Itália (NOGUEIRA, 1982, p. 232). Aliomar Baleeiro é um exemplo dos autores que se filiam ao entendimento de que subsiste o autolançamento (BALEIRO, 2005, p. 828).

De outro lado, entendem alguns que a figura do art. 150 do CTN sequer pode ser considerada lançamento. Paulo de Barros Carvalho defende que, como é o sujeito passivo quem faz a apuração e o pagamento do tributo, o ato homologatório representaria mero ato de fiscalização, defendendo ainda a existência de tributos sem lançamento. Para o autor, “o ato homologatório exercitado pela Fazenda ‘extinguindo definitivamente o crédito

tributário’, não passa de um ato de fiscalização, como tantos outros, em que o Estado zelando pela integridade de seus interesses, verifica o procedimento do particular, manifestando-se expressa ou tacitamente sobre ele”. (CARVALHO, 2000, p. 429).

Portanto o cerne da questão é saber se o ato de homologação – expresso ou tácito – tem a natureza de lançamento tributário, ou se é apenas ato fiscalizatório.

Antes, porém, cabe distinguir lançamento por declaração e lançamento por homologação. Neste particular, a lição de Hugo Machado (MACHADO, 2005, p. 137) bem explicita a diferença existente:

“A distinção essencial entre o lançamento por declaração e o lançamento por homologação está em que no primeiro a lei impõe ao contribuinte o dever de prestar informações à Administração Tributária quanto ao fato gerador do tributo, mas a exigibilidade deste fica a depender de uma providência da autoridade administrativa. Prestadas as informações, isto é, feita a declaração, o contribuinte fica a aguardar o lançamento que a autoridade fará com base nelas. Não tem o dever de pagar antes de ser notificado do lançamento. Já no segundo, o contribuinte é obrigado a apurar o valor do tributo e antecipar o pagamento respectivo”.

Extrai-se, por conseguinte, que no lançamento por declaração o sujeito passivo fornece ao órgão fazendário os dados necessários à expedição do ato administrativo de lançamento, para que, posteriormente, expedido o ato, a obrigação se torne exigível; já no lançamento por homologação, o sujeito passivo também está obrigado a fornecer todos os dados referentes à obrigação, através da guia competente a cada tributo, embora deva antecipar o pagamento, sem aguardar a realização do lançamento pelo Fisco. Dito isto, passe-se a analisar a natureza do lançamento por homologação.

Partindo-se do direito positivo brasileiro como premissa, chega-se à conclusão de que não há autolançamento, posto que o artigo 142 do CTN é expresso em caracterizar a técnica do lançamento como “ato privativo da autoridade administrativa”.

Segundo Souto Maior Borges, “no Direito Positivo brasileiro, [...] o lançamento, em qualquer hipótese, é sempre de competência privativa da autoridade administrativa (art. 142, *caput*). Por isso mesmo o Código Tributário Nacional repudiou o termo ‘autolançamento’, substituindo-o por lançamento por homologação” (BORGES, 1999, p. 370).

Cabe acrescentar consideração de Estevão Horvarth, para quem “a quantia apurada pelo sujeito passivo é uma mera proposta de lançamento, porquanto o único ato a este correspondente, com caráter definitivo, segundo o CTN, é aquele emanado da Administração” (HORVARTH, 1997, p. 110).

Portanto, como o Código Tributário estabeleceu o dogma de que só é considerado lançamento o ato emanado pela autoridade, apenas restariam duas possibilidades: ou não há lançamento e a homologação representa mero ato de fiscalização ou a homologação tem a finalidade de lançar o tributo adiantado. Procede-se então a uma análise da sistemática dessa modalidade.

Expõe Alexandre Rossato da Silva Ávila que nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o pagamento realizado pelo contribuinte não extingue desde logo o crédito, posto que tal pagamento é feito sob condição resolutória de posterior homologação do lançamento segundo previsão do § 1º do art. 150 do CTN (ÁVILA, 2006, p. 267). Observe-se que ao final do § 1º se fala em “ulterior homologação do lançamento”, terminologia que poderia induzir que o pagamento antecipado confunde-se com o lançamento, causando contradição com a premissa adotada pelo artigo 142 (ato emanado da Administração) e servindo de argumento aos que defendem o autolancamento.

Portanto feito esse adiantamento, o Fisco terá o prazo de cinco anos contados do fato gerador para homologá-lo, o que pode ocorrer expressamente dentro do prazo ou de forma tácita no último dia do prazo quinquenal, caso se mostre inerte.

Luiz Emygdio da Rosa Jr. entende que não há lançamento, pois o ato do contribuinte não extingue o crédito, nem a autoridade realiza quaisquer das atividades previstas no art. 142 quando efetua a homologação (ou deixa transcorrer o prazo) (ROSA JR, 2006, p. 486). Insistir aqui que haveria lançamento seria qualificá-lo de não-ato.

Consoante o delineado por Vittorio Cassone em sua obra, o fato de o contribuinte realizar praticamente todos os atos levaria à conclusão de que o lançamento “não é ato indispensável em todos os tributos” (CASSONE, 2004, p. 325).

A homologação poderia ser enquadrada, portanto de duas maneiras. Primeiramente, se expressa ou tácita, como efetivo lançamento. Aqui somente pela manifestação do Fisco o crédito poderia ser considerado existente no mundo jurídico. Ou em uma segunda visão, como mero ato fiscalizatório, pois o adiantamento levado a cabo pelo

contribuinte de fato já teria o condão de extinguir o crédito tributário, ainda que sob condição resolutória de posterior confirmação.

Pois é essa controvérsia que abre ensejo ao problema que será esmiuçado ao longo deste trabalho.

1.6. Os institutos da Decadência e da Prescrição extintiva

Dormientibus non succurrit jus, rezava o brocardo romano. Posto que a função do direito é a pacificação social, “não é razoável, para a preservação do sentido de estabilidade social e segurança jurídica, que sejam estabelecidas relações jurídicas perpétuas, que podem obrigar, sem limitação temporal, outros sujeitos, à mercê do titular. [...] Ademais, a existência de prazo para o exercício de direitos e pretensões é uma forma de disciplinar a conduta social, sancionando aqueles titulares que se mantêm inertes” (GAGLIANO, 2007, p. 455).

Dado que o objetivo do presente trabalho é analisar o prazo para propositura da ação de repetição de indébito, mas sem lançar neste capítulo introdutório um posicionamento sobre sua natureza, há que se tratar, ainda que brevemente, acerca dos institutos atinentes a perda do direito por inércia do titular: a prescrição e a decadência.

Cumprir observar que tanto o tema da prescrição quanto o da decadência são territórios férteis para controvérsias doutrinárias, especialmente em decorrência da falta de técnica dos textos legais que tratam dessa matéria, que corriqueiramente confundem os institutos.

Passa-se a discorrer acerca dos institutos jurídicos a partir de uma perspectiva conceitual e concomitantemente aplicada ao Código Tributário. Destaque-se que estes institutos foram arrolados pelo diploma tributário, em seu artigo 156, V, como fatos extintivos do crédito tributário, o que reforça sua importância à ciência e prática tributária.

Segundo Fábio Ulhoa Coelho, “prescrição é expressão ambígua que, em sentido largo, compreende decadência, e, em sentido estrito, contrapõe-se a esta”. Assemelham-se ambos institutos no sentido de que decorrem igualmente da inércia temporal do titular em exercer o direito correspondente. Todavia, a igualdade cessa por aí (ULHOA COELHO, 2006, p. 374).

Comentando Francisco Amaral, Carlos Roberto Gonçalves define que, diferentemente da prescrição, a decadência consubstancia-se na “perda do direito potestativo pela inércia do seu titular no período determinado em lei. Seu objeto são os direitos potestativos de qualquer espécie, disponíveis ou indisponíveis, direitos que conferem ao respectivo titular o poder de influir ou determinar mudanças na esfera jurídica de outrem, por ato unilateral, sem que haja dever correspondente, apenas uma sujeição” (AMARAL apud GONÇALVES, 2008, p. 489).

No mesmo sentido, o mestre Cario Mário da Silva Pereira estatui que a decadência é o perecimento do direito potestativo, tendo como fundamento o fato de “não se ter o sujeito utilizado de um poder de ação, dentro dos limites temporais estabelecidos a sua utilização”. Para o autor, “há direitos que trazem, em si, o germe da própria destruição. São faculdades condicionadas ao exercício dentro de certo tempo, e, então, o perecimento da relação jurídica é uma causa ínsita ao próprio direito que oferece esta alternativa: exerce-se no prazo estabelecido ou nunca mais” (PEREIRA, 2004, p. 690).

Com base nessas conceituações, pode-se definir que a decadência é a perda do direito potestativo, entendido como a faculdade de influir unilateralmente na esfera jurídica de outrem, sem necessidade de ação por parte desta. Justamente por depender apenas da vontade do titular, representando uma prerrogativa subjetiva, é que o prazo desta natureza não sofre suspensão nem interrupção, correndo invariavelmente até seu término.

No que tange à prescrição, disciplinada expressamente pelo Código Civil em seu artigo 189, Maria Helena Diniz expõe que “a violação do direito subjetivo cria para o seu titular a pretensão, ou seja, o poder de fazer valer em juízo, por meio de uma ação (em sentido material), a prestação devida, o cumprimento da norma legal ou contratual infringida ou a reparação do mal causado, dentro de um prazo legal (arts. 205 e 206 do CC)”. Sendo assim, o titular da pretensão jurídica terá prazo para propositura da ação, que se inicia (*dies a quo*) no momento em que sofrer violação do seu direito subjetivo. Deixando o titular escoar o lapso temporal previsto pela lei, dará sua inércia origem a uma sanção, chamada prescrição (DINIZ, 2009, p. 404).

A respeito da natureza jurídica da prescrição, ora a doutrina afirma tratar-se de fato jurídico (DINIZ, 2009, p. 404), ora de negócio jurídico (ULHOA COELHO, 2006, p. 371). Inobstante, o fundamento da prescrição é a extinção de uma pretensão deduzível em juízo por omissão de seu titular em exercê-la. Destaque-se, porém, que a prescrição não

extingue o direito de acionar o Judiciário, que é constitucional e inarredável por força do princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional (artigo 5º, inciso XXXV da Constituição Federal), mas apenas a possibilidade de discussão do direito prescrito em juízo.

Lecionando que a prescrição também pode ser compreendida no sentido de exceção, Arnaldo Rizzardo expõe que, embora se trate de direito material, o instituto pode ser empregado como questão preliminar ao direito de fundo ou ao mérito da ação, evitando a própria análise do mérito (RIZZARDO, 2005, p. 619).

Partindo da construção dogmática de Câmara Leal, Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, 2007, p. 504-505) expõe que a prescrição necessita de quatro condições elementares para ocorrer:

- a) Existência de ação exercitável (*actio nata*);
- b) Inércia do titular pelo não exercício do direito de ação;
- c) Continuidade dessa inércia durante certo lapso temporal;
- d) Ausência de fato ou ato, a que a lei atribua eficácia impeditiva, suspensiva ou interruptiva do curso prescricional.

Diferentemente da decadência, a prescrição pode sofrer interrupção ou suspensão. Conforme ensina Carlos Roberto Gonçalves, a lei pode prever circunstâncias nas quais o direito fica impedido de ser exercido, hipóteses em que a prescrição fica suspensa. Nesse caso, o prazo continuará a correr somente após o término dessa circunstância. Por outro lado, “a interrupção depende, em regra, de um comportamento ativo do credor, diferentemente da suspensão, que decorre de certos fatos previstos na lei, como foi mencionado. Qualquer ato de exercício ou proteção ao direito interrompe a prescrição, extinguindo o tempo já decorrido, que volta a correr por inteiro” (GONÇALVES, 2008, p. 483).

Examinando-se os institutos em linhas conceituais, não parece haver muita controvérsia. Entretanto, quando se observa cada prazo disposto no ordenamento, indagando-se sobre sua natureza, chega-se facilmente em uma encruzilhada, dada a tênue linha que separa os institutos.

1.6.1. Critérios distintivos entre prescrição e decadência

Explicitando a dificuldade encontrada pela doutrina em encontrar critérios de distinção e correta classificação dos institutos, José Fernando Simão (SIMÃO, 2003) expõe que os critérios mais sólidos existentes no direito brasileiro advêm de uma combinação dos estudos de Câmara Leal e de Agnelo Amorim Filho. Sintetizando suas conclusões, Maria Helena Diniz (DINIZ, 2009, p. 435-437) indica sete critérios distintivos, quais sejam:

a) Enquanto a decadência extingue direitos potestativos, por falta de exercício no prazo pré-fixado, a prescrição extingue a pretensão alegável em juízo, mesmo que o direito relacionado não possua prazo para ser exercido.

b) Os prazos decadenciais podem ser estabelecidos em lei ou vontade unilateral ou bilateral, desde que se tenha em vista o exercício do direito pelo titular. Não podem ser alterados e devem ser alegados pela parte a quem aproveita. Já o prazo prescricional é fixado em lei, não podendo ser alterado por acordo.

c) A prescrição supõe uma ação ou uma pretensão distinta do direito, enquanto a decadência supõe uma ação de origem idêntica à do direito.

d) A decadência corre contra todos, não sendo suspensa ou interrompida; já a prescrição pode ser suspensa ou interrompida por causas previstas em lei.

e) A decadência legal deve ser apreciada pelo magistrado, enquanto a convencional só pode ser alegada pela parte a quem aproveita; a prescrição pode ser alegada a qualquer tempo e decretada *ex officio* pelo juiz.

f) Não pode a decadência resultante de prazo legal ser renunciada pelas partes antecipadamente nem após consumada, enquanto a prescrição, após ser consumada, pode ser renunciada pelo prescribente. Prazos decadências convencionais, por serem relativos a direito disponível, são renunciáveis a qualquer tempo.

g) Somente ações condenatórias são passíveis de sofrer efeitos da prescrição; por outro lado, a decadência aplica-se a ações constitutivas (positivas ou negativas).

A técnica adotada pelo Código Civil de 2002, pautada basicamente pelo estudo de Agnelo Amorim, parte do pressuposto Chiovendiano de que haveria direitos

subjetivos e direitos potestativos. Na primeira modalidade, o exercício desses direitos envolvem a prestação de um devedor, consubstanciada numa obrigação de dar, fazer ou não fazer. Por outro lado, os direitos potestativos são aqueles que demonstram uma sujeição de uma pessoa à outra, razão pela qual seu exercício independe da vontade da outra parte (SIMÃO, 2003).

Com base nisso, tornam-se lógicas as distinções supra arroladas, pois decorrem da natureza do direito envolvido. Como a decadência fulmina direitos potestativos, exercíveis exclusivamente pelo titular e sem necessidade de concorrência de vontades, a inércia do titular impede que o direito em si seja posto em prática. Por outro lado, como a prescrição fulmina a pretensão de se exigir prestação de outrem, o que é fulminado pelo decurso do prazo é a faculdade de pleitear esse adimplemento em juízo.

Justamente por isso é que os direitos passíveis de decadência correspondem a ações constitutivas e os passíveis de prescrição a ações condenatórias, pois no primeiro caso o objetivo é constituir situações jurídicas, independentemente da prestação de terceiro, enquanto no segundo o escopo é forçar uma prestação resistida.

1.6.2. Presença da prescrição e da decadência no CTN

Quanto ao momento em que o Código Tributário vislumbra prazos decadenciais e prescricionais, Luiz Emygdio da Rosa Jr (ROSA JR., 2006, p. 535), seguido por Kiyoshi Harada (HARADA, 2006, p. 516) e Carlos Araújo Leonetti (LEONETTI, 1997), observa que “se em outros ramos do direito pode existir dúvida se determinado prazo tem natureza decadencial ou prescricional, tal não ocorre no direito tributário por que o lançamento funciona como um marco material, que estabelece a distinção”. Sendo assim, antes do lançamento só pode haver prazo decadencial e após, somente prazo prescricional.

Essa definição, muito aceita na doutrina, refere-se especificamente às ocorrências de prescrição e decadência sob o ponto de vista do direito de crédito tributário, focado em sua constituição e cobrança. Porém analisando o Código Tributário, percebe-se que os institutos se aplicam em outras questões tributárias, como é o caso da repetição de indébito analisada no presente trabalho.

Inicialmente no tocante às hipóteses de decadência, ressalta-se que ocorre basicamente em um momento, relacionado ao direito que possui a fazenda pública de constituir o crédito tributário pelo lançamento, nos termos do artigo 173 do CTN.

Referida norma estipula prazo de cinco anos, cuja contagem inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ser realizado, ou ainda, na hipótese de anulação do lançamento, a partir da decisão que o anulou. Para Fernando Castellani (CASTELLANI, 2009, p. 120), esta última hipótese configuraria na realidade hipótese de interrupção do prazo, o que contrariaria a premissa de que o prazo decadencial não sofre impedimentos. No caso do lançamento por homologação, a sistemática do prazo decadencial para a atuação da Fazenda é diferenciada, conforme analisado no **Tópico 1.5.4**.

Já a prescrição aparece em três momentos diversos, embora Carlos Araújo Leonetti concorde apenas com os dois primeiros a seguir descritos (LEONETTI, 1997). Por sua controversa interpretação doutrinária, a terceira e última manifestação (repetição de indébito) será tratada no próximo capítulo deste trabalho.

O primeiro e clássico caso de prescrição tributária opera-se na cobrança do crédito tributário pelo Fisco em face do contribuinte, prevista no artigo 174 do CTN. Referida hipótese trata da denominada Execução Fiscal, que é regida pela Lei 6.830/80.

Nesse caso, o dispositivo supramencionado reza que “A ação para cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data de sua constituição definitiva”. Portanto, a partir da data em que o crédito se tornar imutável, seja pela transcorrência *in albis* do prazo de impugnação administrativa ou pelo esgotamento dos recursos administrativos, o Fisco terá cinco anos para ajuizar a competente Execução Fiscal.

Hugo de Brito Machado observa ainda que, na hipótese supra, a prescrição atinge diretamente o crédito (art. 156, V) e não somente a ação de cobrança, pois do contrário a Fazenda poderia opor-se a emitir certidão negativa de débito mesmo ante o advento do instituto (MACHADO, 2009, p. 224).

Em segundo lugar, o CTN, em seu art. 169, estabelece prazo prescricional de dois anos para ajuizamento da ação anulatória de decisão administrativa que denegar a restituição ao sujeito passivo que pagou valor indevido, cujo termo inicial é a data em que o sujeito passivo foi intimado da deliberação. Ainda segundo o art. 169 do CTN, este prazo de prescrição seria interrompido pelo início (ajuizamento) da ação judicial, recomeçando seu curso, pela metade do prazo (para fins de prescrição intercorrente), a partir da citação da Fazenda Pública. Observe-se, no entanto, que somente se considera como efetivamente ocorrida a prescrição no prazo exíguo de um ano caso o processo sofra atraso por culpa exclusiva do autor.

No que se refere à terceira hipótese, por razões metodológicas relega-se sua análise ao capítulo seguinte.

CAPÍTULO II - AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO DE TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO: O PRAZO DO ARTIGO 168, I, CTN ANTES DO ADVENTO DA LEI COMPLEMENTAR 118/05

No capítulo introdutório, fez-se um apanhado geral acerca dos elementos da teoria tributária aplicáveis ao objeto central da pesquisa. Agora, baseado nas informações obtidas, passa-se a delimitar os aspectos referentes à ação de repetição de indébito e as diferentes interpretações que emergiram sobre o prazo para ajuizá-la.

2.1. O Direito à Repetição de Indébito Tributário

O Código Tributário brasileiro prevê no caput de seu artigo 165 que o sujeito passivo tem direito à restituição de valor indevido pago a título de tributo, seja qual for a modalidade de pagamento, independentemente de protesto prévio.

Segundo Luciano Amaro, não seria propriamente restituição de tributo, mas de valores recolhidos indevidamente a esse título. Na verdade, o falso devedor (*solvens*) teria sido erroneamente posicionado como sujeito passivo, assim como o Fisco (*accipiens*) como sujeito ativo. Entretanto, o código ainda assim fala em tributo, obrigação e crédito, reportando-se ao rótulo falso e não ao conteúdo (AMARO, 2006, p. 419).

Representa a possibilidade de repetição uma garantia legal a fim de evitar o enriquecimento sem causa, mormente porque a sistemática da relação tributária está adstrita aos estreitos preceitos do princípio da legalidade, inerente ao Direito Público. Não há que se falar, portanto, no brocardo privatista “quem paga mal paga duas vezes” (COELHO, 2006, p. 814).

Acerca do direito à repetição, José Mörschbacher (MORSCHBÄCHER, 1999, p. 253) expõe com propriedade:

“O direito à restituição daquilo que se pagou indevidamente ao erário a título de tributo repousa, sem sombra de dúvidas, na própria Constituição, que se acha estruturada no sentido da valoração da iniciativa privada e, conseqüentemente, dos frutos dela havidos, e mais diretamente no respeito à propriedade privada, no seu mais amplo espectro, atendida a sua função social, tanto que é a própria Constituição que define as situações de perda da propriedade, nos casos de desapropriação por

necessidade ou utilidade pública ou por interesse social, sem mediante justa e prévia indenização (CF/88, art. 150, XXIV)”.

Gabriel Lacerda Troianelli, citado por Leandro Paulsen em sua obra, observa que o direito à repetição de indébito tributário relaciona-se diretamente com o direito à proteção da propriedade e do devido processo legal, bem como do respeito aos princípios da legalidade e da moralidade administrativa. Para o autor, qualquer ato estatal que objetive a exigência de tributo sabidamente indevido ou embaraçar sua devolução será inconstitucional (TROIANELLI apud PAULSEN, 2009, p.1118).

Nos termos dos incisos do art. 165 supramencionado, são três as hipóteses em que cabe a restituição, a saber: I – quando ocorrer cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido; II – erro na identificação² do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento; ou III – reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Tratam-se, portanto, de hipóteses em que ocorre erro de fato ou de direito, tanto nos tributos lançados diretamente pelo Fisco quanto nos sujeitos a lançamento por homologação. No magistério de Carlos Valder do Nascimento, citado por Sacha Calmon Navarro Coêlho, “a norma prevê, em primeiro plano, a restituição do indébito tributário decorrente de erro de direito. [...] Neste caso, o tributo não guarda compatibilidade com a legislação pertinente, (sendo) inconstitucional sua cobrança” (NASCIMENTO apud COÊLHO, 2006, p. 815). Já o erro de fato refere-se ao caso em que a situação fática não corresponde à hipótese normativa ensejadora do tributo.

Conforme leciona Sacha Calmon Navarro Coêlho, “erros materiais e alterações judiciais sobre o *an* e o *quantum debeatur* igualmente autorizam a restituição do tributo indevidamente pago”. Inclusive, pode ocorrer que os tribunais venham a declarar inconstitucional o tributo após realizado o pagamento (COÊLHO, 2006, p. 815).

Dispõe ainda o art. 166 acerca da restituição dos tributos cujo encargo seja transferido, os chamados tributos indiretos. Nessa hipótese, a norma confere o direito subjetivo de pleitear a repetição somente a quem provar ter assumido o encargo ou, ainda, em

² Na redação original do artigo consta “edificação”.

caso de tê-lo transferido a terceiro, se comprovar estar autorizado a recebê-la, fenômeno este denominado repercussão.

Neste particular, a jurisprudência do STJ tem se pautado por reconhecer a legitimidade daquele que suporta o ônus financeiro, a exemplo do seguinte aresto: “TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO. CONTRIBUINTE DE FATO. RESTITUIÇÃO. LEGITIMIDADE. CTN ART. 166. O contribuinte de fato está legitimado para reclamar a devolução do tributo indevidamente recolhido pelo contribuinte de direito (STJ, 1ª Turma, RESP 276.469/SP, rel Ministro Humberto Gomes de Barros, j. em 08/2001).

Ademais, o STF possui súmula acerca da matéria: “Súmula 546, STF. Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão [que pode ser administrativa ou judicial], que o contribuinte de jure não recuperou do contribuinte *de facto* o *quantum* respectivo”.

Para alguns autores, as condições impostas pelo artigo 166 são inconstitucionais, pois criariam obstáculos ao exercício do direito de repetição, que decorre diretamente da Constituição (MACHADO, 2005, p. 401).

Quando o contribuinte paga indevidamente, abre-se a possibilidade de restituição, que, ao menos em tese, pode ocorrer de dois modos: administrativamente ou judicialmente.

Na primeira hipótese, independentemente de protesto prévio, o contribuinte tem o direito de pleitear diretamente à Administração a devolução do valor indevido, o que Kiyoshi Harada, versando sobre repetição tributária administrativa (HARADA, 2007), afirma ser decorrência lógica do princípio da legalidade. No âmbito da União, a Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008 dispõe sobre restituição e compensação de tributos.

Em não se optando pela restituição administrativa, a mesma pode ocorrer judicialmente, o que se analisa em seguida.

2.2. A Repetição judicial: Ação Anulatória e Ação de Repetição de Indébito

Primeiramente, cumpre esclarecer que não se pode confundir a ação anulatória prevista no artigo 169 com a ação de repetição de indébito propriamente dita.

Segundo Aliomar Baleeiro, na modalidade do art. 169 do CTN, pressupõe-se que o sujeito passivo tenha pleiteado administrativamente a repetição. Em havendo decisão administrativa denegando a pretensão ao sujeito passivo, ele poderá intentar ação judicial de anulação desse ato administrativo no prazo prescricional de dois anos da publicação da decisão (BALEEIRO, 2005, p. 896).

Tratando acerca da independência entre a ação anulatória e ação de repetição, Leandro Paulsen dispõe que: “o prazo para a ação anulatória, estampado no art. 169 do CTN, não interfere na ação de repetição ou compensação de indébito. Não se faz necessário buscar a anulação da decisão administrativa quando tenha sido indeferido pedido de restituição. Pode o contribuinte ingressar normalmente com ação buscando a condenação à repetição ou a declaração do direito à compensação” (PAULSEN, 2009, p. 170).

Prevê ainda o parágrafo único do art. 169 que o prazo de prescrição é interrompido pelo início da ação judicial, recomeçando o seu curso, por metade, a partir da data da citação validamente feita ao representante judicial da Fazenda Pública interessada. Em tese, interrompido o prazo pelo ingresso da Fazenda no pólo passivo da ação, o Judiciário teria o prazo exíguo de um ano para julgar o processo; contudo, o aparente rigor da norma é atenuado, consumando-se a prescrição intercorrente somente quando a paralisação do processo decorrer de inércia autoral (AMARO, 2003, p. 414).

Sacha Calmon Navarro Coêlho entende ainda que não é possível a exigência de prévio acesso à via administrativa sob a alcunha de falta de interesse processual, haja vista que a Carta Magna assegura o direito fundamental de acesso ao Judiciário, sendo optativo o caminho eleito pelo contribuinte (COÊLHO, 2006, p. 822).

Por outro lado, surgindo pretensão à restituição pela ocorrência de qualquer uma das hipóteses previstas no artigo 165, o contribuinte pode exercer seu direito de repetição diretamente mediante remédio judicial, utilizando-se da comumente denominada ação de repetição de indébito. Cuida-se na prática do meio mais utilizado pelo contribuinte, haja vista que raramente o Fisco reconhece pela via administrativa o direito à repetição em virtude da limitação legal imposta a seus agentes em matéria interpretativa.

Acerca da repetição judicial, leciona Leandro Paulsen (PAULSEN, 2009, p. 1123):

“Quando a pretensão repetitória esteja baseada na inconstitucionalidade da exigência ou quando baseada em simples interpretação da norma legal em sentido diverso da que a ela é atribuída pela Administração, só restará ao contribuinte a garantia de acesso ao Judiciário para ver reconhecido o seu direito. Ingressará, então, com a ação ordinária pleiteando o reconhecimento de que o pagamento foi indevido e a condenação do sujeito ativo da relação jurídico-tributária a repetir o que recebeu. A essas ações, costuma-se dar o nome de ação de repetição de indébito tributário”.

Há que se atinar para o fato de que o direito à ação de repetição de indébito, que é de natureza processual, não se confunde com o direito material à repetição de indébito, posto que o primeiro é exercível independentemente da existência do segundo (MACHADO, 2005, p. 444).

Conforme aponta o ex-ministro do STJ José Delgado, a ação de repetição de indébito não possui rito especial. Deste modo, caminhará segundo o rito comum ordinário ou sumário, conforme o valor da causa caiba ou não na alçada trazida no artigo 275, inciso I do Código de Processo Civil, que é de 20 (vinte) salários-mínimos (DELGADO, 1982, p. 37-40).

Por conseguinte, em sendo ação processada pelo procedimento ordinário, deverá a ação de repetição de indébito tributário preencher satisfatoriamente tanto as condições da ação quanto os pressupostos de existência e validade da relação jurídica processual, conforme observa o Agente Fiscal de Rendas da Fazenda do Estado de São Paulo Ercias Rodrigues de Souza (SOUZA, 2002).

Yoshiaki Ichihara aponta que “a ação deve ser proposta no domicílio onde se localiza a Fazenda Pública, no caso do Estado, a Comarca onde se localiza a Capital, numa das Varas da Fazenda Pública. A inicial deve preencher os requisitos do art. 282 do CPC, devendo ser citado pessoalmente o representante da Fazenda Pública, que terá o prazo privilegiado previsto no art. 188 do CPC” (ICHIHARA, 2006, p. 315).

Observe-se que alguns julgados do STJ têm entendido que é necessário esgotamento da via administrativa para configurar o interesse de agir, a exemplo do RESP 35278/RJ (STJ, Segunda Turma, RESP 35278/RJ, Rel Ministro Ari Pargendler, DJ 18/03/1996). No sentido contrário, cita-se o RESP 182513/ES (STJ, Segunda Turma, RESP 182513, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, DJ 09/05/2005).

Entretanto, conforme aponta Gustavo Miguez de Mello, condicionar a restituição judicial do indébito ao pedido administrativo não é correto, pois a garantia da inafastabilidade do controle jurisdicional tem por objeto o livre acesso do cidadão ao Poder

Judiciário para impedir ameaça ou lesão de direito, que no caso ocorre com o atraso na restituição (MELLO, 2006, p. 418).

Finalmente, no que concerne à execução de sentença favorável ao contribuinte, acentua ainda Cleide Previtalli Cais ser a ação de repetição de indébito de natureza nitidamente condenatória, exigindo a expedição de precatório, que será cumprido após trânsito em julgado da sentença, na forma do artigo 100 da Constituição Federal (CAIS, 1996, p. 226).

2.3. O Prazo previsto no art. 168 do CTN e sua natureza

Preceitua o artigo 168 do CTN que o direito de pleitear a repetição de indébito extingue-se em cinco anos, consignando duas possibilidades (incisos I e II) de termo inicial relativas às hipóteses de restituição do art. 165 e incisos.

A primeira delas (art. 168, inciso I) estabelece como *dies a quo* a data da extinção do crédito tributário, que ocorre nas hipótese dos incisos I (cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou a maior) e II (erro na identificação de elemento do tributo cobrado) do artigo 165.

Ainda conforme o art. 168, inciso II, pode ser considerada a data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória, que ocorre na hipótese do inciso III (reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória) do artigo 165.

Surge, entretanto, um questionamento: o prazo de cinco anos do art. 168 é de natureza prazo prescricional ou decadencial?

Tomando a posição de que é decadencial, Paulo de Barros Carvalho assevera que o prazo de cinco anos fulminaria o direito de pleitear o retorno e não a ação, sendo por isso decadencial (CARVALHO, 2000, p. 458).

Concordando com a noção de que o prazo é decadencial, Leandro Paulsen afirma “que se trata de prazo de decadência, pois diz respeito ao direito de pleitear a restituição, não importando se administrativa ou judicialmente” (PAULSEN, 2005, p. 1187).

Acrescenta, portanto, a noção de que o prazo do artigo 168 é o mesmo para a repetição administrativa e judicial.

Manifestando o pensamento da Fazenda Nacional, o Procurador da Fazenda Gilberto Villela asseverou em parecer que “nossa legislação tributária desconheceu o tema sobre o prazo prescricional para que os contribuintes acionassem a Fazenda Pública acerca de suas pretensões de restituição”, acrescentando que “tal prazo já estava assentado pela decadência prevista no art. 168, do CTN. É que, ‘*in casu*’, o prazo prescricional coincide com o decadencial. Assim, enquanto não decorridos cinco anos contados nas formas dos incisos I e II do citado art. 168, vale dizer, enquanto não caducar o direito de restituição, no mesmo prazo terá o contribuinte a seu dispor a ação restitucional competente” (VILLELA, 2000, p. 28).

Luiz Emygdio da Rosa Jr. posiciona-se no sentido de que é decadencial, porque para o autor o prazo previsto no art. 168 faria desaparecer o próprio direito se não exercido dentro do referido prazo, o qual não sofre interrupção nem suspensão (ROSA JR., 2006, p. 526).

Por outro lado, Kiyoshi Harada, ao tratar dos efeitos da tese decenal aplicada à repetição de indébito, entende que o prazo seria de natureza prescricional (HARADA, 2006, p. 583). Na mesma esteira posiciona-se Aliomar Baleeiro (BALEEIRO, 2005, p. 895).

Porém, o grande expoente da tese de que se trata de prazo prescricional é Hugo de Brito Machado (MACHADO, 2005, p. 443-444), que em sua obra elabora uma argumentação convincente para caracterizá-lo desta forma. Expõe o autor que, para ser decadencial, o prazo teria de se referir a direito potestativo, que se exercita independentemente de apelo às vias judiciais e sem concurso de vontade do ente que sofre a sujeição. Sendo assim, conclui:

“É certo que o art. 168 do Código Tributário Nacional refere-se ao direito de pleitear a restituição, e o direito de pleitear, ou direito de formular o pedido de restituição, certamente pode ser tido como um direito

potestativo. Mas o prazo extintivo em questão na verdade não diz respeito ao direito de pleitear simplesmente, até porque esse direito pode ser exercido a qualquer tempo. O prazo extintivo em questão diz respeito ao direito de obter a restituição. E esse direito de obter a restituição do tributo pago indevidamente não é da categoria dos potestativos, porque a sua satisfação evidentemente depende de outrem, vale dizer, depende da Fazenda Pública. O prazo estabelecido pelo art. 168 do Código Tributário Nacional, portanto, não é de decadência nem diz respeito ao direito de haver a restituição. Tal prazo é de prescrição e diz respeito à ação na qual se pede a restituição do tributo pago indevidamente”.

Há ainda quem afirme que a natureza do prazo do art. 168 é dúplice, variando conforme se esteja tratando do prazo para repetição administrativa ou judicial. Afirmando essa posição, cita-se Gustavo Miguez de Mello, para quem “trata-se de um prazo decadencial para reclamar a repetição do indébito na esfera administrativa e ao mesmo tempo um prazo prescricional para que, no âmbito judicial, o sujeito passivo possa mover a competente ação de repetição de indébito. Trata-se, é bom registrar, de um único prazo de cinco anos, mas que assume diferentes feições de acordo com a natureza do pedido de restituição” (MELLO, 2006, p. 411).

No presente trabalho parte-se do pressuposto de que o prazo é prescricional, pois se entende que a natureza do prazo do artigo 168, I, do CTN enquadra-se perfeitamente nos elementos que definem o instituto da prescrição lançado no primeiro capítulo.

É que o prazo em questão possui as seguintes características básicas, nitidamente prescricionais:

- a) Corresponde a uma pretensão de natureza condenatória
- b) Relaciona-se a um inadimplemento ou pretensão resistida
- c) Extingue a pretensão alegável em juízo
- d) Tem prazo fixado em lei, não podendo ser alterado por acordo.

Ademais, não se poderia falar em decadência uma vez que o direito à repetição, embora pleiteado de modo unilateral (como todo direito, basicamente), depende do adimplemento de terceiro, ainda que sob coação judicial. Um direito potestativo jamais estará subordinado à ação de outrem como no presente caso.

2.4. O prazo do artigo 168 e a problemática do *dies a quo* aplicável à hipótese de seu inciso I.

Como visto no **Tópico 2.3** acima, o prazo (prescricional) para o ajuizamento da ação de repetição de indébito é de cinco anos, havendo duas possibilidades distintas para a configuração do termo inicial do prazo caso se trate das hipóteses de restituição dos incisos I, II ou III do art. 165 do CTN. No caso do inciso III, o termo inicial é bem delimitado, não ensejando dúvidas: a data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória (168, II do CTN).

Ocorre que para os casos de ter havido erro no pagamento por circunstâncias de fato ou de direito (incisos I e II do art. 165), o inciso I do art. 168 delimita o *dies a quo* como sendo da extinção definitiva do crédito, o que ensejou posicionamentos diversos na doutrina e jurisprudência até o advento da Lei Complementar n 118/05, cujas consequências serão abordadas no capítulo terceiro. Conforme advertia Manoel Álvares (ÁLVARES, 1999, p. 631):

“No caso de autolancamento (CTN, art. 150) parte da doutrina e da jurisprudência (predominante no E.STJ) tem entendido que o prazo prescricional para o pleito de repetição ou de compensação tem seu marco inicial imediatamente após a homologação (expressa) pelo Fisco ou passado o quinquênio reservado ao Fisco para esta providência (homologação ficta), a partir da ocorrência do fato gerador. Isto porque a extinção do crédito tributário ocorre não no momento do pagamento antecipado, mas sim com a homologação, expressa ou tácita”.

Portanto, em face da sistemática diferenciada da espécie lançamento por homologação, foram elaboradas três teses para explicar o fenômeno da contagem do prazo em discussão. Passa-se a analisá-las.

2.4.1. A Tese do prazo quinquenal na Ação de repetição de indébito

Cumprido abordar em primeiro lugar a teoria quinquenal acerca do prazo prescricional aplicável à ação de repetição de indébito quando o tributo for sujeito a

lançamento por homologação, haja vista que foi a interpretação inicial conferida ao prazo do artigo 168 do CTN.

Sua abordagem baseia-se na análise combinada dos artigos 168, 150, §§1º e §4º e 156, VII do Código Tributário, sendo que seus defensores recorrem principalmente ao argumento de que essa foi a vontade do legislador ao criar a norma. No âmbito do STJ, a tese quinquenal foi majoritária especialmente no início da década de 90, a exemplo do REsp 23335/SP:

“TRIBUTARIO. IPTU. AÇÃO ANULATORIA DE DEBITO FISCAL CUMULADA COM REPETIÇÃO DE INDEBITO. CORREÇÃO MONETARIA. INCIDENCIA. DECADENCIA.

A correção monetária na repetição de indébito fiscal incide a partir do recolhimento indevido. O Direito de Pleitear a Restituição de Tributo pago indevidamente extingue-se com o decurso do prazo de cinco (5) anos, contados da data da “extinção” do crédito tributário. As quantias exigidas pelo Estado, no exercício de sua função impositiva (ou espontaneamente pagas pelo contribuinte, na convicção de solver um débito fiscal), tem a fisionomia própria de entidade tributária, na definição do CTN (art. 3º). O PRAZO DE DECADENCIA, NA AÇÃO DO TRIBUTO, COMEÇA A FLUIR COM O PAGAMENTO DO TRIBUTO, AINDA QUE INDEVIDAMENTE (EXTINÇÃO DO CREDITO PRESUMIDO).

RECURSO CONHECIDO E PROVIDO, EM PARTE. DECISÃO UNANIME. (STJ, Primeira Turma, RESP 23335/SP, Rel. Ministro Demócrito Reinaldo, DJ em 25/10/1993)”.

Pode-se perceber pela leitura do julgado que o entendimento é exatamente o de que o pagamento extingue o crédito, contando-se o prazo, no caso deste julgado específico considerado decadencial, da data do recolhimento do tributo indevido.

Em defesa da tese quinquenal, o Procurador da Fazenda Aldemario Araujo Castro expõe que essa interpretação estaria amparada no princípio da *actio nata*, segundo o qual a pretensão surge a partir da ciência da lesão. Por esse prisma, ao pagar o valor indevido antecipadamente, surgiria a pretensão à restituição, correndo daí o prazo para ajuizamento da ação (CASTRO, 2002).

Observe-se que essa posição sempre foi referendada pela Fazenda Nacional, sendo sintetizada em parecer do Procurador da Fazenda Nacional Gilberto Villela, que entende que nos casos de autolançamento, se a exação foi paga no vencimento, será daí que correrá o prazo [...]. Porém, se o tributo for pago após o lançamento de ofício, isto é, depois de verificada e corrigida uma inadimplência no vencimento legal da obrigação, então a

decadência para uma ação de repetição de indébito correria do dia do pagamento realizado por força da notificação decorrente do auto de infração lavrado (VILLELA, 2000, p. 32).

Como visto no **Tópico 2.4** supra, o artigo 168 estabelece como sendo de cinco anos o prazo para pleitear repetição de indébito, contados da extinção do crédito tributário. Por sua vez, o art. 156, VII, dispõe que extingue o crédito tributário o pagamento antecipado, desde que haja a homologação do lançamento nos termos do disposto no Art. 150 e seus parágrafos § 1 e § 4;

Sendo assim, a tese quinquenal estabelece que no momento em que o contribuinte adianta o pagamento indevido de tributo pelo regime de lançamento por homologação, o crédito considera-se extinto, iniciando-se daí, por conseguinte a contagem do prazo de cinco anos para o ajuizamento da ação de repetição, independentemente da homologação (momento do lançamento). Tal se daria pois o §1º do artigo 150 estatui que o pagamento antecipado extingue o crédito, ainda que sob condição resolutória.

Endossando a tese, Ricarlos Almagro Cunha (CUNHA, 2007, p. 105) entende que:

“Importando-se do direito privado a definição de ‘condição’, o instituto revela o evento futuro e incerto, de cuja eficácia dependerá o negócio jurídico. Quanto às condições resolutórias, ou resolutivas, até que elas se implementem, o negócio produz normalmente os efeitos que dele se esperam. Ora, aplicadas essas noções preliminares ao nosso contexto, até que não se rejeite expressamente a atividade desenvolvida pelo obrigado, não homologando o procedimento por ele realizado, ou seja, até que não se implemente a condição legalmente prevista, verifica-se o efeito extintivo operado pelo pagamento “antecipado”.

Percebe-se, pois, que a tônica dessa interpretação é a ficção esposada pelo §1º do art. 150, de que o pagamento extinguiria o crédito sob condição resolutória apenas para efeito prescricional. A grande questão é que, se não houve homologação, não haveria lançamento e, como este ato é responsável pela constituição do crédito tributário, como poderia o mesmo ser considerado extinto se nem mesmo chegou a existir no mundo jurídico?

Ocorre que para os adeptos da tese quinquenal a eficácia do lançamento é meramente declaratória. Nos termos do delineado no **Tópico 1.1**, subsiste uma dicotomia no Código Tributário ao instituir os conceitos de obrigação e crédito tributários. Se de um lado o Código afirma que ambos têm a mesma natureza (art. 139), por outro condiciona a constituição do crédito ao lançamento (art. 142).

Inobstante, conforme leciona Lobo Torres, a teoria declarativista defende que o lançamento se trata de ato meramente declaratório da obrigação e do crédito, que nasceriam conjuntamente no momento da ocorrência do fato hipoteticamente previsto na norma. Para esta linha de pensamento, o lançamento serviria apenas à criação de título apto a conferir visibilidade e transparência à obrigação, sem influir sobre as realidades subjacentes (TORRES, 2008, p. 276).

Adepto dessa vertente, Estevão Horvarth (HORVARTH, 1997, p. 56) entende que a obrigação tributária nasce no exato momento da ocorrência do fato gerador, considerando que, com ele, a obrigação já está perfeitamente individualizada, cabendo ao lançamento tão-somente dar liquidez ao crédito tributário.

Sacha Calmon Navarro Coêlho adota posicionamento semelhante, ao considerar que o lançamento somente confere exigibilidade ao crédito tributário, não se podendo falar, na sua acepção, que o crédito tributário seja “constituído” pelo lançamento. Dessarte, o lançamento não teria natureza criadora, mas declaratória da obrigação tributária que já existia (COÊLHO, 2006, p. 649-651)

No mesmo sentido Aliomar Baleeiro, que entende que “o lançamento é ato jurídico administrativo vinculado e obrigatório, de individualização e concreção da norma tributária ao caso concreto (ato aplicativo), desencadeando efeitos confirmatórios extintivos (no caso da homologação do pagamento) ou conferindo exigibilidade ao direito de crédito que lhe é preexistente para fixar-lhe os termos e possibilitar a formação do título executivo” (BALEIRO, 2005, p. 784).

Resumindo o pensamento de que a tese quinquenal estaria amparada na premissa de que o lançamento é ato meramente declaratório, o Procurador Federal Andrei Lapa de Barros Correia (CORREIA, 2006) argumenta que:

“Não há necessidade de qualquer outra ocorrência, além da realização do fato gerador, para que se considere existente, tanto a obrigação, quanto seu correspondente crédito. Pode ser necessário que a administração pratique certos atos para chegar aos exatos valores devidos e à identificação dos devedores, mas isso não significa que não houvesse já obrigação e crédito. O art. 142, do CTN, deu origem ao fetichismo da inexistência de crédito tributário sem lançamento, como se pudesse haver obrigação sem crédito. Esse dispositivo diz que o lançamento é a atividade que constitui o crédito tributário, a partir da constatação da ocorrência do fato gerador.

A contradição do artigo mencionado é flagrante, porque pretende efeitos constitutivos para um ato declaratório (a constatação de ocorrência do fato gerador é claramente declaratória). Essas contradições atingem o máximo na modalidade de lançamento dita por homologação”.

Sob essa ótica, seria então plenamente aceitável que o pagamento antecipado extinguisse o crédito tributário independentemente do lançamento, dado que o crédito já teria nascido juntamente com a obrigação desde a ocorrência do fato gerador. O prazo para homologação não teria, pois, influência sobre o prazo prescricional em tela.

Mesmo no auge da teoria decenal no âmbito do STJ, a partir do ano 2000, alguns julgados exarados nessa época demonstram que a tese quinquenal, embora minoritária, não pereceu completamente no período anterior ao advento da Lei Complementar nº 118/05. São exemplos:

"TRIBUTÁRIO – REPETIÇÃO DE INDÉBITO – IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE – PARCELAS INDENIZATÓRIAS – PRESCRIÇÃO – TERMO "A QUO" – PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS DE DIREITO PÚBLICO. O prazo prescricional para restituição de parcelas indevidamente cobradas a título de imposto de renda é de cinco anos, contados da extinção do crédito tributário, isto é, de cada retenção na fonte. E mbargos de divergência acolhidos." (Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS. EREsp n. 258.161/DF. 1a. Seção. DJ de 03.09.2001)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. QUANTUM. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. IMPOSTO DE RENDA. INCIDÊNCIA SOBRE FÉRIAS E LICENÇA-PRÊMIO NÃO GOZADAS. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. RETENÇÃO DO TRIBUTO. Segundo entendimento pacificado das Turmas integrantes da Primeira Seção deste Superior Tribunal, o termo a quo do prazo prescricional, nas ações visando à restituição de imposto de renda cobrado nas conversões em pecúnia de férias e licença-prêmio, é a data da retenção do tributo na fonte. Recurso conhecido em parte, mas improvido." (Ministra LAURITA VAZ. REsp n. 291.309/DF. 2a. Turma. DJ de 08.04.2002)”.

Entretanto, progressivamente a jurisprudência, especialmente do STJ, foi sedimentando duas novas teses que coexistiram até o advento da Lei Complementar 118/05. É o que se passa a delinear em seguida.

2.4.2. A Tese dos 10 anos na repetição de indébito

Buscando conferir uma interpretação mais atenta aos conceitos tributários que à própria literalidade dos artigos do CTN, o Superior Tribunal de Justiça assumiu progressivamente desde 1994 o entendimento de que o prazo para a Ação de Repetição de Indébito, quando se trata de tributo sujeito a lançamento por homologação, é de dez anos, conforme a chamada “Tese dos Cinco mais Cinco”. Esclareça-se, todavia, que com o advento da LC 118/05 esta interpretação foi praticamente abolida.

Referida corrente posiciona-se no sentido de que o prazo prescricional de cinco anos começa a correr somente a partir da homologação do pagamento, pois só nesse momento haveria verdadeiramente extinção do crédito (AMARO, 2006, p. 427).

Em sua obra, Ricardo Chimenti (CHIMENTI, 2005, p. 138) sintetiza essa tese ao expor que:

“o prazo prescricional para o pleito de repetição ou de compensação tem seu marco inicial imediatamente após a homologação (expressa) pelo Fisco ou passado o quinquênio reservado ao Fisco para essa providência (homologação ficta), a partir da ocorrência do fato gerador. Isto porque a extinção do crédito tributário ocorre não no momento do pagamento antecipado, mas sim com a homologação, expressa ou tácita”.

Segundo Kiyoshi Harada, a chamada “Tese dos Cinco mais Cinco” resultaria de simples interpretação conjugada dos arts. 165, I, 168, I e 150, §§ 1º e 4º do CTN e repousaria “na presumível inércia permanente do Fisco em sua função de fiscalizar, preferindo a automática constituição do crédito tributário, por omissão, ao cabo de cinco anos, a contar do surgimento da obrigação tributária com a ocorrência do respectivo fato gerador”. Tecendo considerações veementes em favor dessa interpretação, consigna que “não se trata de uma construção doutrinária e jurisprudencial, mas de simples aplicação do direito proclamado com solar clareza” (HARADA, 2006, p. 583).

Note-se, portanto, que a tese decenal presume que o Fisco sempre será inerte e fará a homologação de forma tácita, não abrindo em princípio exceção ao caso de homologação expressa antes do prazo decadencial de cinco anos. Nesse sentido, Sacha Calmon Navarro Coêlho esclarece que “como a Fazenda Pública nunca homologa expressamente, considera-se extinto o crédito tributário cinco anos após ocorrido o seu fato gerador (homologação tácita) (COÊLHO, 2006, 818).

Hugo de Brito Machado, principal referência na criação da tese decenal, baseia a possibilidade da teoria no fato de que o artigo 156, VII, estabelece que o crédito tributário é extinto pelo pagamento antecipado conjugado à homologação do lançamento, portanto eventos colocados de forma aditiva. Disso, como o prazo máximo para homologação é de cinco anos, somente a partir daí é que se considera extinto o crédito, dando início à contagem do prazo quinquenal (MACHADO, 2005, p. 447-448).

Outrossim, se por um lado a tese quinquenal ampara-se na teoria declarativista do lançamento, a tese decenal harmoniza-se com outro entendimento: a teoria de que a eficácia do lançamento é declaratória da obrigação e constitutiva do crédito.

Ao abordar o tema, Ricardo Lobo Torres (TORRES, 2008, p. 277) explica que:

“O CTN aderiu, inequivocamente, à teoria declaratória, apesar de, no art. 142, dizer que compete à autoridade administrativa ‘constituir’ o crédito tributário pelo lançamento, acrescentando, no art. 173, que o direito de a Fazenda Pública “constituir” o crédito se extingue em 5 anos. A explicação consiste, como já vimos, em que o Código reserva o termo ‘crédito’ para o aspecto objetivo da obrigação em seus sucessivos graus de eficácia. De modo que a doutrina brasileira procura conciliar a aparente contradição do CT com afirmar que o lançamento é declaratório da obrigação e constitutivo do crédito tributário”.

Referida noção é bem introduzida por Paulo de Barros Carvalho, pois ao considerar que o lançamento é norma individual concreta, deve possuir como conteúdo do seu antecedente o relato de evento ocorrido no mundo fático, com natureza declaratória, identificando e declarando a ocorrência do fato jurídico tributário; porém como a relação jurídica tributária contida no conseqüente da norma individual e concreta (lançamento), somente surge a partir de seu relato formalizado conforme o ordenamento, em linguagem competente, poder-se-ia dizer que o ato do lançamento é constitutivo do vínculo (CARVALHO, 2000, p. 234-236).

No magistério de Souto Maior Borges, com a ocorrência do fato gerador surge a obrigação de caráter geral e abstrato, havendo com o lançamento, norma individual e concreta, o nascimento da obrigação de caráter individual e concreto. Sob este prisma, o lançamento será declaratório da obrigação geral e abstrata, prevista na norma geral e abstrata,

e constitutivo do crédito tributário, tido no sentido de verdadeira obrigação individualizada (BORGES, 1999, p. 421-422).

Tal posicionamento, mais voltado ao sentido procedimentalista do lançamento em relação à concretização do crédito, fundamentaria a “Tese dos Cinco mais Cinco”, pois não haveria sentido, seguindo estas premissas, que o pagamento antecipado pusesse fim ao crédito tributário se nem mesmo houve lançamento, que é ato exclusivo da autoridade administrativa competente.

Em nível jurisprudencial, a aplicação progressiva da tese tornou-se remansosa, mormente no âmbito do STJ, conforme se verifica de diversos julgados, dos quais se podem citar os ERESP's ns. 48.013 (j. em 08/03/1996, Rel. Min. Ari Pargendler); 47.879 (j. em 10/04/1996, Rel. Min. Demócrito Reinaldo); 65.490 (j. em 23/09/1998, Rel. Min. Hélio Mosimann); 289.398 (j. em 27/11/2002, Rel. Min. Franciulli Netto); 286.552 (j. em 12/03/2003, Rel. Min. Eliana Calmon); 262.475 (j. em 23/04/2003, Rel. Min. Franciulli Netto); 422.568 (j. em 25/06/2003, Rel. Min. Eliana Calmon); 422.253 (j. em 27/08/2003, Rel. Min. Franciulli Netto); 346.664 (j. em 10/12/2003, Rel. Min. Castro Meira); 421.727 (j. em 26/02/2004, Rel. Min. Eliana Calmon); 449.751 (j. em 24/03/2004, Rel. Min. José Delgado); 416.266 (j. em 09/06/2004, Rel. Min. João Otávio de Noronha); 545.790 (j. em 23/06/2004, Rel. Min. José Delgado) e 500.231 (j. em 10/11/2004, Rel. Min. José Delgado).em 23/06/2004, Rel. Min. José Delgado) e 500.231 (j. em 10/11/2004, Rel. Min. José Delgado).

Sedimentando, porém, este entendimento no Pretório Superior, cabe salientar decisão datada de 24 de março de 2004, proferida no paradigmático recurso de Embargos de Divergência no RESP n. 435.835/SC, com o seguinte teor:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. LEI Nº 7.787/89. COMPENSAÇÃO. PRESCRIÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL 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 16/12/1999. Valores recolhidos, a título da exação discutida, em 09/1989. Transcorreu, entre o prazo do recolhimento (contado a partir de 12/1989) 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 rejeitados, nos termos do voto”

(STJ – ERESP 435.835/SC – Rel. Min. Francisco Peçanha Martins – j. em 24/03/2004).

Neste processo, a empresa Telecomunicações de Santa Catarina ajuizou ação de repetição buscando que fosse considerado como termo *a quo* do prazo de prescrição a edição de resolução do Senado suspendendo a exigibilidade do tributo em discussão. O objetivo da empresa era o de recuperar determinado montante de tributos pagos indevidamente ao INSS, referentes a setembro de 89, época da edição da Medida Provisória n.º 63 e a consequente edição da Lei 7.787. Nesse período, o valor da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento foi aumentado de 10% para 20% e, posteriormente, a lei foi declarada inconstitucional por violar o princípio da anterioridade.

Note-se que até o momento dessa decisão a jurisprudência vinha admitindo a aplicação da tese decenal juntamente com o entendimento de que, em sendo o tributo inconstitucional, começaria a correr o prazo para ajuizamento da ação repetitória da decisão que assim o declarasse em controle concentrado ou mediante resolução do Senado, na hipótese de controle difuso, ponto demonstrado a seguir.

Entretanto, como observa Eduardo Elias, os ministros julgadores do caso optaram por unificar o entendimento em prol da “Tese dos Cinco mais Cinco”, por entenderem que isso geraria mais segurança jurídica (ELIAS, 2005). Isto porque o órgão fazendário não ficaria à mercê eternamente de eventual decisão que viesse a considerar determinado imposto inconstitucional, ainda que passada mais de uma década, enquanto que por outro lado se abre prazo razoável para que o contribuinte pleiteie repetição.

2.4.3. A Tese intermediária: Decretação de inconstitucionalidade de tributo como *dies a quo* do prazo para ajuizamento da repetição de indébito

Mitigando o posicionamento de que o prazo prescricional quinquenal correria inexoravelmente desde a ocorrência do fato gerador, porém se mostrando como via alternativa à tese decenal, parte da doutrina e da jurisprudência desenvolveu um entendimento intermediário aplicável aos casos em que o tributo deixa de ser exigido por ter sido declarado inconstitucional.

Esta postura, embasada na doutrina de Hugo de Brito Machado e Ricardo Lobo Torres, era de que o início do prazo para o requerimento judicial de restituição de valores pagos a título de tributo se dava: a) com a publicação do acórdão do STF, em caso de decisão proferida em sede de controle concentrado de constitucionalidade; ou b) da data da publicação da Resolução, de que trata o artigo 52, X, da Constituição Federal, pelo Senado Federal, em hipótese de controle difuso (PRESSER, 2008).

Conforme aponta Gustavo Miguez de Mello em obra organizada por Ives Gandra Martins, “num primeiro momento a Corte consagrou o entendimento de que, nesses casos, se a declaração de inconstitucionalidade ocorreu em sede de controle concentrado, o prazo de cinco anos inicia da data da publicação do respectivo acórdão; e se a inconstitucionalidade foi declarada na via do controle difuso, o prazo quinquenal tem início na data da resolução do Senado Federal suspendendo a execução da norma” (MELLO, 2006, p. 413).

Segundo entendimento do Ministro do STJ Franciulli Netto delineado em voto-vista quando do julgamento do RESP 534.986/SC, a decretação de inconstitucionalidade de tributo gera para o contribuinte a pretensão à restituição simples, não tributária, porque não haveria propriamente tributo. Referido julgado marcou forte tendência dentro da 1ª Seção do STJ. Segue o teor da ementa:

“DECLARADOS INCONSTITUCIONAIS PELO STF – PRESCRIÇÃO - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - ADMINISTRADORES, AUTÔNOMOS E AVULSOS - TERMO A *QUO* - RESOLUÇÃO N. 14/95 DO SENADO FEDERAL - OCORRÊNCIA DE PRESCRIÇÃO.

A declaração de inconstitucionalidade da lei instituidora de um tributo altera a natureza jurídica dessa prestação pecuniária, que, retirada do

âmbito tributário, passa a ser de indébito sem causa do Poder Público, e não de indébito tributário. Com efeito, aquela lei declarada inconstitucional desaparece do mundo jurídico, como se nunca tivesse existido” (STJ - RESP Nº 534.986/SC – Rel. Ministro Franciulli Netto – j. em 04/11/2003).

Sobreleva frisar que, conforme apontou Eduardo Elias, a seção de Direito Público do STJ passou ao entendimento acima exposto após o julgamento do EREsp. n.º 42.720-5/RS (ELIAS, 2005). Nesse julgado, o Ministro Relator, citando Hugo de Brito Machado, argumentou:

"A presunção de constitucionalidade das leis não permite que se afirme a existência do direito à restituição do indébito, antes de declarada a inconstitucionalidade da lei em que se funda a cobrança do tributo. (...) Não é razoável considerar-se que ocorreu inércia do contribuinte que não quis enfrentar a questão da constitucionalidade. Ele aceitou a lei, fundado na presunção de constitucionalidade desta. (...) Uma vez declarada a inconstitucionalidade, surge, então para o contribuinte, o direito à repetição, afastada que fica aquela presunção" (STJ – ERESP 42.720-5/RS, Min. Rel. Humberto Gomes de Barros, DJU de 17.04.1995).

Como indigitado no citado trecho de acórdão, a questão do nascimento da pretensão estaria relacionada ao princípio da *actio nata*, que é bem esclarecido por José Cabral Fagundes Júnior (FAGUNDES JÚNIOR, 2006, p. 36):

“a correta delimitação dos prazos prescricionais, notadamente no que dizia respeito àqueles tidos por especiais (art. 178 do CC/1916), sempre foi motivo de fortes controvérsias. Necessitando, pois, pacificar essa questão a jurisprudência firmou solução, ao nosso sentir correta, aplicando o Princípio da Actio Nata, segundo o qual o termo inicial da prescrição seria o dia em que a ação poderia ser proposta, nascendo aí o direito subjetivo de ação por violação do direito material. Em outras palavras, a prescrição começaria a fluir quando do conhecimento da violação do direito (material), ou seja, no momento da prolação do acórdão pelo STF, ou, ainda, com maior acerto, renovada quando da suspensão pelo Senado, se essa vier a existir na forma concebida pelo inciso X do art. 52 da CF/88. Isto porque a presunção de constitucionalidade das leis não nos permitiria afirmar da existência do direito à restituição do indébito, antes de declarada a inconstitucionalidade da lei em que se fundou a cobrança do tributo. Existiria, quando muito, mera expectativa de direito, ofuscada pela referida presunção. Destarte, invalidada a norma surge a pretensão para o contribuinte e, pois, jungido a ele a *Actio Nata*”.

Dessa forma, diferentemente da aplicação do princípio da *actio nata* invocado pelos defensores da tese quinquenal, aqui se considera que só surgiria lesão reparável por meio de ação após o reconhecimento judicial ou legislativo da inconstitucionalidade, pois se a lei era presumidamente válida, até que fosse definido o contrário não havia direito ou pretensão à restituição.

Pode-se afirmar que esta linha de pensamento influenciou consideravelmente o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, especialmente no que se refere ao empréstimo compulsório instituído em 1986 pelo Decreto-Lei n. 2.288/86 sobre aquisição de veículos e combustíveis, haja vista que somente tardiamente o Supremo Tribunal Federal manifestou-se pela inconstitucionalidade do pretenso tributo. O seguinte julgado bem ilustra essa tendência:

“TRIBUTÁRIO. EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO SOBRE AQUISIÇÃO DE VEÍCULOS. DECRETO-LEI N.º 2.288/86. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE INCIDENTAL. STF. EFEITOS INTRA PARTES. RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL. EXTENSÃO ERGA OMNES. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL.

1. A declaração de inconstitucionalidade proferida incidentalmente pelo Excelso Supremo Tribunal Federal no RE 121.336/CE somente passou a ter eficácia erga omnes quando da promulgação da Resolução do Senado Federal n.º 50/1995, ocasião em que foram tornados sem efeito os atos praticados sob abrigo dos artigos suspensos do Decreto n.º 2.288/86. 2. O prazo prescricional, portanto, iniciou-se em 09/10/1995, data em que foi editada a Resolução Senatorial, que tornou indevidos, erga omnes, os valores recolhidos a título de empréstimo compulsório sobre aquisição de veículos - hipótese autorizadora da repetição de indébito, ex vi do art. 165, inciso I, do Código Tributário Nacional - findando-se em 08/10/2000. 3. No caso em questão, a ação foi proposta em 29 de agosto de 1996, não estando, portanto, fulminada pela prescrição. 4. Recurso especial a que se dá provimento” (STJ - REsp 346357 / SP - Rel. Min. Laurita Vaz, Publicação DJ 25/08/2003 - p. 275)

Em que pese essa interpretação intermediária, pode-se afirmar que até o advento da Lei Complementar 118/05 a sistemática dos “Cinco mais Cinco” foi majoritária na jurisprudência, especialmente em decorrência da uniformização de entendimento no âmbito da 1ª Seção do STJ introduzida pelo julgamento dos Embargos de Divergência 435.835/SC, já analisado.

CAPÍTULO III - O ARTIGO 3º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/05 E SEUS EFEITOS

Ainda que ensejando interpretações diversas, a definição do termo inicial do para ajuizamento de ação repetitória fiscal quando o tributo indevido for sujeito a lançamento por homologação aparentemente foi, em princípio, pacificada pelos tribunais brasileiros em favor da tese dos “Cinco mais Cinco”.

Entretanto, o benefício deferido ao contribuinte não se coadunou com os interesses fiscais do Estado, razão pela qual o poder público, por intermédio de seu braço legislativo, tomou medida legal a fim de reverter o rumo da interpretação que vinha sendo conferida à matéria.

Referido esforço legislativo corporifica-se na Lei Complementar n. 118/05, cujas consequências se passa a expor ordenadamente.

3.1. As mudanças introduzidas pela Lei Complementar n. 118/05

Sob o argumento de que se pretendia harmonizar o Código Tributário Nacional às disposições da Nova Lei de Falências (n. 11.101), foi publicada no DOU de mesma data (09.02.2005) a Lei Complementar n. 118/05. Entretanto, várias foram as alterações levadas a efeito, que não se limitaram exclusivamente ao objetivo declarado, vez que foram inseridas outras normas voltadas para questões alheias à regulação do crédito tributário na falência ou na recuperação judicial.

Em linhas gerais, conforme aponta Luatom Bezerra Adelino de Lima (LIMA, 2005, p. 161), as principais alterações instituídas pela norma foram:

a) Mudança no termo inicial da interrupção do prazo prescricional quinquenal do crédito tributário, passando a ser contado do despacho judicial que ordena a citação em ação de execução, e não mais pela citação pessoal feita ao devedor

b) Instituição de presunção de fraude à satisfação do crédito tributário com a ocorrência de alienação ou oneração de bens ou rendas pelo sujeito passivo em débito por dívida ativa já inscrita, e não mais essa presunção após o início do processo executivo

c) Com a LC 104/01, há possibilidade de a autoridade administrativa tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária

d) Ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente de trabalho, o crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for sua natureza ou o tempo de sua constituição, salvo em falência

e) Possibilidade de o juiz, nos próprios autos da ação executiva fiscal, decretar a indisponibilidade dos bens do devedor citado.

Contudo, os dispositivos que mais geraram controvérsia e que se relacionam diretamente com o objeto do presente estudo são os artigos 3º e 4º dessa lei. Preceituam essas normas 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 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”.

Depreende-se, pois, que o artigo 3º foi introduzido com o fito de conferir efeito interpretativo à norma do inciso I do art. 168 do CTN, que como visto, dispõe que o direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, contado da extinção definitiva do crédito tributário. A novel interpretação consigna que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o pagamento antecipado realizado por essa sistemática será considerado marco da extinção do crédito tributário.

Tal norma representa esforço legislativo no sentido de afastar o entendimento jurisprudencial sobre a matéria. Assim, como registra Hugo de Brito Machado Segundo, o prazo quinquenal “deixou de ser contado a partir da homologação (que, quando tácita, ocorre cinco anos após o fato gerador), e passou a sê-lo em face do pagamento antecipado. Na prática, como dificilmente ocorre uma homologação expressa, a alteração implicou um encurtamento na contagem do prazo prescricional, de 10 (5+5) para 5 anos” (MACHADO SEGUNDO, 2007, p. 43).

Por sua vez, o artigo 4º estabelece que a lei entra em vigor 120 dias após sua publicação, remetendo ao regramento do artigo 106, I do CTN. Mencionado dispositivo dispõe que “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”. Disso, conclui-se que o artigo 4º, a par do caráter interpretativo do art. 3º, pretende aplicá-lo retroativamente aos fatos geradores pretéritos.

Em suma, a aplicação integral da Lei Complementar n 118/05 fulmina qualquer construção doutrinária ou jurisprudencial diferenciada acerca do prazo para ajuizamento da ação repetitória, fazendo cair por terra especialmente a tese decenal consagrada na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Com essa questão, foram trazidos a lume debates concernentes a possibilidade de leis interpretativas no direito brasileiro.

3.2. Possibilidade de Leis Interpretativas no Direito Brasileiro

O debate gira em torno da (im)possibilidade de leis interpretativas no sistema jurídico brasileiro e, especificamente, no campo do Direito Tributário. Isto porque a aplicação de normas com caráter retroativo tende a esbarrar em princípios considerados pilares do Estado brasileiro: a separação dos poderes e a irretroatividade das leis.

Octávio Teixeira Brilhante Ustra explica que os defensores da possibilidade de leis interpretativas argumentam que, se a norma interpretativa apenas visa a aclarar o sentido da norma interpretada, não há inovação alguma, podendo aplicar-se a atos/fatos pretéritos (USTRA, 2006, p. 28).

Embora em teoria pareça verossímil que se possa editar uma norma apenas para esclarecer outra, sem inovar, na prática essa possibilidade pode acabar tornando-se verdadeira ferramenta política de manipulação de sentido, especialmente quando a medida ocorre para afastar uma interpretação conferida pelos aplicadores que acabou por se voltar contra os interesses do poder público.

Essa chamada interpretação autêntica tem sido analisada pelos cientistas jurídicos do campo da hermenêutica. Na doutrina, interpretação autêntica é denominada aquela que emana diretamente do poder que a editou, segundo o clássico conceito de Carlos Maximiliano (MAXIMILIANO, 2006, p. 72). Hans Kelsen, por outro lado, vislumbra interpretação autêntica apenas pelo processo hermenêutico realizado pelos órgãos que aplicam a lei (KELSEN, 1991, p. 388).

Como aponta Thais Jung, Pontes de Miranda negava que a interpretação autêntica tivesse maior valor que os demais métodos interpretativos. Segundo este autor, “nas democracias, com o princípio da irretroatividade da lei, a interpretação autêntica ou é nova lei, ou não tem outro prestígio que não o de seu valor intrínseco, se o tem; é interpretação como qualquer outra, sem qualquer peso a mais que lhe possa vir da procedência: o corpo legislativo somente pode, hoje, fazer lei para o futuro; não para trás, ainda que a pretexto de interpretar lei feita” (MIRANDA apud JUNG, 2008).

Expondo que a interpretação autêntica já foi a mais prestigiada, Carlos Maximiliano observa que o Imperador Justiniano não admitia qualquer interpretação que não a dele próprio, prevalecendo o axioma de que “interpretar incumbe àquele a quem compete fazer a lei”. Contudo, a chamada interpretação autêntica aos poucos foi perdendo o relevo para a interpretação doutrinal. Por ser chamada de “filha do absolutismo”, hoje é exceção, pois os parlamentos são formados mais de políticos do que de juristas, que quando buscam dar o sentido de um texto não se orientam pelas regras de Hermenêutica, atendendo mais a razões de interesse pessoal. É que não haveria “propriamente interpretação autêntica; se o Poder Legislativo declara o sentido e alcance de um texto, o seu ato, embora reprodutivo e explicativo de outro anterior, é uma verdadeira norma jurídica, e só por isso tem força obrigatória, ainda que ofereça exegese incorreta, em desacordo com os preceitos basilares da Hermenêutica (MAXIMILIANO, 2006, p. 71-73).

Além do mais, seria quase impossível promulgar uma lei exclusivamente interpretativa, simples declaração do sentido e alcance de outra; em verdade, o que se

apresenta com esse caráter, é uma nova regra, semelhante á primeira e desta modificadora de modo quase imperceptível. "É, de fato, o estabelecimento de direito novo, com o acréscimo de determinar que seja considerado como contido já em um texto anterior". Nada mais difícil do que caracterizar as normas simplesmente explicativas, isto é, distinguir a mera interpretação da verdadeira inovação, no campo do Direito (MAXIMILIANO, 2006, p. 74-77).

A grande questão que se coloca é a da definição das funções e dos limites de cada poder estatal.

Em nível doutrinário, a primeira vez que surge uma noção conceitual bem definida de separação de poderes é partir da construção teórica de John Locke, tomando como parâmetro obviamente o Estado Inglês do século XVII, embora não se possa olvidar que esse fenômeno tenha sido concebido também na Inglaterra a partir da Magna Carta de João Sem Terra, em 1225. Locke identificava quatro funções e dois órgãos do poder, de praxe a função legislativa para o parlamento e a executiva para o rei. Entretanto, a função exercida pelo rei acumulava uma função federativa, a tratar de questões de segurança, como guerra e paz e de ligas e alianças. Uma outra função empregada ao rei era "o poder de fazer o bem público sem subordinar-se a regras". Apesar disso, o próprio John Locke admitia que pela imprecisão do termo 'bem público', dava margens a certas condutas absolutistas (SILVA, 2004).

Contudo, apenas a partir de 1748 é que a teoria da separação de poderes ganha maior destaque com a edição da obra de Montesquieu "Do Espírito das leis". A teoria apresentava a figura dos três Poderes, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário, exercendo cada um seu papel harmonicamente e independentemente entre si, separação esta que hoje é prevista em quase totalidade das constituições (SILVA, 2004).

A separação das funções estatais é manifestada a partir de então em todos os movimentos constitucionalistas. Como exemplo, cita-se James Madison em sua obra "O Federalista", que ao comentar a Constituição norte-americana, defendeu que "a acumulação de todos os Poderes, legislativos, executivos e judiciais, nas mesmas mãos, sejam estas de um, de poucos ou de muitos, hereditárias, automeadas ou eletivas, pode-se dizer com exatidão que constitui a própria tirania" (MADISON apud DALLARI, 1995, p. 186).

A partir disso, tomou-se verdadeiro ideal republicano e democrático a noção de divisão de poderes, a fim de que o sistema de pesos e contrapesos pudesse gerar um clima de estabilidade política, prevenindo excessos. E trazendo para o contexto das leis interpretativas, percebe-se que a ingerência do Legislativo em questão afeita ao Judiciário

pode acabar por usurpar-lhe a função, mormente porque o contrapeso só deve ser utilizado em caso de omissão ou abuso. E como visto no caso em análise, não havia omissão alguma, posto que as cortes pátrias já vinham interpretando a questão de forma muito refletida, com a criação inclusive de mais de uma interpretação.

Haveria, pois, uma possibilidade apenas teórica de edição dessa modalidade de lei, haja vista que o paradoxo existente entre aclarar efeitos da norma interpretada e manter-lhe o exato conteúdo mostra-se, no mínimo, inócuo. Certamente que o legislador não se daria o trabalho de tentar interpretar algo (sendo que já cabe ao Judiciário fazê-lo) se no fundo não quisesse forçar um dos sentidos possíveis. A questão cinge-se, essencialmente, à possibilidade de imposição política revestida de roupagem jurídica.

No que tange à irretroatividade das leis, Hugo de Brito Machado expõe que o princípio da segurança jurídica seria universal, fazendo parte da noção de direito. Segundo o autor, “o legislador poderia, por razões políticas, elaborar leis com cláusulas expressas determinando sua aplicação retroativa. Então, para tornar indubitosa a desvalia de tais leis retroativas e para dar segurança jurídica, erigiu-se este princípio em norma da Lei Maior, segundo a qual é vedada a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da lei que os houver instituído ou aumentado” (MACHADO, 2004, p. 117).

O princípio da irretroatividade da lei conecta-se intimamente ao valor da segurança jurídica, e, conseqüentemente, à estabilidade dos direitos subjetivos (DA SILVA, 2004, 435-440), como o direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada. É o princípio constitucional geral de que a lei nova não pode prejudicar direitos já adquiridos e incorporados ao patrimônio do sujeito.

No ordenamento brasileiro, o princípio em questão adquiriu status constitucional desde a Constituição do Império, de 1824. Carlos Velloso (VELLOSO, 1996, p. 13-23) observa que o princípio da irretroatividade, em respeito ao direito adquirido, à coisa julgada e ao ato jurídico perfeito é uma das características das constituições republicanas. Em um único momento na história das cartas magnas brasileiras o princípio não foi prestigiado, ou seja, na Constituição de 1937, que inaugurava a ditadura do Estado Novo.

Em relação ao Direito Constitucional Comparado, registra-se que a primeira Carta Política que abordou o tema foi a norte-americana de 1787, que expressamente proibiu fossem votadas leis de caráter retroativo (VELLOSO, 1996, p. 16).

Carlos Velloso (VELLOSO, 1996, p. 17) ressalta que poucas são as constituições que consignam o princípio da irretroatividade, citando que somente as Cartas americana, mexicana, norueguesa e brasileira tratam do tema expressamente.

À parte discussões de caráter exclusivamente doutrinário, cumpre salientar que o Supremo Tribunal Federal já considerou possível a edição desta modalidade de norma, sob argumento de que a Constituição não veda ao Legislativo a prerrogativa de interpretar, ainda que não seja sua função precípua. Nesse sentido, cabe transcrever o conteúdo da ementa referente à ADIN n. 605, de lavra do Ministro Celso de Mello:

ACÇÃO 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 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 consequência, não ofendem o postulado fundamental da divisão funcional do poder. - Mesmo as leis interpretativas expõem-se ao exame e à 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. 5. XL), (b) ao "status subjectionis" do contribuinte em matéria tributária (CF, art. 150, III, "a") e (c) à segurança jurídica no domínio das relações sociais (CF, art. 5., 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 (STF, ADI 605 MC/DF, Pleno, Ministro Relator Celso de Mello, publicação DJ 05-03-1993)

Conforme o entendimento supra, os limites às normas interpretativas seriam os direitos relativos à liberdade individual, ao estado de sujeição do contribuinte em matéria tributária e a segurança jurídica no domínio das relações sociais. Percebe-se que, no fundo, a discussão acaba ingressando numa seara política, pois os três “limites” mencionados são por demais subjetivos.

3.3. Irretroatividade tributária e o art. 106, I, do CTN

Em matéria tributária, a regra geral é a irretroatividade das leis, em face do caráter impositivo e gravoso intrínseco à posição de sujeição entre o Estado e o contribuinte. Justamente para expressar essa garantia é que o legislador fez constar, no próprio Código Tributário Nacional, artigo 105, que “a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa”.

Portanto, parte-se do pressuposto de que a legislação tributária é prospectiva, não se podendo presumir qualquer irretroatividade, como observa Leandro Paulsen (PAULSEN, 2009, p. 846).

Inobstante, o art. 106, I do Código Tributário Nacional prevê que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando "expressamente interpretativa", excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.

A possibilidade de retroação da lei tributária interpretativa não é unânime na doutrina, tanto no tocante a sua existência no ordenamento jurídico, quanto no seu pretense efeito retroativo. Com efeito, cabe ressaltar o raciocínio de Hugo de Brito Machado, para quem “juristas autorizados afirmam que toda lei, mesmo que se afirme expressamente interpretativa, ou inova ou é inútil. Essa tese tem sido sustentada por tributaristas de grande expressão como doutrinadores, e tem inegável consistência, especialmente sob o enfoque da lógica formal” (MACHADO, 2004, p. 562).

Carlos Maximiliano sinaliza que a interpretação autêntica, realizada pelo próprio poder que criou o ato normativo, ou seja, o Legislativo, "arranha o princípio de Montesquieu", uma vez que "transforma o legislador em juiz; aquele toma conhecimento de casos concretos e procura resolvê-los por meio de uma disposição geral". Reforça que “se a

lei tem defeitos de forma, é obscura, imprecisa, faça-se outra com caráter franco de disposição nova. Evite-se o expediente perigoso e retrógrado, a exegese por via de autoridade, [...] obrigatória para os próprios juízes; não tem mais razão de ser; coube-lhe preponderante outrora, evanescente hoje” (MAXIMILIANO, 2006, p. 120).

Aliomar Baleeiro só aceita que a lei possa ser realmente interpretativa, se cingir-se a revelar o exato alcance da lei anterior, sem lhe introduzir gravame novo, nem submeter à penalidade por ato que repousou no entendimento anterior (BALEEIRO, 2005, p. 428).

Em que pese toda a discussão relacionada às chamadas leis interpretativas, o art. 106, I, do Código Tributário Nacional jamais foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, permanecendo válido e plenamente eficaz no ordenamento jurídico.

As normas fiscais interpretativas são aquelas com natureza predominantemente declaratórias de direitos já assegurados pelas normas anteriores, devendo, sempre, operar em favor da segurança jurídica, integrando-se com o sistema jurídico vigente. Portanto, o dispositivo nunca poderá ser utilizado de forma isolada.

Destarte, para a utilização do mencionado dispositivo, deverão ser analisadas, de forma criteriosa, as suas hipóteses justificadoras. Caso não fiquem comprovados os pressupostos de validade, restará caracterizado manifesto desvio de finalidade, além de inequívoca violação ao próprio art. 106, I do Código Tributário Nacional.

Chamando a atenção para possibilidade de uso inadequado de leis interpretativas, Mário Luiz Oliveira da Costa acentua que “como todas as demais normas, aquelas interpretativas estarão sempre sujeitas ao crivo do Poder Judiciário, inclusive, preliminarmente, ao exame de validade quanto ao próprio pressuposto de sua edição. Se o legislador qualificar, falsamente, a lei nova interpretativa, somente para lhe imprimir o desejo de feito retroativo, caberá ao Poder Judiciário afastar tal pretensão” (COSTA, 2005, p. 100).

Sob outro enfoque, mesmo que as leis interpretativas tenham tão-somente a finalidade de "esclarecer" uma lei anterior, ela sempre inovará no mundo jurídico, visto que, após sua edição, "não mais haverá a obscuridade até então existente, restando explicitado o real conteúdo do dispositivo interpretado" (COSTA, 2005, p. 100).

A expressão ‘interpretativa’ de que cuida o art. 106, I, do CTN deve ser entendida como ‘determinadora de conceito’, de modo que seria aplicável quando objetivasse

determinar certo conceito e, de qualquer modo, admitida sua aplicação retroativa apenas em matéria de remissão e de anistia, no entendimento de Mário Luiz de Oliveira da Costa (COSTA, 2005).

Portanto, por inovar no mundo jurídico, as chamadas leis interpretativas são plenamente válidas apenas quando tratarem, efetivamente, de norma regulando matéria que demandava tal providência. Demais disso, nunca poderão retroagir para prejudicar os contribuintes, haja vista os princípios constitucionais da irretroatividade e da segurança jurídica.

3.4. A eficácia dos artigos 3º e 4º da Lei Complementar 118/05: caráter interpretativo ou modificativo?

Tecidas essas considerações acerca dos princípios envolvidos em matéria de normas de caráter retroativo, chega-se ao momento de abordar algumas concepções concernentes à natureza dos artigos 3º e 4º da LC 118/05.

Ressalta-se que o entendimento majoritário da doutrina é de que a norma em questão é puramente modificativa, não se enquadrando no conceito de norma interpretativa consignado pelo artigo 106, I do CTN. Não obstante, uma parcela minoritária concebe-a como correta aplicação da exceção à irretroatividade das leis preconizada pela lei tributária.

Para Marcelo Saldanha Rohenkohl, a alteração levada a cabo pela suposta interpretação autêntica operada trouxe na verdade alteração substancial nas regras sobre extinção do crédito nos tributos sujeitos a lançamento por homologação. Conforme o autor, a norma estaria de fato revogando os artigos 150, §1º e 156, VII do CTN, pois enquanto estes estabelecem que o pagamento antecipado extingue o crédito sob condição resolutória de posterior homologação, a norma do artigo 3º da LC 118/05 dispõe que o crédito é extinto pelo pagamento, sem fazer menção à necessidade de homologação. Sendo assim, não haveria que se falar em interpretação, mas sim em norma nova (ROHENKOHL, 2005, p. 159).

Um ponto relevante que é trazido por Luís Cláudio Allemand é que a norma do artigo 3º seria de natureza processual, pois muito além de tratar de questão de direito material (extinção do crédito), na prática afetaria ações em andamento, abrindo inclusive espaço a que a coisa julgada seja atacada haja vista os efeitos interpretativos que pretende

aplicar. Outrossim, a prescrição atacaria o processo, e não o direito em si ou mesmo o direito de constitucional de ação, motivo que reforçaria a natureza processual da norma. Desta sorte, deve vigorar o princípio do *tempus regit actum*, não podendo a norma processual retroagir para afetar as ações em curso antes de sua vigência (ALLEMAND, 2005, p. 41-44)

Sintetizando a visão majoritária sobre a questão, Octávio Teixeira Brilhante Ustra salienta que os artigos 3º e 4º da Lei Complementar na realidade representam clara tentativa elaborada pelo legislador no sentido de “contornar jurisprudência contrária aos interesses fiscais do Estado” empregando uma roupagem jurídica que conferisse legitimidade a essa incursão. Isto porque faltaria o requisito teleológico da norma, além de “contrariar intelecção já sedimentada pelos órgãos jurisdicionais, justamente a quem cabe dizer – e, pois, interpretar – o direito” (USTRA, 2006, p. 127).

Por outro lado, alguns defensores da norma sustentam sua legalidade e pertinência, amparados na concepção de que a norma do artigo 3º simplesmente declararia o real sentido e alcance do artigo 168, I do CTN. Este o pensamento de Daniel Zanetti Marques Carneiro (CARNEIRO, 2005), Simone Anacleto Lopes (LOPES, 2005) e Júlio César Rossi (ROSSI, 2005).

Os principais argumentos utilizados pelos defensores dessa tese são os seguintes:

- a) a interpretação do artigo 3º apenas corroboraria o que já era a finalidade do artigo 168, I do CTN;
- b) o STF já considerou válidas leis tributárias retroativas;
- c) o fato de o Legislativo promulgar lei interpretativa não fere a separação dos Poderes, pois a palavra final ainda é do Judiciário;
- d) o fundamento da lei interpretativa seria de fato firmar a interpretação correta acerca de dispositivo com interpretações dissonantes;
- e) só há óbice a leis retroativas quando houver coisa julgada, não sendo vedada sua aplicação a processos em curso.

Exposta sinteticamente a visão da doutrina sobre a matéria, passa-se a delinear a construção jurisprudencial no âmbito do Superior Tribunal de Justiça.

3.5. Artigos 3º e 4º da Lei Complementar 118/05: O marco interpretativo introduzido a partir do julgamento do EResp 327.043/DF

Seguindo-se à vigência da Lei Complementar 118/05 operada em 09 de junho de 2009, somaram-se demandas judiciais rapidamente levadas ao Superior Tribunal de Justiça questionando o efeito interpretativo pretendido pelo legislador e suas consequências para as ações em curso.

Todavia, o caso paradigma no que se refere à interpretação da matéria pelos tribunais foi o julgamento dos Embargos de Divergência nº 327.043/DF pela 1ª Seção do STJ, cujas premissas foram adotadas por praticamente todas as outras cortes nacionais, definindo o tratamento da matéria atualmente.

A demanda originária, ajuizada em 25 de abril de 1996, visava à restituição de imposto de renda pago sobre valores recebidos a título de férias indenizadas, portanto previamente ao advento da Lei Complementar 118/05. Como em sede de Recurso Especial foi deferida a aplicação da tese decenal ao caso e tendo em vista a novidade legislativa introduzida pela lei complementar, a Fazenda Nacional apressou-se em opor embargos de divergência à Seção, suscitando destarte a aplicação do artigo 3º da LC 118/05 sob o fundamento de que seria lei meramente interpretativa e, pois, com efeitos retroativos.

Por ocasião do primeiro julgamento, em fevereiro de 2005, o relator Ministro João Otávio de Noronha desproveu os Embargos, lançando o seguinte argumento:

A primeira pergunta é: a quem se destina a lei interpretativa? ao Judiciário, que tem a função precípua de interpretar, aplicando e resolvendo os conflitos de interesse? É lógico que o Poder Executivo e o Poder Legislativo também interpretam as normas e também as aplicam, mas a missão precípua do Poder Judiciário é exatamente esta.

Ontem à noite, quando ainda trabalhava em outros processos, mas ainda pensando nessa questão e após receber os Procuradores da Fazenda Nacional, vejo que cinqüenta anos após a edição de um código se edita uma lei interpretativa. Aí surge a questão: será mesmo interpretativa? E me vem à mente Gustav Radbruch naquele positivismo em que, em nome do Estado, em nome da lei, vamos criando situações em que o Estado sempre dá a última palavra. Em qual Estado? no Estado Executivo, não,

no Estado de direito regular, em que a Constituição é interpretada pelo Poder Judiciário.

Sobreleva assim indagar se a Lei Complementar n. 118 seria mesmo interpretativa ou ela teria trazido uma inovação na ordem jurídica? Se há dúvida na interpretação, se a interpretação está criando problemas na sociedade, é muito razoável até que se busque solucionar tal imbróglio.

Todavia, não é o que se apresenta na hipótese sob apreciação; a interpretação dos cinco mais cinco já estava pacificada há quinze anos ou algo próximo disso, ou ainda como disse o nobre Procurador da Fazenda, desde a década de 90. Releva notar que, se a cada instante que o Poder Judiciário firmar uma interpretação que contrariar os interesses da Fazenda Nacional, os interesses do Estado Administrador, se editar uma norma interpretativa, o Estado de Direito será colocado à deriva, posto em xeque, neste País.

Mencionado entendimento foi louvado ainda pelos Ministros Franciulli Neto, Francisco Peçanha Martins e José Delgado. Inobstante, o julgamento foi suspenso em virtude de pedido de vista realizado pelo Ministro Teori Albino Zavascki.

Conforme aponta Joel Gonçalves de Lima Júnior (LIMA JUNIOR, 2007, p. 26), o julgamento foi retomado na sessão de março daquele ano, ocasião em que, após o voto-vista antecipado do Ministro Luiz Fux negando provimento aos embargos, o Ministro Teori Albino Zavascki apresentou voto-vista defendendo que “o art. 3º da LC 118/2005, a pretexto de interpretar esses mesmos enunciados, conferiu-lhes, na verdade, um sentido normativo modificativo, e não simplesmente interpretativo; o art. 3º só pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência”; que “a adição, 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 do respeito ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada (art. 5º, XXXVI da CF)”; que “admitir a aplicação do art. 3º da LC 118/2005 sobre fatos passados, notadamente os que são objeto de demandas em juízo, seria consagrar verdadeira invasão, pelo Legislativo, da função jurisdicional, comprometendo a autonomia e a independência do Judiciário”; que “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”; que, “portanto, o referido dispositivo, por ser inovador no plano das normas, somente pode ser aplicado a situações que venham a ocorrer a partir da vigência da Lei Complementar 118/2005”.

Porém, o Ministro Teori Albino Zavascki sustentou que a 1ª Seção não poderia deixar de aplicar a Lei Complementar 118 sem que a questão fosse levada a plenário para discussão em Incidente de Inconstitucionalidade. Segundo a interpretação do Ministro:

“ocorre que o art. 4º da Lei Complementar 118/2005, em sua segunda parte, determina, de modo expreso, 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 a 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. Assim, fica evidenciada a inconstitucionalidade do dispositivo, cumprindo observar, em relação a ele, o disposto no art. 97 da Constituição, instalando-se o devido incidente de inconstitucionalidade. Não basta, para contornar o incidente, simplesmente deixar de aplicar o dispositivo inconstitucional. Ao Judiciário, que está submetido à lei, somente é dado deixar de aplicá-la quando ela for incompatível com Constituição, o que só pode ser reconhecido e declarado pela maioria absoluta dos seus membros ou dos membros do órgão especial”.

Nestes termos, divergiu do relator para propor fosse “suscitado incidente de inconstitucionalidade da expressão ‘observado quanto ao art. 3º o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172 (...)’ constante do art. 4º, segunda parte, da Lei Complementar 118/2005, submetendo a matéria à consideração do órgão especial, na forma dos arts. 199 e 200 do Regimento Interno”.

Tal questão prejudicial foi rejeitada por votos antecipados dos Ministros José Delgado, Luiz Fux e João Noronha, mas recebeu a adesão do Sr. Ministro Francisco Peçanha Martins, tendo sido o julgamento novamente suspenso em razão do pedido de vista, desta vez, do Ministro Castro Meira.

Nesses termos o julgamento foi retomado na sessão de abril de 2005. Em seu voto-vista, após fazer um retrospecto quanto aos votos pelo desprovimento dos embargos e sobre a questão de ordem ventilada pelo Ministro Teori Albino Zavascki, o Ministro Castro Meira primeiramente discorreu sobre a interpretação dada pela jurisprudência do STJ aos artigos 150, §4º e 168, inciso I do Código Tributário, para demonstrar que o artigo 3º da LC nº 118/05, ao invés de encontrar fundamento de validade no art. 106 do CTN, acabou por contrariá-lo, já que considerou desnecessária interpretação de dispositivo de lei já exaustivamente analisado pelo Judiciário.

Uma vez fixada essa premissa de contrariedade ao próprio artigo 106 do Código Tributário, votou no seguinte sentido: “pedindo vênias ao Ministro Teori, entendo desnecessário o incidente de inconstitucionalidade da parte final do art. 4º da LC 118/05. É possível interpretá-lo conforme a Constituição, desde que os efeitos retroativos ali previstos limitem-se às ações ajuizadas após a *vacatio legis* de 120 dias prevista na parte final do dispositivo. Ajuizada a ação após 9 de junho de 2005, poderá o art. 3º da LC 118/05 ser aplicado aos fatos geradores ocorridos antes de sua publicação”. Daí que negou provimento aos embargos de divergência, “pedindo vênias aos Ministros Teori Albino Zavascki e Peçanha Martins para afastar o incidente de inconstitucionalidade”.

Acompanhou o relator a Ministra Denise Arruda. E assim a Seção, por maioria, preliminarmente, vencidos os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki e Francisco Peçanha Martins, rejeitou o incidente de inconstitucionalidade e, no mérito, por unanimidade, conheceu dos embargos, mas lhe negou provimento nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Portanto, no mérito, a decisão foi pela rejeição dos embargos de divergência da Fazenda Nacional nos termos do voto do relator, Ministro João Noronha. O voto do Ministro Castro Meira, quando alude à possibilidade da Lei Complementar 118 vir a ser aplicada às demandas aforadas após 9 de junho de 2005, o faz apenas para rechaçar questão prejudicial suscitada pelo Ministro Teori Albino Zavascki.

Entretanto, ainda que a questão da aplicação prospectiva do artigo 3º da LC 118 não fosse diretamente relacionada ao mérito da causa em discussão, sem caráter vinculante portanto, na prática as considerações do Ministro Castro Meira passaram a ser aplicadas uniformemente por todas as cortes, sedimentando o novo entendimento sobre a matéria.

É o que afirma Joel Gonçalves de Lima Junior, para quem a parte do voto exarado pelo Ministro Castro Meira, no que se refere à aplicação da nova lei às demandas aforadas após 9 de junho de 2005, constitui *obiter dictum* (observações não vinculantes), não

relacionado à razão de decidir principal, motivo pelo qual não haveria obrigação de sua invocação inquestionável pelo Judiciário (LIMA JUNIOR, 2007, p. 28-29).

3.6. O Incidente de Inconstitucionalidade suscitado a partir do RESP 644.736/PE e a aplicação do disposto no artigo 3º da LC 118/05

Como visto, o julgamento do ERESP 327.043/DF introduziu o debate sobre a aplicabilidade do artigo 3º da LC 118/05, contendo votos que analisaram profundamente as matérias de retroatividade e validade de leis interpretativas. Porém, o fato de não ser decisão vinculante motivou a insistência da Fazenda em pleitear o reconhecimento da aplicação retroativa disposta no art. 4º da norma complementar.

No caso do Recurso Especial 644.736/PE, a irresignação da Fazenda Nacional acabou forçando o STJ a provocar a manifestação da Corte Especial acerca da constitucionalidade do art. 4º. É que a Fazenda Nacional interpôs recurso extraordinário insistindo na necessidade de instauração de incidente de inconstitucionalidade perante a Corte Especial do STJ, por entender que não seria permitida a não aplicação do art. 4º da LC 118 sem a manifestação do órgão conjunto, haja vista o princípio da reserva de plenário consignado no artigo 97 da Constituição Federal.

Bem-sucedida a irresignação extraordinária no âmbito do Supremo, o STJ foi obrigado a provocar a manifestação de sua Corte Especial, que contrariamente ao desejo do Fisco, em sessão realizada em 06/06/2007 finalmente declarou a inconstitucionalidade da aplicação retroativa preconizada pela segunda parte do artigo 4º da LC 118. Portanto a partir de então, qualquer seção do STJ poderia julgar pela irretroatividade do artigo 3º da LC 118/05 sem que ninguém mais pudesse alegar qualquer afronta à reserva de plenário constitucionalmente imposta.

E foi justamente isso que a jurisprudência pátria fez, conforme se analisa em seguida.

3.7. Os artigos 3º e 4º da Lei Complementar 118/05 e sua aplicação jurisprudencial

Partindo da premissa lançada pelo Ministro Castro Meira em seu voto no julgamento do ERESP 327.043/DF, os tribunais pátrios passaram a julgar a matéria utilizando o parâmetro de que o artigo 3º da LC 118 somente se aplicaria aos pagamentos realizados indevidamente após 09 de junho de 2005.

É o que se pode depreender dos seguintes arestos do STJ, que espelham a visão dessa corte:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. AUXÍLIO CONDUÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL. LC Nº 118/05. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. MULTA DO ARTIGO 538, PARÁGRAFO ÚNICO DO CPC. AFASTAMENTO.

1. Extingue-se o direito de pleitear a restituição de tributo sujeito a lançamento por homologação, não sendo esta expressa, somente após o transcurso do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, acrescido de mais cinco anos contados da data em que se deu a homologação tácita (EREsp 435.835/SC, julgado em 24.3.2004).

2. Na sessão do dia 6.6.2007, a Corte Especial acolheu a arguição de inconstitucionalidade da expressão "observado quanto ao art. 3º o disposto no art. 106, I, da Lei n. 5.172/1966 do Código Tributário Nacional", constante do art. 4º, segunda parte, da LC 118/05 (EREsp 644.736-PE, Rel. Min. Teori Albino Zavascki).

3. Nesta assentada, firmou-se ainda o entendimento de que, "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 de 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".

4. Afasta-se a incidência da multa do art. 538 do CPC, por não se caracterizar o intuito protelatório dos embargos de declaração opostos com finalidade de prequestionamento. Súmula 98/STJ.

5. Agravo regimental não provido.”.

(STJ, AgRg no REsp 1091453 / RS, Ministro Relator Castro Meira, DJe 23/06/2009).

“PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO CONFIGURADA. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. AUXÍLIO-CONDUÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. PAGAMENTO INDEVIDO. ARTIGO 4º, DA LC 118/2005. DETERMINAÇÃO DE APLICAÇÃO RETROATIVA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONTROLE DIFUSO. CORTE ESPECIAL. RESERVA DE PLENÁRIO. FINALIDADE DE PREQUESTIONAMENTO DE MATÉRIA OBJETO DE POSSÍVEL RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REJEIÇÃO. PRECEDENTES DO STJ.

1. Os embargos de declaração são cabíveis quando houver no acórdão ou sentença, omissão, contrariedade ou obscuridade, nos termos do art. 535, I e II, do CPC.

2. O princípio da irretroatividade implica a aplicação da LC 118/2005 aos pagamentos indevidos realizados após a sua vigência e não às ações propostas após a mesma, tendo em vista que a referida norma pertine à extinção da obrigação e não ao aspecto processual da ação.

3. O advento da LC 118/05 e suas conseqüências sobre a prescrição, do ponto de vista prático, implica dever a mesma ser contada da seguinte forma: relativamente aos pagamentos efetuados a partir da sua vigência (que ocorreu em 09.06.05), o prazo para a 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”.

(STJ, EDcl no AgRg no REsp 978681/ RN), Ministro Relator Luiz Fux, DJ 23/04/2009)

Na prática, portanto, restou estipulado que a data de 09 de junho de 2005 é o marco para definição do entendimento quanto ao prazo prescricional para repetição de indébito. Como as disposições da LC 118 foram consideradas modificativas, aplicam-se apenas a fatos geradores após sua vigência, de modo que o quadro de aplicação restou delineado da seguinte forma:

- a) Tendo o pagamento antecipado ocorrido até 09.06.2005, portanto um dia antes da vigência da nova lei, a prescrição rege-se pela sistemática decenal, observado, porém, o limite de cinco anos após a entrada em vigor da lei complementar.
- b) Ocorrendo esse pagamento antecipado do dia 10.06.2005 em diante, a prescrição será quinquenal.

Desta feita, a jurisprudência endossou a vontade do legislador, afastada apenas a aplicação retroativa inicialmente prevista, de modo que prevalece daqui em diante a tese quinquenal, agora com base legal.

CONCLUSÃO

Sem pretender exaurir o tema abordado ou lançar entendimento definitivo a seu respeito, o desenvolvimento da pesquisa objetivou traçar uma linha de raciocínio que avançasse progressivamente dos elementos básicos do problema até a caracterização das variadas interpretações que lhe foram conferidas, de modo a permitir ao pesquisador/leitor uma visão panorâmica sobre o assunto.

O tema do prazo para ajuizamento da ação de repetição quando o tributo em questão for lançado por homologação é de grande importância, pois inúmeras são as pretensões dessa natureza que se encontram sob apreciação do poder Judiciário e sofrem diretamente as consequências da interpretação dos dispositivos relacionados. De um simples erro no pagamento por lapso do contribuinte a um recolhimento na fonte de quantia a título de tributo manifestamente inconstitucional, invariavelmente as partes da relação tributária têm interesse em conhecer os critérios temporais para ajuizamento da via adequada ao ressarcimento.

Do exposto ao longo da monografia, foi possível perceber que a matéria, para muito além dos tópicos da teoria jurídica abordados, trata também de política tributária. Afirma-se isto porque, em matéria fiscal, o aparato técnico-jurídico acaba por sofrer constantes ingerências oriundas de questões de natureza arrecadatória e econômica, voltada a interesses estatais nem sempre comprometidos com a lógica do ordenamento ou mesmo da estreita legalidade que deveria nortear o sistema tributário.

Pela diversidade de pontos sensíveis que perpassam a problemática da contagem do prazo preconizado pelo artigo 168, I, do CTN, e em especial pela falta de rigor técnico empregado na criação da modalidade lançamento por homologação, mostrava-se inexorável que interpretações diametralmente opostas surgissem. E quando um dos Poderes da República optou por privilegiar aquela que beneficia ao contribuinte, era plausível e até esperado que uma resposta determinante seria rapidamente providenciada para garantir a primazia dos interesses protecionistas do Estado.

À parte essas considerações, o desenrolar da pesquisa acadêmica fez aflorar as seguintes conclusões principais:

a) A dualidade existente entre obrigação e crédito tributários ainda é motivo de confusão no tocante a suas consequências para o fenômeno do lançamento, abrindo

ensejo a interpretações conflitantes especialmente no que se refere à modalidade de lançamento por homologação

b) Restam dúvidas sobre a real natureza do lançamento por homologação, pois sua sistemática ora pode ser interpretada como verdadeiro ato de autoridade voltado à criação do crédito tributário, ora como mero ato de fiscalização. Inclusive, a norma introduzida pela LC 118/05 direciona-se no sentido de reconhecer esta última face, posto que desconsidera os efeitos da homologação expressa ou tácita, ou seja, da atividade da autoridade, para constituição do crédito e consequentemente para a prescrição da ação de repetição de indébito.

c) A ação de repetição de indébito é atualmente o meio mais utilizado e mais recomendado para se obter repetição de valores cobrados indevidamente a título de tributo, haja vista que administrativamente o horizonte de apreciação dos agentes fazendários é muito limitado, especialmente no que se refere à inconstitucionalidade da lei que fundamentou a cobrança.

d) A natureza do prazo previsto no artigo 168 do CTN é controversa, dividindo-se doutrina e jurisprudência neste particular. Entretanto, pela exposição realizada acerca dos institutos da decadência e prescrição, conclui-se pela natureza prescricional do mesmo, dada a natureza nitidamente condenatória da pretensão relacionada.

e) Das interpretações sobre o termo inicial do prazo quinquenal apontadas neste trabalho, saiu vitoriosa a tese de que o mesmo se dá com o pagamento antecipado, embora permaneça transitoriamente vigente a “Tese dos Cinco mais Cinco”. Sendo assim, estabelece-se o seguinte panorama de prescricional: quanto aos pagamentos efetuados a partir da vigência da LC 118/05, que se deu em 09.06.05, o prazo para a ação de repetição de indébito é de cinco a contar da data do pagamento antecipado; e relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime dos cinco mais cinco, limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei nova.

f) O sistema brasileiro teoricamente admite leis interpretativas, embora as mesmas devam respeitar o princípio de separação dos Poderes e serem teleologicamente fiéis ao objetivo de esclarecer um problema interpretativo, e não de impor uma interpretação uniformemente rechaçada pelo poder Judiciário.

g) O efeito retroativo de normas interpretativas deve ser visto com cautela, posto que envolve o risco de fulminar direitos constitucionalmente garantidos.

h) No caso dos dispositivos trazidos pelos artigos 3º e 4º da LC 118/05, restou caracterizado que o primeiro não tem caráter interpretativo, mas sim modificativo, de modo que o segundo padece do vício da inconstitucionalidade por previsão de efeito retroativo não amparado legalmente.

Em suma, prevaleceu a vontade do legislador, ponderada e afastada apenas a aplicação retroativa originalmente pretendida. Sendo assim, o sistema vigente é de que, efetuando-se o pagamento antecipado quando o tributo for sujeito a lançamento por homologação, inicia-se daí a contagem do prazo de cinco anos, independentemente de posterior homologação expressa ou tácito pelo Fisco.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALLEMAND, Luiz Cláudio. Artigos 3º e 4º da lei complementar nº 118/2005 - Normas de caráter processual ou material?. Revista da Ordem dos Advogados do Brasil (Brasília), Brasília, v. 81, n. jul/dez, p. 09-291, 2006.
- AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. Curso de direito tributário. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006.
- BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- BARRAL, Welber. Metodologia da pesquisa jurídica. 2. ed. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2003.
- BORGES, José Souto Maior. Lançamento tributário. 2. ed. Revista e ampliada. São Paulo: Malheiros, 1999.
- BRASIL, Ávilo de Oliva. Direito tributário brasileiro em Nova Estrutura Lógica. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- BRASIL. Constituição Federal da República Federativa do Brasil, 1988.
- BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.
- BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002.
- BRASIL. Lei Complementar n. 118, de 9 de fevereiro de 2005.
- CAIS, Cleide Previtalli. O processo tributário. 2. ed. Coleção estudos de direito de processo Enrico Tulio Liebman, vol. 22. Revista dos Tribunais. São Paulo: 1996.
- CANTO, Gilberto de Ulhôa. Temas de direito tributário. 2. ed. v. 1. Rio de Janeiro: Alba, 1963.
- CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. A lei complementar n. 118 e a prescrição da pretensão de restituição do indébito tributário. Revista Dialética de Direito Tributário. 21-31, n. 117, jun. 2005.

- CARRAZA, Roque. Curso de direito constitucional. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 13. ed. Revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2000.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- CASSONE, Vittorio. Direito tributário. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- CASTRO, Aldemario Araujo. Do termo inicial de contagem da prescrição quinquenal na repetição de indébito tributário. Jus Navigandi, Teresina, ano 7, n. 60, nov. 2002. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3553>>. Acesso em: 09 jun. 2009.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- COSTA, Mário Luiz de Oliveira da. Lei complementar n 118/2005: a pretendida interpretação retroativa acerca do disposto no art. 168, I do CTN. Revista Dialética de Direito Tributário. n 115. Abril de 2005.
- CUNHA, Ricarlos Almagro Vitoriano. Leis interpretativas e o prazo para a repetição do indébito tributário. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 147, dezembro/2007, p. 104-118.
- DALLARI, Dalmo Abreu. Elementos de teoria geral do estado. 19. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1995.
- DA SILVA, José Afonso. Curso de direito constitucional positivo. 23. ed. São Paulo: Ed. Malheiros, 2004.
- DELGADO, José Augusto. Ação de repetição de indébito. Vox Legis, São Paulo, v. 14, n. 167, p. 37-40, nov. 1982.
- DIAS, Manoel Antonio Gadelha. O vício formal no lançamento tributário. In Direito tributário e processo administrativo. TÔRRES, Heleno Taveira (coordenador). São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- DINIZ, Maria Helena. Curso de direito civil brasileiro. Teoria geral do direito civil. 26. ed. v.1. São Paulo: Saraiva, 2009.
- ELIAS, Eduardo Arrieiro. A lei complementar nº 118 e o prazo para repetição do indébito tributário: problemas à vista. Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 587, 14 fev. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6318>>. Acesso em: 27 maio 2009.

- FAGUNDES JÚNIOR, José Cabral Pereira. *Actio Nata*: Fundamento para a reabertura do prazo para pleitear a restituição total de indébito tributário. *Revista Tributária de Finanças Públicas*, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 14, n. 71, p. 105-115, nov./dez. 2006.
- GAGLIANO, Pablo Stolze. *Novo curso de direito civil*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- GOMES, Orlando. *Obrigações*. 16. ed. rev., atual. e aum. de acordo com o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro*. 6. ed, v.1. São Paulo: Saraiva, 2008.
- HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 15 ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- HARADA, Kiyoshi. Restituição de indébito tributário por via administrativa. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 11, n. 1527, 6 set. 2007. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10376>>. Acesso em: 09 de maio 2009.
- HORVARTH, Estevão. *Lançamento tributário e “autolancamento”*. São Paulo: Dialética, 1997.
- ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito tributário*. 15 ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Batista Machado. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1991.
- LACOMBE, Américo Masset. *Crédito tributário: Lançamento*. in *Comentários ao código tributário nacional*, v. 2: arts. 96 a 218. Ives Gandra da Silva Martins, coordenador. 4. ed. Ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.
- LEONETTI, Carlos Araújo. *Prescrição e decadência no direito tributário*. 1997 (Texto didático). Disponível em: <<http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/index.php/buscalegis/article/view/20858/20422>>. Acesso em: 04 maio 2009.
- LIMA JUNIOR, Joel Gonçalves. A lei complementar 118 e as demandas ajuizadas após 9 de junho de 2005: uma releitura da decisão do superior tribunal de justiça. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 142, p. 24-39, 2007.
- LOPES, Simone Anacleto. A Prescrição para a repetição de indébito de acordo com a lei complementar n. 118/05. *Revista de Estudos Tributários*, v.8, nº 45, p. 5-22, set./out. de 2005.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 24. ed. Rio de Janeiro: Malheiros, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 30. ed. Rio de Janeiro: Malheiros, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao código tributário nacional. Artigos 139 a 218. São Paulo: Atlas, 2005.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Lançamento por homologação, repetição do indébito e prescrição. O "encurtamento" do prazo levado a efeito pela LC 118/2005. Revista Dialética de Direito Tributário, v. 140, p. 43-47, 2007.

MAXIMILIANO, Carlos. Hermenêutica e aplicação do direito. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

MÖRSCHBÄCHER, José. Repetição do indébito tributário e compensação, em repetição do indébito e compensação no direito tributário, coordenador Hugo de Brito Machado, Dialética/ICET, São Paulo/Fortaleza, 1999.

MELO, José Eduardo Soares de Melo. Curso de direito tributário. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2007.

MELLO, Gustavo Miguez. Arts. 165 a 169. Pagamento indevido. *in* Comentários ao código tributário nacional, v. 2: arts. 96 a 218. Ives Gandra da Silva Martins, coordenador. 4. ed. Ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. A decadência no direito tributário brasileiro. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

PAULSEN, Leandro. Direito tributário - constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

PAULSEN, Leandro. Direito tributário - constituição e código tributário à luz da doutrina e da Jurisprudência. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

PEREIRA, Cáo Mário da Silva. Instituições de direito civil. 20. ed. revista e atualizada por Maria Celina Bodin de Moraes. V. I. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

RIZZARDO, Arnaldo. Parte geral do código civil. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. O artigo 3º da lei complementar n. 118/05 e a inconstitucionalidade de sua aplicação retroativa. Revista de Estudos Tributários, v. 7, p. 155-160, 2005.

ROSA JR, Luiz Emygdio F. da. Manual de direito financeiro e direito tributário. 19. ed. Revista e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

ROSSI, Júlio César. lei complementar 118/2005: efeitos na prescrição e decadência dos tributos sujeitos a lançamento por homologação. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 116, p. 90-98, maio de 2005.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Lançamento tributário. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.

SILVA, Marcus Vinicius Fernandes Andrade da. A separação dos poderes, as concepções mecanicistas e normativas das constituições e seus métodos interpretativos . Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 495, 14 nov. 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5924>>. Acesso em: 21 jun. 2009.

SIMÃO, José Fernando . Prescrição e decadência e seus reflexos na propriedade intelectual. Disponível em: <http://www.professorsimao.com.br/artigos_simao_prescricao_02.htm> Acesso em: 05 maio 2009.

SOUSA, Ercias Rodrigues de. Do pagamento indevido e sua repetição. Uma teoria geral. aplicação do instituto em sede tributária. Jus Navigandi, Teresina, ano 6, n. 58, ago. 2002. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3180>>. Acesso em: 18 maio 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 15. ed. Rio de Janeiro: RENOVAR, 2008.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Fundamentos constitucionais do direito ao ressarcimento do indébito tributário. Revista Dialética de Direito Tributário n. 27, dezembro/97.

ULHOA COELHO, Fábio. Curso de direito civil. V.1. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

USTRA, Octávio Teixeira Brilhante. A recente alteração no termo inicial do prazo prescricional para pleitear o indébito tributário pela lei complementar nº 118. Ciência Jurídica, n. 127, p. 26-42, jan./fev. 2006.

VELLOSO, Carlos Mário da Silva. O princípio da irretroatividade da lei tributária. RTDP 15:13/23.

VILLELA, Gilberto Etchaluz. Reflexões em torno dos chamados “lançamentos por homologação” e dos seus efeitos, nas exações sujeitas a tal regime. Revista da Ajuris - v. 26 n. 77 mar. 2000, Porto Alegre: Ajuris , 2000.

XAVIER, Alberto. Do Lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.