

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA – UFSC
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ
DEPARTAMENTO DE DIREITO – DIR
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

JULIANA ALVES

**OS EFEITOS DO ART. 3.º DA LEI COMPLEMENTAR N.º 118/2005 NA
INTERPRETAÇÃO DO INCISO I DO ART. 168 DO CTN**

FLORIANÓPOLIS
2008

JULIANA ALVES

**OS EFEITOS DO ART. 3.º DA LEI COMPLEMENTAR N.º 118/2005 NA
INTERPRETAÇÃO DO INCISO I DO ART. 168 DO CTN.**

Monografia submetida à Universidade Federal de
Santa Catarina para a obtenção do título de Bacharel
em Direito.

Orientador: Dr. Ubaldo Cesar Balthazar

**Florianópolis
2008**

JULIANA ALVES

**OS EFEITOS DO ART. 3.º DA LEI COMPLEMENTAR N.º 118/2005 NA
INTERPRETAÇÃO DO INCISO I DO ART. 168 DO CTN.**

A presente Monografia foi avaliada adequada pela banca examinadora para obtenção do grau de Bacharel em Direito e aprovada em sua versão final pela Coordenação do Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina.

Aprovada em ___/___/___.

Banca Examinadora:

Professor e orientador Dr. Ubaldo Cesar Balthazar

Professor Membro:

Professor Membro:

Florianópolis, novembro de 2008.

Dedico este trabalho aos meus queridos pais,
base de toda a minha formação.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por ter me mostrado com clareza o melhor caminho a seguir, a Ele só devo devoção e ofereço tudo o que aprendi para que seja realizado em seu favor. Aos meus anjos por toda a proteção e por terem me livrado de todas as energias negativas que me desanimavam nessa caminhada.

Aos meus pais, Valdemir e Juçara, pela formação do meu caráter, sem o qual nenhum estudo valeria. Agradeço pelo amor, carinho, dedicação e por não terem medido seus esforços na minha formação.

Ao meu irmão, Wagner, pelo companheirismo, pelas conversas, pela compreensão e pelos vários momentos em que deixou seus afazeres de lado para me levar ou buscar na faculdade.

Ao meu amor, Rafael, por ter me ajudado em todos os momentos em que precisei, por me incentivar a ir sempre adiante, por todos os momentos maravilhosos que passamos e passaremos juntos.

Aos meus amigos por toda a alegria que me proporcionaram nessa etapa da minha vida, em especial, a minha querida amiga Daniela, por sua amizade incondicional, seu apoio constante, sua felicidade contagiante; tudo isso me transformou para melhor nessa faculdade.

Aos meus mestres do curso de Direito, por toda a dedicação, em especial ao meu orientador, Ubaldo, por sua constante ajuda e orientação nesse trabalho.

À Universidade Federal de Santa Catarina, da qual sairei formada com ensino de qualidade e gratuito.

“Quando uma criatura humana desperta para um grande sonho
e sobre ele lança toda a força de sua alma,
todo o universo conspira a seu favor.”

Goethe

RESUMO

Este trabalho de conclusão de curso se propõe a analisar os reflexos dos artigos 3.º e 4.º da LC n.º 118/2005 no prazo prescricional da repetição do indébito tributário estabelecido no art. 168, I, do CTN, o qual, após a edição da referida lei, passou a ser contado a partir do pagamento indevido. Inicialmente, há de se destacar que, antes da edição LC n.º 118/05, já estava consolidado jurisprudencialmente que o referido prazo prescricional contava-se a partir da homologação tácita do lançamento, nos casos de pagamento antecipado. Por essa razão, iniciou-se o estudo abordando a proteção à certeza do direito e à irretroatividade das leis, como forma de assegurar a segurança jurídica às decisões prolatadas com base no entendimento anterior, bem como as situações em que o sujeito passivo agiu munido daquela expectativa de direito. Aliado a isso, apresentou-se a problemática da constituição do crédito tributário dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, que, conforme prevê o 142 do CTN, só poderia ocorrer a partir do ato administrativo de lançamento. O art. 3.º da LC n.º 118/2005, ao prever que a extinção do crédito tributário ocorre com o pagamento antecipado desconsiderou que, pela sistemática do CTN, nessa fase, o crédito sequer estava constituído. Por fim, demonstrou-se que o art. 4.º da LC n.º 118/2005 é inconstitucional, pois tenta retroagir os efeitos do art. 3.º da mesma lei. Com isso obteve-se positiva a resposta à hipótese inicialmente formulada, resultando, confirmando a impossibilidade de abrangência do art. 3.º da LC n.º 118/2005 aos fatos geradores ocorridos antes de sua vigência.

Palavras-chaves: Segurança Jurídica; Lançamento por Homologação; Repetição de Indébito Tributário; Prescrição.

LISTA DE ABREVIATURAS

CF – Constituição Federal

LC – Lei Complementar

CTN – Código Tributário Nacional

CC – Código Civil

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

N.º - Número

Art. – Artigo

Arts. – Artigos

H.I – Hipótese de Incidência

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1. PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA	12
1.1. SEGURANÇA JURÍDICA COMO VALOR:	13
1.2. SEGURANÇA JURÍDICA COMO UM PRINCÍPIO:	15
1.3. SEGURANÇA JURÍDICA COMO DIREITO FUNDAMENTAL:	16
1.4. CONTEÚDO DA SEGURANÇA JURÍDICA:	18
1.4.1. <i>Certeza do Direito</i> :	18
1.4.2. <i>Intangibilidade das posições jurídicas consolidadas</i> :	21
1.4.3. <i>Estabilidade das situações jurídicas</i> :	22
1.4.4. <i>Proteção à Confiança no tráfico jurídico</i> :	24
1.4.5. <i>Garantia à Tutela Jurisdicional</i> :	25
1.5. HISTÓRICO DA MANIFESTAÇÃO DA SEGURANÇA JURÍDICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO:	26
1.5.1. <i>O Princípio da Irretroatividade</i> :	30
1.5.1.1. A Lei Interpretativa Tributária:	38
2. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	42
2.1. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA:	42
2.2. CRÉDITO TRIBUTÁRIO:	46
2.3. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO:	47
2.3.1. <i>Classificações Legais do Lançamento</i> :	54
2.3.2. <i>Lançamento por homologação e o “autolançamento”</i> :	56
2.4. REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO NO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – PRAZO PRESCRICIONAL:	60
3. OS EFEITOS DOS ARTS. 3.º E 4.º DA LEI COMPLEMENTAR N. 118/2005:	66
3.1. ANÁLISE FORMAL DA LEI COMPLEMENTAR N.º 118/2005 E O DEVIDO PROCESSO LEGAL:	66
3.2. ANÁLISE MATERIAL DOS ART. 3.º E 4.º DA LC N.º 118/2005:	71
3.2.1. <i>Art. 3.º da LC 118, Lei nova ou Interpretativa?</i>	72
3.2.2. <i>A vigência do art. 3.º da Lei Complementar n.º 118/05:</i>	79
CONCLUSÃO	92
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	97

INTRODUÇÃO

Trata-se, o presente Trabalho de Conclusão de Curso, de estudo acadêmico com temática inserida dentro do Direito Tributário, por meio da pesquisa científica específica que abordará o prazo prescricional da repetição do indébito tributário, com foco na alteração introduzida pelo artigo 3.º da Lei Complementar n.º 118/2005 e os correspondentes reflexos sobre os fatos geradores ocorridos antes da vigência da citada lei.

A metodologia de pesquisa aplicada insere-se dentro do método de abordagem dedutivo, através de revisão bibliográfica, legislativa e jurisprudencial e com técnica de escrita monográfica.

O objetivo geral do trabalho foi analisar os artigos 3.º e 4.º da Lei Complementar, questionando a sua constitucionalidade formal, a sua natureza jurídica, e os seus reflexos para os contribuintes. O objetivo específico do trabalho foi o estudo das garantias asseguradas pelo princípio da segurança jurídica no contexto do Direito Tributário Brasileiro, da forma como se dá o surgimento do crédito tributário e a sua correspondente extinção pelo lapso do prazo prescricional e do conteúdo finalístico do art. 3.º da Lei Complementar 118/2005 para que, no fim, fossem delimitados os efeitos no tempo da alteração do prazo prescricional da repetição dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

A justificativa de escolha do tema advém da sua atualidade no âmbito das discussões doutrinárias e jurisprudenciais. Destaca-se a necessidade do seu estudo para combater possíveis ilegalidades contra os contribuintes que pagaram quantias ao erário público de forma indevida e que podem ser impedidos de ressarcí-las, por conta da prescrição.

Assim, preliminarmente, foi abordado o conteúdo da segurança jurídica e a sua manifestação no direito tributário. Destacou-se o princípio da irretroatividade das leis tributárias e a ressalva apresentada no inciso I do artigo 106 do Código Tributário Nacional, o qual trata das normas “expressamente interpretativas”.

Em seguida, estudou-se a origem da obrigação tributária, a constituição do crédito tributário e o lançamento com o objetivo de compreender a maneira como ocorre a relação jurídico-tributária nos casos de “lançamento por homologação”.

Por fim, foram estudados os artigos 3.º e 4.º da Lei Complementar n.º 118, publicada no DOU no dia 09 de fevereiro de 2005, como também, a constitucionalidade formal da lei, a natureza jurídica do art. 3.º e as regras de direito intertemporal que devem incidir sobre o artigo.

O presente estudo almejou contribuir para o debate científico atual, analisando o conteúdo interpretativo do artigo 3º da Lei Complementar nº 118/05 e o valor constitucional da segurança jurídica no âmbito do direito tributário.

1. PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

Em regra, o termo “segurança” costuma estar atrelado à garantia estabelecida a alguma pessoa de que a coisa assegurada permaneça estável, livre de perigo e de incertezas, afastada de possíveis danos ou perigos. Nesse sentido, Silva apresenta sua definição como “[...] ação e efeito de tornar seguro, ou de assegurar e garantir alguma coisa¹”.

A Segurança Jurídica, por seu turno, segundo Ávila é “[...] o dever de buscar um ideal de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade na atuação do Poder Público²”. Com base nisso, afirma que o conteúdo do mencionado princípio pode ser identificado como o direito de os cidadãos saberem quais normas irão regular os fatos antes que eles sejam concretizados. Weinberger (apud ÁVILA³) apresenta os objetivos básicos do princípio: determinar os direitos e deveres previamente; contar com uma proteção eficaz dos direitos pelo ordenamento jurídico; e, por fim, ter previsibilidade do teor das decisões jurídicas.

Esses conceitos iniciais revelam o quão importante é o estudo sobre a segurança jurídica para a sociedade moderna, eis que a ruptura de fronteiras entre os Estados, por conta da globalização, trouxe como consequência o enfraquecimento dos sistemas jurídicos legalistas. Em estudo sobre a interferência do mercado internacional à segurança jurídica dos Estados relatou Ferreira Netto⁴:

Esta ruptura de fronteiras entre os povos atingiu um grau de magnitude com a atual globalização, que desafia os sistemas jurídicos legalistas ao oferecê-los a cada momento, um novo paradigma social passivo de revisão interpretativa, pois este engendra relações novas, tipicamente jurídicas, que estão além da competência territorial da legislação local e da capacidade de previsibilidade normativa. Sob o mesmo ponto de vista, a integração econômica mundial permite ao mercado internacional, bem como à especulação financeira, percorrer um terreno sem lei, trazendo graves consequências à estabilidade econômica e jurídica dos estados nacionais.

¹ SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. Atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 1266.

² ÁVILA, Humberto Bergmann. **Sistema Constitucional Tributário de Acordo com a Emenda Constitucional n. 42 de 19/12/03**. São Paulo: Saraiva, 2004. p.295-297.

³ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Sistema Constitucional Tributário de Acordo com a Emenda Constitucional n. 42 de 19/12/03**. São Paulo: Saraiva, 2004. p.295-297.

⁴ NETO, Adyr Garcia Ferreira. Globalização, atividade empresarial e a segurança jurídica. **Revista de Direito Público da UEL**, Ano 2, Edição 1, Janeiro a Abril de 2007. Disponível em http://www2.uel.br/revistas/direitopub/pdfs/volume_2/num_1/adyr%20garcia.pdf. Acesso em: 14/07/2007.

Essa situação fica ainda mais evidente nas relações jurídicas tributárias. Neste cenário, é dever do Estado de direito, por meio da conformação dos seus atos administrativos, legislativos e judiciais, assegurar ao contribuinte um grau de segurança capaz de conduzi-lo a planificar e desenvolver seus atos da vida civil, familiar e profissional com a certeza de que os atos da administração pública não serão alterados de forma repentina.

Segurança está atrelada à mutabilidade das relações sociais e, por consequência, do direito. Por conta da constante mutação da sociedade, devem ser estabelecidas bases sólidas para que o cidadão possa exercer seus atos na vida civil sem o receio de que, num momento posterior, seja alcançado por regras novas, as quais ele não podia ter expectativa.

A segurança jurídica transcende ao direito, pois foi com a necessidade de proporcionar estabilidade às relações jurídicas que se formou o Estado, consolidado no direito positivo. Por esse motivo, diante da evidência de que a segurança não existe sem o direito, e de que o direito não tem outro fim senão proporcionar a segurança, faz com que a expressão “segurança jurídica” seja considerada, por Rocha⁵, uma tautologia.

Por esse motivo, doutrinadores realizam intermináveis indagações sobre a natureza jurídica da segurança jurídica, se é um valor fundamental, um princípio ou uma regra. Diante dessa amplitude de conceitos, serão demonstrados, nas próximas sub-seções, quais os argumentos utilizados para defender cada uma das naturezas jurídicas da segurança jurídica apontadas anteriormente.

1.1 Segurança Jurídica como Valor

Rocha⁶ considera que a segurança é uma qualidade do Estado de Direito, não um valor. A autora explica que embora a segurança seja um elemento do sistema legalista, ela não está necessariamente atrelada à justiça para que seja considerada um valor.

⁵ Carmem Lucia Antunes Rocha afirma que: “[...] segurança jurídica poderia mesmo parecer tautologia. Direito e Segurança andam juntos. Claro: o direito põe-se para dar segurança, pois, para se ter insegurança, direito não é necessário” *In*: ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. Coord. **Constituição e Segurança Jurídica**: Direito Adquirido, Ato Jurídico Perfeito e Coisa Julgada. Belo Horizonte: Fórum, 2004. p. 168.

⁶ *Ibidem*.

Contudo, grande parte da doutrina costuma inclinar-se para a definição de segurança jurídica como um valor. Torres reconhece que a segurança jurídica é um valor porque reúne todas as características dele: generalidade, abstração, polaridade, interação com outros valores⁷

Justiça e segurança são, em verdade, dois elementos do mesmo sistema. De fato, não há como imaginar um Estado justo sem assegurar a estabilidade das relações, nem um Estado seguro sem a primazia da justiça.

Diante disso, relata Torres⁸ que a tensão entre ditos elementos ocorre por conta da radicalização de uma das idéias. Com base nesse pensamento, um sistema seguro, mas indiferente à justiça, representa uma negação ao próprio direito. Sendo assim, a melhor alternativa é alcançar o equilíbrio entre a justiça e a segurança para que alcancem seu mais alto grau de vigência e eficácia possíveis. A polêmica antinomia de valores entre a segurança e a justiça, tão realçada nos tempos atuais, diante da vulgarizada relativização da coisa julgada, parece não ser o melhor caminho a ser adotado.

De fato, não parece ser possível a existência de uma antinomia entre a segurança e a justiça, pois ambas pertencem a uma relação de particular bipolaridade que os conecta. É lição de Couto e Silva (*apud* PAUSEN):

Na verdade, quando se diz que em determinadas circunstâncias a segurança jurídica deve preponderar sobre a justiça, o que se está afirmando, a rigor, é que o princípio da segurança jurídica passou a exprimir, naquele caso, diante das peculiaridades da situação concreta, a justiça material. Segurança Jurídica não é, aí, algo que se contraponha à justiça, é ela a própria justiça. Parece-me, pois, que as antinomias e conflitos entre justiça e segurança jurídica, fora do mundo platônico das idéias puras, alheias e indiferentes ao tempo e à história, são falsas antinomias e conflitos⁹.

Conforme o autor, a justiça e a segurança não são dois elementos de escolha - se aplica um ou outro - e sim de ponderação e coexistência, onde poderá existir a predominância de um em relação ao outro, a depender do caso concreto, porém nunca a dissociação.

⁷ TORRES, Ricardo Lobo. A Segurança e as limitações Constitucionais ao poder de Tributar. **Revista eletrônica de Direito do Estado**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n. 4, outubro/novembro/dezembro, 2005. Disponível em <http://www.direitodoestado.com>. Acesso em: 15 de julho de 2008.

⁸ *Ibidem*.

⁹ PAULSEN, Leandro. **Segurança Jurídica, certeza do direito e tributação**: a concretização da certeza quanto à instituição de tributo através das garantias da legalidade, irretroatividade e da anterioridade. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 24.

1.2 Segurança Jurídica como um princípio

O termo “segurança” está expresso na relação de direitos fundamentais apresentada no art. 5.º da Constituição Federal/88, *caput*, da seguinte forma: “Todos são iguais perante a Lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade”.

Entretanto, a referência no texto constitucional não é considerada como uma explicitação ao princípio da segurança jurídica. De fato, o termo “segurança” reverenciado no preceito constitucional está mais alinhado ao sentido social (igualmente consagrado de modo expresso no âmbito da ordem social e ligada diretamente aos direitos fundamentais à saúde, assistência e previdência social). Compartilha desse entendimento Knijnik:

[...] a **segurança jurídica**, enquanto princípio jurídico, não se confunde com a segurança expressamente referida na Carta Imperial e na vigente. Na verdade, segurança jurídica, enquanto tal, permeia todo o texto constitucional, não estando aprisionada em sua inteireza por quaisquer de seus artigos ou declarações (**grifo do autor**)¹⁰.

A forma mais adequada de visualizar o princípio da segurança jurídica é considerá-la implícita ao Estado de Direito, pois, como visto alhures, não existe direito sem mecanismos que assegurem estabilidade ao mesmo. O princípio está, dessa forma, difundido em toda a Carta Constitucional. Ávila entende que:

O princípio da Segurança Jurídica é construído de duas formas. Em primeiro lugar, pela interpretação dedutiva do princípio maior do Estado do Direito (art. 1.º). Em segundo lugar, pela interpretação indutiva de outras regras constitucionais, nomeadamente as de proteção do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (art. 5.º, XXXVI) e das regras de legalidade (art. 5.º, II, e art. 150, I), da irretroatividade (art. 150, III, a) e da anterioridade (art. 150, III, b). Em todas essas normas, a Constituição Federal dá uma nota de previsibilidade e de proteção de expectativas legitimamente constituídas e que, por isso mesmo, não podem ser frustradas pelo exercício da atividade estatal¹¹.

Como bem relata o autor, a segurança jurídica é uma consequência direta do Estado de Direito, eis que, com a submissão do Estado à lei, a ingerência do poder político passou a ser tolhida, de modo que fossem resguardados os direitos garantidos constitucionalmente aos cidadãos.

¹⁰ KNIJNIK, Danilo. O princípio da Segurança Jurídica no Direito Administrativo e Constitucional. **Revista do Ministério Público do Rio Grande do Sul** n. 35/205. 1995. p. 223.

¹¹ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Sistema Constitucional Tributário**: de Acordo com a Emenda Constitucional n. 42 de 19/12/03. 1.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 295.

Paulsen narra que:

Na medida em que o Estado de Direito se apresenta, assim, como um modelo de supremacia do Direito a exigir a realização de certos valores, como o respeito aos direitos fundamentais pelos próprios indivíduos e pelo Estado e a vedação da arbitrariedade, bem como a pressupor determinadas garantias institucionais, como a separação de poderes e o acesso ao judiciário, apresenta-se como sobreprincípio, assim entendido o princípio do qual se pode extrair outros princípios decorrentes que concorrem para a realização do valor maior naquele consubstanciado, mas que guardam, cada um, sua esfera de autonomia normativa.¹²

O Estado de Direito consolidou-se na metade do século XIX como uma forma de contraposição ao Estado Totalitário. A partir desse momento, a atuação do Estado passou a ser limitada pelo ordenamento legal positivo por ele mesmo criado. Assim, tanto os particulares, como a administração pública passaram a ter o dever de obedecer à lei e atuar nos limites por ela impostos, como forma de impedir a arbitrariedade do poder político.

1.3. Segurança Jurídica como direito fundamental

Como já anotado, o Estado de Direito construiu suas bases sólidas no positivismo e visa ao reconhecimento dos direitos fundamentais. Assim, Estado de Direito, Constituição e direitos fundamentais são três elementos essenciais do Estado Constitucional. A CRFB, por sua vez, prestigia os direitos fundamentais da pessoa humana, deles cuidando já no título II, após a enunciação dos Princípios Fundamentais do Estado Brasileiro.

O art. 5º da CRFB, incluiu a segurança no seletivo elenco dos direitos “invioláveis” estabelecidos no seu *caput*, junto com o direito à vida, à liberdade, à igualdade e à propriedade. A segurança jurídica, no sentido explorado neste trabalho monográfico, apareceu implicitamente em outros dispositivos do mesmo artigo, tais como o princípio da legalidade (artigo 5º, inciso II), proteção do direito adquirido, da coisa julgada e do ato jurídico perfeito (artigo 5º, inciso XXXVI), princípio da legalidade e anterioridade em matéria penal (de acordo com o artigo 5º, inciso XXXIX, não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal) e da irretroatividade da lei penal desfavorável (artigo 5º, inciso XL), além das demais

¹² PAULSEN, Leandro. **Segurança Jurídica, certeza do direito e tributação**: a concretização da certeza quanto à instituição de tributo através das garantias da legalidade, irretroatividade e da anterioridade. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 38-39

garantias processuais (penais e civis), como é o caso da individualização e limitação das penas (artigo 5º, incisos XLV a XLVIII), das restrições à extradição (artigo 5º, incisos LI e LII) e das garantias do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa (artigo 5º, incisos LIV e LV).

Ficam, também, claros os reflexos da segurança jurídica no art. 150 da Constituição, o qual trata das limitações ao poder de tributar, como é o caso da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade.

Com base nesses breves apontamentos é possível verificar o quão complexo é o sentido da segurança jurídica na atual ordem jurídico-constitucional brasileira. Além das manifestações específicas expressas na Constituição Federal, que elevam o princípio à condição de direito fundamental, a segurança jurídica é elemento nuclear da noção de Estado de Direito sendo, portanto, indissociável da ordem jurídica vigente. Além disso, mesmo considerando-a como direito fundamental e subprincípio resultante do Estado de Direito, tal conceito é insuficiente para delimitar o seu âmbito de proteção, merecendo ser incluída a noção de segurança jurídica como um valor do sistema.

Por fim, vale reportar a um exemplo que retrata a relevância desse estudo para a compreensão da ordem constitucional brasileira. A Lei n.º 9868/99¹³ que trata da Ação Direta de Inconstitucionalidade dispõe no art. 27*:

Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

Mesmo que o referido artigo tenha sido alvo de intensos debates, os quais não serão abordados neste trabalho, ele demonstra que a segurança jurídica assume um caráter relevante ao legislador, capaz de justificar a decisão do Supremo Tribunal Federal de que uma lei declarada inconstitucional no controle concentrado e abstrato de constitucionalidade produza efeitos retroativos.

¹³ BRASIL, Lei Ordinária n.º 9.868, de 10 de novembro de 1999. Dispõe sobre o processo e julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade e da Ação Declaratória de Constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>.

* A mesma disposição pode ser encontrada no art. 11 da Lei n.º 9.882/99, que regula a Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental.

Feitas essas considerações, segue o estudo sobre as maneiras capazes de proporcionar eficácia à segurança jurídica, sendo de grande relevância, nesse momento, a identificação dos bens jurídicos protegidos, dos problemas centrais que devem ser solucionados e os meios assegurados para a consecução dos objetivos.

1.4 Conteúdo da Segurança Jurídica

A segurança jurídica é princípio implícito ao sistema. Essa situação, por si só, demonstra a dificuldade de estremar o objeto jurídico protegido e os meios capazes de proporcionar efetividade ao princípio.

De acordo com Paulsen¹⁴ são cinco os conteúdos do princípio da segurança jurídica: 1) certeza do direito; 2) intangibilidade das posições jurídicas consolidadas; 3) estabilidade das situações jurídicas; 4) confiança no tráfego jurídico; 5) tutela jurisdicional.

Relata o autor que todos esses conteúdos, apesar de tratados individualmente, devem ser vistos como complementares entre si, pois mantêm implicações mútuas. Segue, portanto, o estudo de um a um, sejam eles: certeza do direito, intangibilidade das situações jurídicas consolidadas, estabilidade das situações jurídicas, proteção à confiança no tráfego jurídico e garantia à tutela jurisdicional.

1.4.1 Certeza do Direito

Está relacionado com a necessidade de confiança. O sujeito de direitos e obrigações deve estar prevenido de frustrações decorrentes dos atos por ele praticados que não poderiam ser previstas no momento da sua realização.

¹⁴ PAULSEN, Leandro. **Segurança Jurídica, certeza do direito e tributação**: a concretização da certeza quanto à instituição de tributo através das garantias da legalidade, irretroatividade e da anterioridade. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 52.

Pelo princípio da legalidade, é assegurado aos cidadãos praticar seus atos com liberdade, desde que não sejam proibidos pela lei. Assim, o único meio de assegurar a certeza é por meio do conhecimento dos administrados em relação às ações que ele pode ou não realizar.

Paulsen aponta quatro mecanismos para garantir a certeza do direito: que se estabeleça quais as vias legislativas apropriadas para a produção válida de normas jurídicas; se há ou não reservas de Lei complementar; se há ou não matérias que possam ser delegadas por lei ao Executivo; e se há ou não matérias que possam ser disciplinadas por atos infralegais. Ressalta que essas características são intrínsecas ao Estado de Direito no dever de regular a sua própria produção legislativa¹⁵.

O autor continua apontando as regras sobre a publicação dos textos legais e de circulação dos respectivos diários oficiais e sobre a necessidade de a lei tratar de temas específicos (art. 150, § 6º da CF/88¹⁶).

Como realçado por Paulsen, a pertinência temática ao objeto legislado é uma conseqüência importante do princípio da Segurança Jurídica, pois, ao mesmo tempo em que se exige dos cidadãos o conhecimento da lei para a realização de seus atos, não é permitido que o legislador leve a população ao erro com a inclusão de matérias estranhas ao objeto da lei.

Por esse motivo, a Lei Complementar n° 95 de fevereiro de 1998¹⁷, editada para atender a exigência constitucional disposta no parágrafo único do art. 59 da CF/88, veio regulamentar a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.

Além disso, foi editado o Decreto n° 4.176/02¹⁸, a fim de especificar os procedimentos de redação de consolidação das leis federais e a tramitação dos projetos de lei, medidas provisórias,

¹⁵ PAULSEN, Leandro. **Segurança Jurídica, certeza do direito e tributação**: a concretização da certeza quanto à instituição de tributo através das garantias da legalidade, irretroatividade e da anterioridade. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 54.

¹⁶ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Org. Roque Antônio Carraza. 8.ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

¹⁷ BRASIL. Lei Complementar n. 95, de 26 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal, e estabelece normas para a consolidação dos atos normativos que menciona. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>.

¹⁸ BRASIL. Decreto n.º 4.176, de 28 de março de 2002. Estabelece normas e diretrizes para a elaboração, a redação, a alteração, a consolidação e o encaminhamento ao Presidente da República de projetos de atos normativos de competência dos órgãos do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>.

propostas de emenda constitucional no âmbito do Poder Executivo, antes de serem enviados ao Congresso Nacional, e da sanção ou veto de leis pelo Presidente da República.

A pertinência temática do objeto legislado está expressamente indicada no inciso I e II do art. 7º da LC 95/98¹⁹, *in verbis*:

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

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

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

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

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

Da mesma forma, determina o art. 6º do Decreto nº 2.954/99²⁰:

Art. 6º Os projetos de atos normativos não poderão conter matéria estranha ao seu objeto principal ou a ele não vinculado por afinidade, pertinência ou conexão, enunciado na respectiva ementa.

§ 1º O mesmo assunto não poderá ser disciplinado por mais de um ato normativo, salvo quando o subsequente alterar o preexistente, vinculando-se a este por remissão expressa ou consolidando os anteriores.

§ 2º Evitar-se-á a edição de leis novas de caráter independente, optando-se pela inserção de comandos novos nas leis já existentes.

As disposições apresentadas nos referidos diplomas legais denotam a preocupação do legislador em contemplar a pertinência temática no processo legiferante.

As referidas normas buscam limitar o conteúdo da lei, impedindo que nela se incluam normas estranhas, como forma de tirar proveito de um processo legislativo mais rápido e sem a atenção e fiscalização dos cidadãos.

Igual atenção foi dada no âmbito do direito financeiro, como pode ser notado no § 8º do art. 165 da Constituição²¹:

¹⁹ BRASIL. Lei Complementar n. 95, de 26 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal, e estabelece normas para a consolidação dos atos normativos que menciona. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>.

²⁰ BRASIL. Decreto n.º 4.176, de 28 de março de 2002. Estabelece normas e diretrizes para a elaboração, a redação, a alteração, a consolidação e o encaminhamento ao Presidente da República de projetos de atos normativos de competência dos órgãos do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>.

²¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Org. Roque Antônio Carraza. 8.ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei.

Todas as transcrições legislativas apontam a necessidade da pureza material das normas, de forma que cada lei trate do assunto que lhe é peculiar.

No direito tributário, a idéia da exclusividade das Leis mereceu especial reforço constitucional no art. 150, § 6º da CF/88:

Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativas a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima e numeradas ou o correspondente tributo ou contribuição²².

Já nesse primeiro momento, percebe-se que a Constituição Federal de 1988 incorpora um *plus* às regras tributárias em relação a técnica legislativa apresentada para as demais normas, pois impõe que a lei, além de exclusiva, seja, também, específica.

Comenta Amaro, em atenção à exigência da especificidade na Lei Tributária, que:

A matéria aí referida é, sem dúvida, assunto de Lei. Mais do que lei, porém, a Constituição reclama lei específica (vale dizer, lei especialmente editada para tratar somente desses assuntos) ou comando de lei que regule exclusivamente o próprio tributo. Assim, a redução da base de cálculo do imposto de renda ou deve ser objeto de Lei que regule apenas esse imposto ou de lei especial que discipline tão-só aquela matéria²³.

Assim, a lei determinará especificamente quais os destinatários daquela norma, bem como a singularização tanto quanto possível da matéria legislada.

1.4.2. Intangibilidade das posições jurídicas consolidadas

Posições jurídicas consolidadas são resultados de atos perfeitos e acabados que ocorreram em conformidade com a lei ou com o contrato vigente naquela ocasião, satisfazendo os requisitos necessários ao exercício de um direito e que merecem proteção diante de posterior regulamentação.

²² BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Org. Roque Antônio Carraza. 8.ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

²³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 114.

A legislação e a doutrina em geral preferem referir-se ao **ato jurídico perfeito**, conforme disposto no artigo 5º inciso XXXVI da Constituição da República²⁴: “[...] a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

Da mesma forma, prescreve o artigo 6º da Lei de Introdução ao Código Civil²⁵; “A lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitando o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada”. Para não deixar dúvidas, conceitua o legislador, no parágrafo 1º da mesma lei, que; “Reputa-se ato jurídico perfeito o já consumado segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou”.

Em nível doutrinário, Bastos define que ato jurídico perfeito “[...] é aquele que se aperfeiçoou, que reuniu todos os elementos necessários a sua formação, debaixo da lei velha. Isto não quer dizer, por si só, que ele encerre em seu bojo um direito adquirido. Do que está o seu beneficiário imunizado é de oscilações de forma apontadas pela lei nova”²⁶.

Como bem relata o doutrinador, ato jurídico perfeito não se confunde com direito adquirido, pois tais institutos possuem abrangências distintas. Assim, o ato jurídico perfeito protege a forma dos atos aptos a adquirir, resguardar, transferir, modificar ou extinguir direitos. O direito adquirido, por outro lado, já está incorporado ao patrimônio jurídico do titular, só não fora gozado. A incorporação do direito ao patrimônio do titular ocorre quando o titular superou todas as condições necessárias para exercer o referido direito, mas não usufrui por sua vontade. Nesse último caso, o direito já existe, mas o seu exercício está condicionado à vontade de seu titular.

1.4.3 Estabilidade das situações jurídicas

A estabilidade das situações jurídicas é assegurada pelo ordenamento jurídico através das normas que tratam dos prazos decadenciais e prescricionais. Muito embora os institutos da decadência e da prescrição estejam reconhecidos no ordenamento jurídico brasileiro, percebe-se

²⁴ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Org. Roque Antônio Carraza. 8.ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

²⁵ BRASIL. Decreto lei n.º 4.657, de 4 de setembro de 1942, denominado de Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro. Disponível em: <http://planalto.gov.br>.

²⁶ BASTOS, Celso Ribeiro. **Dicionário de Direito Constitucional**. 1.ª ed. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 43.

que ainda persiste uma abstração quanto ao conteúdo e a diferenciação dos mesmos. Isto ocorre, principalmente, porque a maioria dos conceitos atribuídos aos dois institutos não busca defini-los, mas sim, delimitar os efeitos que cada um pode gerar na relação jurídica. Nesse sentido, leciona Santi:

O que se verifica no estudo da prescrição e da decadência no direito civil são proposições sem base empírica, mais referenciais criativos do que genuinamente descritivos, que se legitimam simplesmente pela afirmação de que *tempus fugit e jus non succurit dormientibus*²⁷.

Essa indefinição quanto aos critérios de distinção da decadência e da prescrição advém do direito privado:

Na análise da doutrina do Direito Civil, percebemos que a diferença entre decadência e prescrição se estabelece mediante a eleição de critérios de ordem pragmática, como a suspensão e a interrupção de prazos, à apreciação *ex officio* ou não do juízo e à possibilidade de renúncia pelas partes. São critérios implementados pela doutrina civilista, sem a necessária correspondência empírica com o texto legislado²⁸.

Santi considera que, ao invés de buscar conceitos doutrinários abstratos, a melhor forma de entender a decadência e a prescrição no direito tributário é através da análise das normas que disciplinam esses fenômenos e enquadrá-las no fluxo de causalidade jurídica, “[...] respeitando o tempo-histórico da ocorrência de fatos típicos e dos inexoráveis fatos de aplicação do direito: norma de competência, regra-matriz de incidência, regra de formalização do crédito, norma de inscrição da dívida ativa, até a decisão final do executivo fiscal²⁹”.

A decadência, palavra originada do latim medieval *decadentia (ae)*, significa caducidade e vem a ser a perda do próprio direito material, em razão de não se exercitá-lo em tempo certo. No direito tributário, a decadência tributária atinge o direito do Estado realizar o lançamento e, com isso, constituir o crédito. O crédito tributário, direito material, não será constituído, ou seja, ocorrerá o fato gerador e nascerá a obrigação tributária, contudo, em razão da inércia do sujeito ativo da relação jurídico-tributária, não será realizado o lançamento.

A prescrição, por outro lado, está ligada ao direito adjetivo. Assim, quando determinado direito substantivo é violado, surge uma faculdade, instituída por lei, concedida ao titular do direito, de acionar o aparelho estatal para que este, através da prestação jurisdicional, assegure a

²⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 2ª edição, revista e ampliada. São Paulo: Max Limonad, 2000. p. 39.

²⁸ Ibidem. p. 148.

²⁹ Ibidem. p. 152.

justiça. Percebe-se que a prescrição atinge o direito de ação, não o direito material, o qual poderá permanecer existindo, mesmo que o seu titular não possa acioná-lo em ação própria.

1.4.4 Proteção à Confiança no tráfego jurídico

Como dito, a proteção à confiança é um princípio intrínseco à segurança, de forma que, fica dificultoso estabelecer se um é desdobramento do outro ou se são dois princípios distintos.

Canotilho (*apud* PAULSEN) considera que a segurança jurídica é um princípio amplo que abrange o princípio da confiança, sendo o primeiro ligado aos aspectos objetivos da ordem jurídica, enquanto o outro relacionado ao caráter subjetivo da segurança:

Em geral, considera-se que a segurança jurídica está conexas com elementos objetivos da ordem jurídica – garantia de estabilidade jurídica, segurança de orientação e realização do direito – enquanto a proteção da confiança se prende mais com as componentes subjetivas da segurança, designadamente a calculabilidade e previsibilidade dos indivíduos em relação aos efeitos jurídicos dos actos dos poderes públicos. A segurança e a proteção à confiança exigem, no fundo: (1) fiabilidade, clareza, racionalidade e transparência dos actos do poder; (2) de forma que em relação a eles o cidadão veja garantida a segurança nas suas disposições pessoais e nos efeitos jurídicos dos seus próprios actos³⁰

De acordo com as lições do mestre supracitado, o princípio da confiança está atrelado aos elementos e aspectos subjetivos da segurança, assegurando aos indivíduos a calculabilidade e a previsibilidade quanto aos atos dos Poder Legislativo, Judiciário e Executivo.

O ideal da proteção à confiabilidade do direito é revestir o indivíduo de segurança para confiar que “[...] aos seus atos ou às decisões públicas que incidam sobre os seus direitos, posições ou relações jurídicas alicerçadas em normas jurídicas vigentes e validas se ligam os efeitos jurídicos previstos e prescritos por essas mesmas normas³¹”.

A proteção à confiança se perfectibiliza, conforme Canotilho (*apud* PAULSEN)³², através da estabilidade jurídica, segurança de orientação e realização do direito, calculabilidade e previsibilidade em relação aos efeitos dos atos praticados, fiabilidade, clareza, racionalidade e transparência dos atos do poder, confiança nos efeitos dos seus atos, posições e relações jurídicas

³⁰ PAULSEN, Leandro. **Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 59.

³¹ *Ibidem*.

³² *Ibidem*.

alicerçadas sobre normas vigentes e válidas, proibição de retroatividade restritiva de direitos ou interesses protegidos, inalterabilidade do caso julgado e estabilidade das decisões administrativas.

1.4.5 Garantia à Tutela Jurisdicional

A inafastabilidade do poder jurisdicional é uma garantia assegurada aos indivíduos para proporcionar eficácia às normas jurídicas. Logicamente, a tutela jurisdicional deve ser eficaz, com garantia à ampla defesa e ao contraditório, motivação das decisões judiciais, prazo razoável de duração do processo, acesso ao judiciário aos hipossuficientes, imparcialidade do juiz, dentre outras.

Em reflexão acerca da essencialidade da garantia à tutela jurisdicional, discorre Ataliba (apud COELHO*):

De nada vale fazer uma Constituição, se ela não for obedecida. Não adianta haver lei para tudo, se não for respeitada. Daí a importância do Poder Judiciário. Este merece especial cuidado dos contribuintes porque é a chave de todas as instituições. Elas só funcionam com o virtual ou atual controle do judiciário, como demonstra o sábio Seabra Fagundes. Na nossa sociedade tão deformada, involuída e subdesenvolvida, o judiciário é mais importante do que nos países adiantados (que, alias, o são, porque têm boas instituições judiciais).

É que os fracos, os pobres, os destituídos, os desamparados, bem como as minorias (raciais, religiosas, econômicas, políticas, étnicas etc.) só têm por arma de defesa o direito. E direito só existe onde haja juízes que obriguem o seu cumprimento³³.

Sendo assim, a tutela jurisdicional atua como uma forma de impedir que o direito resulte em letra morta, utilizado, apenas, em favor de poucos.

Feitos esses breves apontamentos sobre a natureza jurídica e o conteúdo da segurança jurídica, serão estudados de forma mais detida, nas próximas sub-seções, os reflexos do princípio no campo do direito tributário.

* Obra com edição esgotada: ATALIBA, Geraldo. Justiça para Todos. **Revista da Associação dos Juizes Federais do Brasil**, Distrito Federal, n.º 19, Ano 6, out./87.

³³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p.51.

1.5 Histórico da Manifestação da Segurança Jurídica no Direito Tributário

O Estado de Direito foi uma construção histórica de oposição ao arbítrio e à irresponsabilidade das monarquias absolutistas dos Séculos XVII e XVIII.

A burguesia precisava de mecanismos capazes de limitar o poder o rei e, por conseguinte, segurança para expandir o seu comércio. Por esse motivo, fica confortável afirmar que o Estado de Direito foi criado a partir da exigência de segurança jurídica por parte das classes sociais oprimidas pelas arbitrariedades dos governantes. A respeito disso, escreveu Coêlho:

Estado de Direito e legalidade na tributação são termos equivalentes. Onde houver Estado de Direito haverá respeito ao princípio da reserva de lei em matéria tributária. Onde prevalecer o arbítrio tributário certamente inexistirá Estado de Direito. E, pois, liberdade e segurança tampouco existirão³⁴.

E complementa Dória:

Fenômeno inseparável da história dos povos desde imemorial antiguidade, é igualmente o tributo, por largos séculos, o instrumento de que mais arbitrária e abusivamente lança mão o poder político. Fonte de intranqüilidades, opressões e revoltas, as exações fiscais civilizam-se apenas quando emerge da decadência das monarquias européias o Estado de Direito (*Rechtsstaat*). Regime político em que, no aparente paradoxo do *López de Oñate*: “o legislador se vale do arbítrio para eliminar o arbítrio”, reservas especiais se impuseram ao exercício do poder tributário, exatamente por ser “*the strongest, the most pervading of the powers of government*”³⁵.

Para impedir as arbitrariedades do Rei, foi estabelecido o princípio da legalidade, o qual, costuma se convencionar como seu marco histórico, o artigo 14 (ou 12, se for a versão latina) da *Magna Charta* Inglesa de 1215, imposta ao Rei João Sem Terra pelos barões normandos:

Não se estabelecerá em nosso Reino auxílio nem contribuição alguma, contra os posseiros de terras enfeudadas, sem o consentimento no nosso comum Conselho do Reino, a não ser que se destinem ao resgate de nossa pessoa, ou para armar cavaleiros a nosso filho primogênito, consignaço para casar uma só vez a nossa filha primogênita; e, mesmo nestes casos, o imposto ou auxílio terá de ser moderado (“*et ad hoc non fiet nisi rationabile auxilium*”).*

Como expõe Coêlho, a audiência do Conselho do Reino, tal como imposto pelo referido artigo da *Magna Charta* de 1215, não está alinhada à representatividade do Congresso Nacional da população que se conhece atualmente. De fato, relata que: “[...] é claro que os barões daquele

³⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 209.

³⁵ DORIA, Antonio Roberto Sampaio. **Direito Constitucional Tributário e “Due process of law”**. 2. ed, Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 1.

* Versão em Português disponível no endereço eletrônico: <http://www.dhnet.org.br/direitos/anthist/magna.htm>. Acesso em: 15/10/2008.

tempo não foram eleitos pelo povo, nem a representação por eles pleiteada aparentava o feitio dos atuais parlamentos”³⁶. Mesmo assim, o autor reconhece que a importância do referido dispositivo está na adoção da idéia de que o poder de tributar deveria visar ao ideal da representação popular, ainda que o consentimento pudesse ser dado diretamente ao príncipe, por conselhos nem sempre representativos:

Sabe-se que, não obstante o valor histórico da *Charta Magna* de 1215, deve-se observar que, na época em que foi editada, ela não passou de um “acordo de elites” entre os barões normandos e o Rei João Sem Terra, que retrata bem a disputa de poderes existente entre a Coroa e o parlamento³⁷.

Em relação às colônias da América do Norte, é relevante destacar a Constituição Federal dos Estados Unidos, do ano de 1.787, em sua seção 8.^a, art. I, atribuiu ao órgão de representação popular a competência para fixar e cobrar impostos.

Nessa mesma linha, determinou a Declaração de Direitos, em 1789, no seu art. 13, que a aprovação dos impostos fosse realizada por órgão de representação popular. A preocupação doutrinária na época não se limitava a neutralizar o arbítrio real, mas também em não atribuir à instituição colegiada que surgia, cujos membros se recrutavam nos quadros econômicos da burguesia, poderes decisórios ilimitados. Com base nessas idéias, os regimes político-jurídicos consagraram certas limitações à ação parlamentar por meio de uma Constituição rígida, insuscetível de fáceis emendas. Relata Dória que:

Ao pioneiro gênio norte-americano se deve, porém, a mais original experiência concreta de um regime que se buscou expungir o arbítrio, *de jure et de facto*, de todos os departamentos do governo. Uma Constituição rígida, insuscetível de fáceis emendas mas suficientemente dúctil, para permitir uma dinâmica adaptação de seus preceitos à cambiante realidade social, através da lenta sedimentação das decisões judiciais, foi o que a América ofereceu às novas nações que surgiam no continente³⁸.

A Constituição Republicana Brasileira de 1891, que inaugurou o sistema federal, trouxe inovações ao sistema tributário nacional pela incorporação de alguns princípios limitadores ao poder de tributar, dentre eles a irretroatividade da lei tributária: “Art. 11. É vedado aos Estados, como à União: (...) 3º) prescrever leis retroativas”³⁹.

³⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 209

³⁷ Ibidem. p. 212.

³⁸ DORIA, Antonio Roberto Sampaio. **Direito Constitucional Tributário e “Due process of law”**. 2. ed, Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 3-4.

³⁹ BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. De 24 de fevereiro de 1891. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>.

Foi a partir da Constituição de 1946, porém, que se desenvolveu com mais intensidade os princípios limitadores ao poder de tributar, reforçada com a emenda nº 18/65, posteriormente, com a Constituição de 1967 e, por fim, culminando na Constituição de 1988.

A segurança jurídica no direito tributário está inserida dentre as limitações ao poder de tributar, expressa através de princípios e normas tributárias localizadas em seção específica da Constituição (art. 150 a 152) e os outros enunciados nela disseminados.

São exemplos de proteção à segurança jurídica no direito tributário:

Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - (...)

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea a⁴⁰.

E no que diz respeito ao custeio da seguridade social:

Art. 195 - A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(...)

§ 6º - As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no Art. 150, III, (b)⁴¹.

As garantias expressadas através dos artigos constitucionais transcritos devem ser interpretadas dentro de um espectro muito maior, ou seja, inseridas na idéia de proteção à certeza do Direito. Sobre essa assertiva, com mestria, leciona Paulsen:

É fundamental, nesse ponto, ter bem presente que não se confundem os dispositivos legais consagradores destas garantias e as normas que deles se pode extrair, pois os dispositivos são tão-somente o texto legal, meramente formal, enquanto a norma é o conteúdo deontico, a determinação de dever-ser que dele se pode extrair, considerando-o também em face das demais regras e princípios que influem na determinação do seu conteúdo⁴².

⁴⁰ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Org. Roque Antônio Carraza. 8.ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

⁴¹ Ibidem.

⁴² PAULSEN, Leandro. **Segurança Jurídica, certeza do direito e tributação**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 77.

O autor menciona que a segurança jurídica, no âmbito do direito tributário, merece ainda mais atenção, por conta de sua “[...] completude e previsibilidade do direito se comparado às demais searas de regulamentação das relações com a administração ou mesmo privadas⁴³”.

Isso pode ser identificado, por exemplo, no princípio da legalidade. Para a instituição e aumento dos tributos é necessário não apenas a previsão legal, tal como explícita no art. 5º, II da CF/88*, e sim lei pormenorizada que defina todos os aspectos relevantes para que se possa determinar o fato gerador da obrigação tributária e a quantificação do tributo, sem restar à autoridade tributária poderes para a arbitrariedade (reserva absoluta de lei).

Além disso, pelo princípio da tipicidade tributária, é imperioso que o legislador, na lei que instituir o tributo, defina taxativamente as situações e as circunstâncias que farão surgir a obrigação tributária, pois, ao aplicador da lei, é vedada a interpretação extensiva e a utilização de analogia para exigir um tributo de uma situação que não esteja descrita em lei.

Quanto às questões de direito intertemporal, existem disposições específicas no âmbito do direito tributário, como pode ser visto nas duas facetas do princípio da anterioridade. A Constituição impõe que o contribuinte conheça com antecedência os deveres fiscais aos quais será submetido, por isso, determina que a cobrança dos encargos seja realizada apenas no exercício tributário posterior ao que a lei foi publicada.

Assim, como forma de evitar a surpresa do contribuinte em face das alterações tributárias, a Constituição determina que, no início de cada exercício tributário, o contribuinte tenha ciência de quais serão as regras tributárias vigentes naquele ano.

Mas isso ainda não é suficiente. Ao longo da história política brasileira, percebeu-se que o legislador, para contornar a garantia dada ao contribuinte, aprovava a lei majoradora ou instituidora do tributo no final do exercício fiscal de um ano para que fosse cobrada já no mês de janeiro do ano posterior. Assim, para proporcionar efetiva certeza ao contribuinte, a Emenda n.º 42/2003 acrescentou a necessidade de ser observado o lapso de noventa dias entre a publicação da lei e a exigência do tributo, denominada de “anterioridade nonagesimal”.

⁴³ PAULSEN, Leandro. **Segurança Jurídica, certeza do direito e tributação**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 75.

* Art. 5º, II: *ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*. In: BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Org. Roque Antônio Carrazza. 8.ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

Relatou-se, nestas linhas iniciais, algumas manifestações do princípio da segurança jurídica no direito tributário. O principal enfoque desse trabalho monográfico, contudo, reside na delimitação dos efeitos da vigência da norma no tempo pelo princípio da irretroatividade da lei, o que será realizado a seguir.

1.5.1 O Princípio da Irretroatividade

Por consequência do Estado de Direito, é incompatível com a ordem jurídica vigente o não conhecimento prévio da lei tributária antes da consumação dos atos jurídicos. Assim, parte-se do pressuposto que o contribuinte não pode ser submetido a alteração mais gravosa dos efeitos jurídicos decorrentes de atos já ocorridos.

A idéia é simples: as leis são editadas pelo povo, através de seus representantes democraticamente eleitos, para regular os atos da vida civil de forma a prever as condições e as consequências dos mesmos e com o objetivo final de por ordem na sociedade, como forma de evitar a anarquia e a opressão.

A edição de leis retroativas, por sua vez, não passa de uma verdadeira deslealdade do legislador aos seus próprios representados, os quais o legitimaram para exercer aquela função, pois, não obstante ter direcionado a população a agir de um determinado modo, segue, em momento posterior, a tolher o direito a ela confiado. Seria como realizar um contrato de compra e venda de um determinado produto, estipularem as partes que pagamento deverá ser X e após o comprador ter cumprido com a sua obrigação de pagar X, o vendedor muda unilateralmente o acordo e passa a cobrar X + Y.

Segundo Miranda, “A irretroatividade defende o povo; a retroatividade expõe-no à prepotência⁴⁴”.

A irretroatividade das Leis, portanto, é um princípio que decorre implicitamente do próprio Estado de Direito, sendo irrelevante a sua referência expressa na Constituição Federal.

⁴⁴ MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967**. Tomo V. São Paulo: RT, 1967. p. 11.

Por consequência disso, relata Maximiliano (*apud* BARROS)⁴⁵, “[...] em quase todos os países o princípio da irretroatividade apenas se encontra na doutrina e nas leis ordinárias”, de modo que neles a necessidade de banir a retroatividade das leis “[...] constitui um ensinamento para o legislador, porém só obriga o Poder Judiciário ao interpretar e aplicar os textos”. Entretanto, “[...] no Brasil e nos Estados Unidos paira mais alto o postulado: na própria Constituição Federal. De lá ele domina, soberano, todos os poderes, tanto da União como dos Estados.” Dessa maneira, por coerência, o alcance do efeito é total: “Não se admitem leis, regulamentos, decretos, portarias, nem interpretações judiciais de textos, com efeito retroativo.” Como também é radical: “As transgressões do preceito incorrem em nulidade de pleno direito, absoluta, insanável⁴⁶.”

E complementa Pontes Filho:

Deve ser enfatizado que uma das peculiaridades de nossa ordem constitucional - acompanhada, nesse aspecto, apenas pela Constituição mexicana e, de certa forma, pela norte-americana - é justamente a garantia que oferece no sentido de que lei nova terá efeito imediato e geral e disciplinará, em regra, atos e fatos e os respectivos efeitos a partir de sua vigência, não podendo, jamais, prejudicar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Ou seja, o limite do efeito imediato e até retroativo é o direito adquirido no sentido amplo⁴⁷.

O constituinte explicitou o princípio da irretroatividade logo na seção de direitos e garantias fundamentais, vedando às leis afetarem o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada (art. 5.º, XXXVI da CF/88).

Como não poderia deixar de ser, o princípio da irretroatividade pertence ao patamar de cláusula pétrea da Constituição Brasileira, sendo, por isso, impossível suprimi-lo por emenda constitucional.

A edição de leis novas é um resultado natural da evolução da sociedade, assim, diante dos preceitos relacionados aos efeitos imediatos da lei e à irretroatividade das mesmas, é necessário delimitar o momento no qual a nova lei irá surtir seus efeitos.

A partir do momento em que a lei nova torna-se obrigatória tem-se, diante dela, três situações temporais bem definidas: fatos que ocorreram no passado (*facta praeterita*), fatos que estão ocorrendo no presente (*facta pendentia*) e fatos que ocorrerão no futuro (*facta futura*).

⁴⁵ BARROS, Sergio Resende. **Como Reformar Constitucionalmente**. Disponível em: <http://www.srbarros.com.br>. Acesso em: 26 de julho de 2008.

⁴⁶ BARROS, Sergio Resende. **Como Reformar Constitucionalmente**. Disponível em: <http://www.srbarros.com.br>. Acesso em: 26 de julho de 2008.

⁴⁷ FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A irretroatividade da Lei no Direito Brasileiro. **Revista da AGU**, Ano II, Janeiro 2001. Disponível em: <http://www.escola.agu.gov.br>. Acesso em: 26 de julho de 2008.

A primeira e a terceira categorias temporais são de fácil solução: aos fatos pretéritos utiliza-se a lei vigente quando eles foram consumados; aos fatos futuros utiliza-se a nova lei. Qualquer exceção a essa sistemática deve estar claramente expressa, sob pena de violar o princípio da segurança jurídica.

Quantos aos fatos pendentes, os quais estão ocorrendo paralelamente à edição da lei, há de se distinguir duas situações: os direitos pendentes de aquisição (*iura pendentia acquisitione*) e os direitos pendentes de exercitação (*iura pendentia exercitatione*).

Barros explica que os atos *iura pendentia acquisitione* são os direitos que necessitam de algum elemento prescrito em sua forma aquisitiva para serem consolidados ao patrimônio subjetivo do seu titular. Se a mudança das regras legais atingir a causa de aquisição do direito, a lei nova será aplicada à condição que ainda restava para a aquisição do direito. Para regular as referidas condições tornam-se indispensáveis as normas transitórias “[...] sob pena de, no quanto não respeitar a parte já transcorrida no curso de aquisição do direito, a reforma ser inconstitucional”⁴⁸.

O mesmo autor continua elucidando que aos atos *iura pendentia exercitatione*, por outro lado, não resta qualquer condição a ser satisfeita, pois todas as exigências já foram observadas na vigência da lei anterior ficando pendente, apenas, o seu exercício. Nesse caso, o exercício do direito deve ser condizente com as prescrições qualitativas e quantitativas anteriormente existentes “[...] que determinaram a sua aquisição e nas quais ela foi adquirida – e, portanto, deve ser exercida, sob pena de fraudar o direito que foi conquistado legitimamente”⁴⁹.

E conclui:

Se o direito se enquadra na categoria dos *facta pendentia acquisitione*, ele não está adquirido no que tange às condições ainda pendentes, devendo na transição ser respeitadas as condições já satisfeitas, proporcionalmente, no quanto foram realizadas; mas, se ele remanesce na categoria dos *facta pendentia exercitatione*, está adquirido em todas as condições determinantes de sua execução e de seu exercício segundo a lei anterior, mesmo que pendente de um termo prefixado ou de uma condição preestabelecida para ser exercitado, devendo ser fruído nas mesmas condições em que foi adquirido, sem nenhum detrimento ou redução das causas nem dos efeitos que delas resultam e com elas interagem.⁵⁰

⁴⁸ BARROS, Sergio Resende. **Como Reformar Constitucionalmente**. Artigo publicado no site <http://www.srbarros.com.br>. Acesso em: 26 de julho de 2008.

⁴⁹ Ibidem.

⁵⁰ Ibidem.

A irretroatividade impede a alteração das leis que já tenham direitos consumados ou, embora não consumados, já adquiridos, pendentes apenas de exercício ou exaurimento.

Em atenção a esse fato Barros explica que:

Se o Estado de Direito, em vez de Constituição costumeira, revestir por escrito a qualidade de Estado Constitucional, então qualquer exceção à irretroatividade tem de ser expressamente autorizada pela Constituição. A regra excepcionante há de ser constitucional⁵¹.

A lição propugnada pelo autor decorre da lógica constitucional. Ora, se o princípio da irretroatividade está expresso na Constituição, sendo elevado, inclusive, à categoria de cláusula pétreia, qualquer exceção deve estar explicitamente ressaltada na própria carta constitucional, caso contrário, será inconstitucional.

Diante disso, percebe-se que na ordem jurídica constitucional brasileira admite-se, apenas, a retroação da lei penal benéfica (inciso XL, do art. 5.^o⁵²).

Paulsen considera que, afora as condições situações expostas no parágrafo anterior, vige no direito tributário brasileiro uma condição peculiar acerca da irretroatividade das leis que majoram ou instituem tributos. É uma manifestação qualificada do princípio, expressa na carta constitucional desde a 1988⁵³, que pretende garantir ao contribuinte a certeza de que a lei tributária impositiva não seja aplicada às situações pretéritas, independentemente de ter sido realizado, ou não, todos os atos necessários à aquisição do direito.

O doutrinador Paulsen afirma que:

Ao prescrever que os entes políticos não podem instituir tributos ‘em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado’, o art. 150, III, a da CRFB visa garantir o contribuinte contra exigências tributárias sobre *os atos, fatos ou situações passados relativamente aos quais já suportou ou suportará os ônus tributários estabelecidos ou que não ensejaram imposições tributárias pelas leis vigentes à época*, que eram do seu conhecimento⁵⁴.

⁵¹ BARROS, Sergio Resende. **Como Reformar Constitucionalmente**. Artigo publicado no site <http://www.srbarros.com.br>. Acesso em: 26 de julho de 2008.

⁵² Art. 5.^o, XL: A lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu. *In*: BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Org. Roque Antônio Carraza. 8.^a ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

⁵³ Art. 150: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; [...] *In*: BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Org. Roque Antônio Carraza. 8.^a ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

⁵⁴ PAULSEN, Leandro. **Segurança Jurídica, certeza do direito e tributação**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 121

Carvalho, entretanto, não identifica qualquer qualificação na norma tributária, prescrevendo que o art. 150, III, *alínea a* da CFRB não passa de uma norma descipienda, da mesma forma que as reproduções do princípio da igualdade (art. 5.º, *caput e I* e art. 150, II) e da legalidade (art. 5.º, II e 150,I), já que repete uma situação já protegida pelo art. 5.º, XXXVI da CF/88. Não obstante isso, o autor compreende que a razão dessas normas terem sido repetidas na seção que trata das limitações ao poder de tributar reside na corriqueira inobservância do princípio da irretroatividade no direito tributário brasileiro:

Com efeito, o enunciado normativo que protege o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, conhecido como *princípio da irretroatividade das leis*, não vinha sendo, é bom que se reconheça, impedimento suficientemente forte para obstar certas iniciativas de entidades tributantes, em especial a União, no sentido de atingir fatos passados, já consumados no tempo, debaixo de plexos normativos segundos os quais os administrados orientaram a direção de seus negócios. Tranqüilos, na confiança de que tais eventos se encontravam sob o pálio daquele magno princípio, foram surpreendidos por grosseiras exações, que assumiram o nome de **empréstimos compulsórios (grifo do autor)**.⁵⁵

Do mesmo entendimento compartilha Coêlho, quando expõe que a “[...] retroatividade das leis, salvo quando interpretativa ou para beneficiar, é princípio Geral do Direito, e não seria necessário o constituinte mencioná-lo na parte das vedações ao poder de tributar⁵⁶”.

A Constituição, no art. 150, III, a, veda a cobrança de tributos “[...] em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”. O termo “fato gerador” não é o mais adequado para expressar os fatos ocorridos antes da vigência da lei, pois, nesse momento, tratam-se, apenas, de fatos comuns, que não tiveram o condão de gerar qualquer obrigação tributária.

De fato, a única hipótese que realmente existe alguma espécie de fato gerador é no caso da lei que aumente o tributo, já que, nesse caso, preexistia o tributo com uma alíquota menor. Porém, mesmo assim, o fato gerador está limitado ao imposto anterior, reduzido em consideração ao imposto novo. Amaro aduz que “[...] só se pode falar em fato gerador anterior à lei quando esta aumente (e não quando institua) tributo” e, mesmo nesses casos, o fato “[...] permanece como gerador de menor tributo, segundo a lei da época de sua ocorrência”⁵⁷.

⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de Direito Tributário**, 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004 p. 156.

⁵⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7.ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 256.

⁵⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 118.

Amaro, em referência à aplicação da lei tributária, realça que “[...] não se pode aplicar a lei imediatamente a fatos futuros; a aplicação dar-se-á no futuro, se e quando ocorrerem os fatos, e não imediatamente⁵⁸”.

Essa conclusão advém do próprio texto da Lei 5.172/66 – CTN –, como pode ser retirado do art. 105: “a legislação tributária aplica-se imediatamente **aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do art. 116⁵⁹**”.

A lei deixa claro que não são quaisquer fatos ocorridos no futuro, mas sim os **fatos geradores** que estejam pendentes ou que sejam realizados posteriormente à vigência da lei. Essa disposição legal amplia a proteção assegurada constitucionalmente no art. 150, III, a, para toda e qualquer norma tributária.

O art. 105 do CTN ainda protege os fatos geradores “pendentes”. Acerca desse assunto, relata Coêlho que a expressão fato gerador pendente é ambígua, “[...] já que o aparta dos fatos geradores futuros e abre ensanchas a que se considere plausível a retroatividade imprópria ou retrospectiva no direito tributário brasileiro⁶⁰”.

Com base nisso, Coêlho considera que é impossível existir “*fatos geradores pendentes*”, afirmando que “[...] o fato gerador ocorre ou não ocorre⁶¹”. O que poderá ficar suspenso, pendente de uma condição, são os negócios jurídicos que resultarão em um possível fato gerador. Assim, se a condição negociada não ocorrer, a situação jurídica eleita como fato gerador igualmente não ocorre. O fato gerador pendente é uma modalidade do fato gerador futuro.

O autor exemplifica o seu pensamento:

[...] alguém promete vender dentro de dez meses uma loja, desde que o comprador lhe entregue um indivíduo macho, filho de um touro reprodutor afamado, que ainda está por nascer. Trata-se de um ato jurídico, de um contrato, sujeito a uma condição suspensiva que é um evento futuro e incerto, a entrega do tourinho, sem o qual o

⁵⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 199.

⁵⁹ Art. 116 - Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II - tratando-se da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável. *In* BRASIL. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada de Código Tributário Nacional. Org. Roque Antônio Carraza. 8.ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

⁶⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7.ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 677.

⁶¹ *Ibidem*. p. 678.

negócio não se perfaz. O negócio, a seu turno, foi averbado à margem do Registro Imobiliário, no cartório próprio, para valer contra terceiros e garantir a sua própria efetivação, dentro do período combinado, até o *dies ad quem* (termo). Temos aí o tal fato gerador pendente. Será um fato gerador do imposto sobre a transmissão de bem imóvel se o negócio ficar perfeito e acabado pela realização da condição suspensiva⁶².

A expressão “fato gerador pendente”, existente no art. 105 do CTN, deu ensejo à edição da Súmula 584 do STF, a qual dispunha: “Ao Imposto de Renda calculado sobre os rendimentos de ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deva ser apresentada a declaração”.

O Imposto sobre a Renda de Pessoas Físicas e Jurídicas, no Brasil, constitui um sistema dual, em que na primeira fase ocorrem os fatos jurídicos, bem como as antecipações de pagamento do imposto e, na segunda, ocorre o ajuste, quando o contribuinte apresenta todos os seus rendimentos tributáveis, o *quantum* já retido, bem como as deduções, créditos fiscais, dentre outros.

Nesse ínterim, a referida súmula, em afronta à irretroatividade das leis, permitia que a lei editada no ano da declaração (exercício tributário) tivesse efeitos aos fatos jurídicos acontecidos no ano-base.

Com a promulgação da CFRB de 88 e a referência expressa ao princípio da irretroatividade no âmbito tributário, a citada súmula não foi recepcionada pela nova ordem constitucional.

A irretroatividade no direito tributário não está limitada ao alcance da lei, mas estende-se às demais fontes do direito, em especial, às decisões administrativas e judiciais.

Nem bastava fazer tal referência, eis que, segundo Kelsen (*apud* COELHO)⁶³, tanto a lei quanto a sentença são normas, diferenciando a primeira pelo seu alto grau de abstração enquanto que a segunda direciona e normatiza o caso *in concreto*. Tratam-se, ambos os casos, de normas que devem receber igual tratamento, ressalvadas as peculiaridades de cada uma.

A manifestação desse pensamento pode ser encontrada, inclusive, no Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/66, quando aduz, no seu art. 100, que as decisões dos órgãos singulares ou

⁶² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 678.

⁶³ *Ibidem*. p. 21.

coletivos de jurisdição administrativa e as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas são normas complementares à Lei Tributária⁶⁴.

Além disso, o código prevê, dentre as hipóteses de extinção do crédito tributário, a decisão administrativa irreformável, bem como a decisão judicial passada em julgado⁶⁵.

Nesse contexto, a jurisprudência tributária e as práticas reiteradas da administração também são elementos que devem ser protegidos no tempo diante das sucessivas alterações, pois influenciam o contribuinte agir ou não de determinada maneira.

Coelho defende que mesmo que o ato administrativo seja posteriormente declarado inidôneo, os seus efeitos serão resguardados ao contribuinte durante o tempo que se manteve vigente:

Quando o ato administrativo normativo (com alto grau de abstração) traduzir a lei de modo posteriormente declarado inidôneo, mesmo assim, o contribuinte fica resguardado do erro de interpretação da Fazenda que o terá induzido a errar ou, quando nada, a agir de certo modo posteriormente declarado incorreto, injurídico ou ilegal⁶⁶.

Derzi (*apud* COELHO)^{*} também inclui no rol de elementos protegidos pelo princípio da irretroatividade a jurisprudência tributária, como manifesta nos seguintes dizeres:

Tem razão os germânicos, que extraem do princípio do Estado de Direito, consagrado em sua Constituição, a irretroatividade do direito (não apenas das leis, mas também dos atos administrativos e da jurisprudência). Ora, ao assegurar a Constituição brasileira que a lei não retroagirá, respeitando-se a coisa julgada, a expressão lei, utilizada no art. 5º, XXXVI, tem alcance muito mais amplo para significar a inteligência da lei em determinado momento, ou seja, certa leitura da lei, abrangendo assim, os atos que a ela se conformam, emanados do Poder Judiciário e do Executivo. A lei posta pelo Poder Legislativo pode comportar mais de uma interpretação, de modo que a lei que vige, em determinado momento, é a lei segundo uma de suas interpretações possíveis. À certa altura, sem nenhuma mudança literal da fórmula legislativa, que conserva os mesmos dizeres, altera-se a interpretação que da mesma lei fazem os tribunais, os quais passam

⁶⁴ Art. 100: São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; [...] *In*: BRASIL. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada de Código Tributário Nacional. Org. Roque Antônio Carraza. 8.ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

⁶⁵ Art. 156: Extinguem o crédito tributário: [...] IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; X - a decisão judicial passada em julgado. Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149. *In*: BRASIL. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada de Código Tributário Nacional. Org. Roque Antônio Carraza. 8.ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

⁶⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7.ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 262.

* Trata-se de parecer elaborado pela Prof.ª Mizabel Derzi e pelo Prof. Humberto Theodoro Jr., sem publicação.

a decidir conforme outra interpretação. Surge, assim, sem lei nova como ato emanado do Poder legislativo, espécie de Lei nova proclamada pelo Poder Judiciário.⁶⁷

De fato, a letra da lei pode dar ensejo a interpretações distintas e, por vezes, até opostas. A irretroatividade não tem o único fim de proteger a eficácia da lei durante o tempo de sua vigência, mas, principalmente, conferir ao cidadão certeza e estabilidade em suas relações jurídicas.

Nesse sentido, Misabel (*apud* COÊLHO) segue argüindo:

Não podem retroagir as decisões judiciais, ainda que a título de uniformização jurisprudencial. O instituto da coisa julgada é necessária garantia de segurança e estabilidade das relações jurídicas como ainda de praticidade, pois tornar-se-ia inviável a aplicação do direito se, a cada evolução e mutação jurisprudencial, devessem ser rescindidas as decisões anteriores, para que se proferissem novas decisões, com base na nova, simples nova inteligência de Lei⁶⁸.

Dessa forma, a leitura ou a interpretação da lei também estão asseguradas pelo princípio da irretroatividade, como forma de manifestação do próprio Estado de Direito. Logicamente, se a irretroatividade fosse incidente apenas ao conceito restrito de lei, cairia por terra o objetivo central da garantia, qual seja, proteger a certeza no direito.

1.5.1.1 A Lei Interpretativa Tributária

O Código Tributário Nacional prevê duas possibilidades de aplicação retroativa da lei tributária, são elas: a lei mais benéfica, nas infrações tributárias, e a retroatividade das leis interpretativas.

O primeiro caso, das infrações tributárias, segue o curso da disposição constitucional que assegura ao infrator a lei penal mais benéfica (art. 5.º, XL, da CF/88). Aliás, como já reportado alhures, essa é a única ressalva apresentada no texto constitucional acerca do princípio da irretroatividade.

Importa, contudo, ao presente trabalho, algumas considerações acerca da retroatividade das leis interpretativas. O art. 106, I do CTN dispõe que é possível que a lei *expressamente interpretativa* regule fato anterior a sua vigência, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.

⁶⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 263-264.

⁶⁸ *Ibidem*. p. 264.

Doutrinariamente, ficou estabelecido que a interpretação pode ser autêntica, judicial e doutrinária. O artigo 106, I do CTN, obviamente, refere-se à interpretação autêntica da lei, cujo intérprete é o próprio poder que elaborou a norma interpretada. Segundo Amaro, “[...]a lei nova apenas objetiva aclarar o sentido da lei anterior, devendo, por essas razões, aplicar-se o preceito interpretativo retroativamente, desde o momento em que principiou a vigorar a lei interpretada”⁶⁹.

A lei interpretativa, portanto, está pautada na necessidade de o legislador restringir o alcance da lei anteriormente editada a apenas uma interpretação possível. Essa necessidade geralmente ocorre em razão de lei defeituosa, que comporta diversas interpretações possíveis.

Calmon explica que a interpretação autêntica originou-se nos tempos em que o Poder Judiciário não possuía a liberdade de interpretar a lei, estando subordinado à vontade do chefe soberano:

Este instituto – a interpretação autêntica - tem sua origem em tempos não tão democráticos, onde o Juiz era obrigado, sempre que não conseguisse resolver controvérsia, alegando obscuridades no texto legal, submeter a questão ao soberano, para que este, revestido de todos os poderes do Estado, pudesse declarar o alcance que o Poder desejava para aquele dispositivo controvertido⁷⁰.

Diante disso, Maximiliano (*apud* COELHO)⁷¹ realiza severas críticas acerca da permanência das leis interpretativas, apontando que elas não passam de uma raiz do absolutismo que *arranha o princípio de Montesquieu* transformando o legislador em juiz.

O autor pronuncia que raramente as leis interpretativas estão preocupadas em aclarar as leis interpretadas, e sim em atender interesses de ordem política.

Carraza entende que “[...] no rigor dos princípios, não há leis interpretativas” e segue arguindo que “a uma lei não é dado interpretar outra lei”⁷². A função de interpretar as leis foi conferida ao Poder Judiciário, cabendo ao mesmo, inclusive, decodificar as ditas “leis interpretativas”. Sendo assim, a adoção do Poder Legislativo da função reservada ao Judiciário caracteriza interferência de poderes, extremamente prejudicial à República Democrática de Direitos.

⁶⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 200.

⁷⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Reflexões sobre o artigo 3º da Lei Complementar. 118. Segurança Jurídica e a Boa-fé como valores constitucionais: As leis interpretativas no direito tributário brasileiro**. Revista Dialética de Direito Tributário. Junho/05. São Paulo.

⁷¹ Ibidem.

⁷² CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. Pág. 344.

Disso resulta que, mesmo as leis com “roupagem” de interpretativas devem ser analisadas sob o ponto de vista dos aspectos por elas incrementados. Isso porque, se a lei acrescenta qualquer sentido inovador, será considerada lei nova e a ela recairá todos os requisitos necessários para a sua validade, inclusive a irretroatividade. Nesse sentido, afirma Carvalho:

[...] as leis interpretativas exibem um traço bem peculiar, na medida em que não visam à criação de novas regras de conduta para a sociedade, circunscrevendo seus objetivos ao esclarecimento de dúvidas levantadas pelos termos da linguagem da lei interpretada, desacompanhadas, portanto, da natureza inovadora, que acompanha a atividade legislativa, retrotraindo ao início da vigência da lei interpretada, explicando com fórmulas elucidativas sua mensagem antes obscura⁷³.

Nesse ínterim, estando a lei interpretativa limitada a esclarecer o que a lei anterior já determinou, sem a possibilidade de criação de novas regras, a sua aplicabilidade torna-se de difícil ou impossível identificação.

Machado considera que:

Lei interpretativa, a rigor, é inócua, no sentido de que não constitui regra jurídica nova. Limita-se a expressar de forma clara, usando linguagem mais adequada, regra jurídica já existente na lei anterior. Geralmente adota uma das interpretações possíveis da norma antiga, interpretada, para afastar outras igualmente possíveis e, assim, afastar a incerteza na medida do possível⁷⁴.

O pensamento esposado na transcrição anterior é uma consequência do próprio conceito de lei interpretativa, pois se a lei não traz nada de novo, apenas busca clarear o que continha na lei interpretada, seus efeitos se dão no mesmo espaço de vigência desta lei interpretada; se, ao contrário, contém este comando normativo novo uma inovação ao sistema jurídico, então, não estará clareando algo do passado, mas inovando no ordenamento, por isso, seus efeitos somente valerão para o futuro.

Complementa o Ministro Sepúlveda Pertence, em voto prolatado na ADI n.º 605⁷⁵:

[...] lei interpretativa ou é inócua ou é lei nova. Se é mera interpretação de lei preexistente e veicula – se isso é possível – a única interpretação admissível desta lei preexistente, a lei interpretativa vale exatamente o que valer a interpretação que traduz, isto é, nada vale, porque evidentemente, se é a única forma de interpretação, ou não, a afirmação, no caso concreto, continuará entregue ao Poder Judiciário.

Se, no entanto, a título de lei interpretativa, a segunda lei extrapola da interpretação, é lei nova, que altera a lei antiga, modificando-a ou adicionando-lhe normas inexistentes. E assim há que ser examinada.

⁷³ CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de Direito Tributário**, 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 93

⁷⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 135.

⁷⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 605. Relator Ministro Celso de Melo. Acórdão 23/10/1991. DJ 28/10/1991. Disponível em: <http://www.stf.gov.br>.

Diante de tudo que foi visto, o pensamento de Sepúlveda Pertence alinha-se perfeitamente aos imperativos da segurança jurídica e da necessidade de certeza do direito, pois a lei que pode ter efeitos retroativos é a que reproduza a única interpretação possível àquela norma interpretada. Se existir uma divergência de interpretações, ou uma interpretação jurisdicional distinta da propugnada pelo órgão legislador, estar-se-á diante de uma norma nova.

Esses conceitos serão retomados e analisados mais detidamente no que concerne ao art. 3.º da Lei Complementar n.º 118/2005, no terceiro capítulo deste trabalho monográfico.

2. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Conforme foi observado no capítulo anterior, a organização do Estado de Direito pressupõe a constituição de regras que prescrevem as obrigações e os deveres dos sujeitos da relação jurídica, sendo, por esse motivo, o prévio conhecimento de tais normas necessário para que os receptores tenham ciência das conseqüências de seus atos.

Com base nisso, será estudada neste capítulo a forma como se dá a relação jurídica estabelecida entre o contribuinte e o Estado, entendida esta como “[...] o vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir da outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação⁷⁶”. O vínculo estabelecido pela lei entre os contribuintes e o Estado, portanto, não passa de uma relação obrigacional que surge de um fato descrito em lei

As relações jurídico-tributárias comportam o conjunto de prescrições normativas que estabelecem as hipóteses de incidência e outros vínculos de caráter administrativo. São, estas últimas, obrigações de fazer e não-fazer, chamadas de obrigações acessórias, as quais têm a finalidade de operacionalizar a arrecadação do tributo, bem como de fiscalizá-la.

2.1 Obrigação Tributária

A obrigação tributária está definida no art. 113 do CTN da seguinte forma:

Art. 113 - A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1 - A obrigação principal 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.

§ 2 - A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3 - A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária⁷⁷.

⁷⁶ CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de Direito Tributário**, 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 278.

⁷⁷ BRASIL. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada de Código Tributário Nacional. Org. Roque Antônio Carraza. 8.ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

O *caput* do artigo tem redação suficientemente clara, não merecendo, portanto, maiores divagações. A principal tarefa é descobrir o verdadeiro sentido dos parágrafos 1.º e 2.º do art. 116 do CTN, os quais conceituam a obrigação principal e acessória.

O parágrafo 1.º do art. 116 do CTN define que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador. Diante disso, impõe decodificar e delimitar a abrangência do que seja considerado “fato gerador”. Quanto a isso, o próprio CTN dispõe nos arts. 114 e 155 do CTN que:

Art. 114 - Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115 - Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.⁷⁸

Coêlho descreve fato gerador como um fenômeno que ocorre quando um fato previsto na hipótese de incidência deixa de ser abstrato e torna-se atuante. Complementa dizendo: “[...] o preceito da norma incide toda a vez que a sua incidência se realiza no mundo dos fatos fazendo nascer a obrigação⁷⁹”.

A expressão “fato gerador”, segundo Ataliba, foi consagrada no direito brasileiro por influência dos publicistas franceses, tendo como grande articulador Gaston Jèze. Ataliba, contudo, considera que o termo é equivoco e generalizado e prefere subdividir o fato gerador em dois momentos: o primeiro, com a descrição hipotética de um estado de fato, um fato ou um conjunto de circunstâncias de fato pela lei, chamado de **hipótese de incidência tributária**; e o segundo, que é a realização (ocorrência) desse fato tipificado num determinado tempo e lugar, designado como **fato imponível**⁸⁰.

O doutrinador identifica o nascimento da obrigação tributária com a realização do fato imponível, ou seja, na ocorrência de um fato concreto localizado no tempo e no espaço, que corresponder a uma descrição prevista na hipótese de incidência (h.i.).

⁷⁸ BRASIL. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada de Código Tributário Nacional. Org. Roque Antônio Carraza. 8.ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

⁷⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7.ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 696.

⁸⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5.ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 50 e 51.

Nesse sentido, leciona que:

No momento em que, segundo o critério legal (aspecto temporal da h.i.), se consuma um fato imponible, nesse momento nasce uma obrigação tributária, que terá feição e características que a h.i. ditar.

[...]

A configuração do fato (aspecto material), sua conexão com alguém (aspecto pessoal), sua localização (aspecto espacial) e sua consumação num momento fático determinado (aspecto temporal), reunidos unitariamente determinam inexoravelmente o efeito jurídico desejado pela lei: criação de uma obrigação tributária jurídica concreta, a cargo de pessoa determinada, num momento preciso.⁸¹

Como relatado com maestria por Ataliba, a obrigação tributária surge com o acontecimento de um fato imponible, o qual fará incidir os efeitos albergados na norma que prevê a hipótese de incidência.

Com base nesse pensamento, Amaro conclui que a obrigação tributária é *ex lege* pois prescinde da vontade do contribuinte em se vincular, ou não, ao Estado para dar-lhe nascimento, basta que esteja configurado o fato jurígeno previsto na hipótese de incidência⁸².

Não é possível, contudo, deixar de ressaltar que para alguns doutrinadores, como Enrico Allorio e Antonio Berli, seguidores da teoria constitutiva do lançamento tributário, o fato gerador, ou fato imponible, não é suficiente para originar a obrigação tributária. Essa doutrina será analisada no subtítulo que tratar do lançamento tributário.

O principal objeto da obrigação tributária é a obrigação de dar, qual seja, o pagamento do tributo. Tal obrigação, contudo, pode vir seguida de uma outra, a de fazer e não fazer, conhecida como obrigação acessória, cujo caráter é meramente instrumental. São obrigações acessórias, por exemplo: emitir nota fiscal, apresentar declaração de rendimentos, entregar a DCTF, não embarçar a fiscalização etc.

A obrigação acessória não possui fato gerador, ou, consoante Ataliba, fato imponible. São obrigações que “[...] decorrem de prescrições legislativas imperativas [...]”, ou seja, são ordens emanadas da legislação aplicável que impõem a prática ou a abstenção de um ato⁸³.

Existem críticas relacionadas à expressão “obrigações acessórias” utilizada pelo legislador, isto porque, por não terem caráter patrimonial, seria mais apropriado considerar tais

⁸¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5.^a ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 62.

⁸² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 246-247.

⁸³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 696.

“obrigações” como simplesmente ‘deveres administrativos’. Além disso, é duvidosa a natureza acessória da obrigação, tendo em vista que elas podem existir independentemente da obrigação principal.

Machado, no entanto, não concorda com essas críticas. Segundo ele:

Essa crítica não é procedente. É fruto de uma visão privatista, inteiramente inadmissível em face do Código Tributário Nacional, em cujo contexto o adjetivo *acessória*, que qualifica essas obrigações, tem sido inteiramente distinto daquele do direito privado. Por outro lado, no plano da ciência do Direito não se pode negar a existência de obrigações acessórias sem conteúdo patrimonial.⁸⁴

Quanto à obrigação principal, não restam dúvidas de que o primordial objetivo do Estado (credor da relação tributária) é recolher o tributo, por isso, grande parte da doutrina crítica a inclusão das “penalidades pecuniárias” no conceito de obrigação jurídica principal apresentado no §1.º do art. 113.

Isso ocorre porque sanção, apesar de ser pecuniária, não é tributo, e sim penalidade administrativa. O legislador não foi feliz ao reunir duas situações absolutamente discrepantes entre si: a relação jurídica tributária e a relação jurídica sancionadora, a ponto de Carvalho recomendar que as palavras “ou penalidade pecuniária” fossem suprimidas do parágrafo primeiro do art. 113 do CTN:

Sobrados motivos existem para dirigirmos graves censuras à composição verbal do texto analisado. É imperioso depurá-lo, suprimindo, por imposição do próprio sistema, as palavras **ou penalidade pecuniária**, salvaguardando, desse modo, a pureza e a integridade do conceito de **obrigação tributária (grifo do autor)**⁸⁵.

Vale esclarecer que o próprio conceito de tributo estabelecido no art. 3.º do CTN determina que o tributo não pode constituir sanção de ato ilícito⁸⁶.

O motivo pelo qual a norma reuniu as duas relações absolutamente distintas pode ser a comodidade de cobrar o tributo e a multa juntamente, no entanto, aduz Carvalho, mesmo que

⁸⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27ª ed.. São Paulo: Malheiros. 2006. p. 142-143.

⁸⁵ CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de Direito Tributário**, 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 289.

⁸⁶ **Art. 3º:** Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. *In:* BRASIL. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada de Código Tributário Nacional. Org. Roque Antônio Carraza. 8.ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

seja esse o objetivo, não é permitido ao legislador ingressar no “[...] setor perigoso das equivalências espúrias e desautorizadas^{201D}87”.

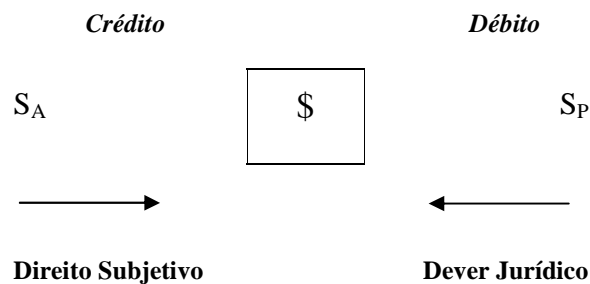
2.2 Crédito Tributário

A relação jurídico-tributária é formada por três elementos: o sujeito passivo, o sujeito ativo e o correspondente objeto. Além disso, como já estudado no tópico anterior, essa relação tem natureza obrigacional, sendo que o direito de uma das partes corresponde ao dever da outra.

Assim, na relação jurídico-tributária, o sujeito ativo possui um direito subjetivo a um crédito em relação ao sujeito passivo e este último o correspondente dever jurídico de satisfazer o débito.

Essa obrigação, conforme Coêlho, existe apenas para viabilizar os intercâmbios de conteúdo econômico entre as partes. O tributarista aduz que “[...] não faria sentido algum a existência de um ‘vinculum juris’ atando os pólos ativo e passivo da obrigação sem a existência de um ‘objeto’, que, no caso da obrigação tributária, é uma prestação pecuniária⁸⁸”.

Carvalho representa graficamente essa relação da seguinte maneira⁸⁹:



⁸⁷ CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de Direito Tributário**, 16^a ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 289.

⁸⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 769.

⁸⁹ CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de Direito Tributário**, 16^a ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 349.

Com base no gráfico assinalado, o autor define crédito tributário como “[...] o direito subjetivo de que é o portador do sujeito ativo de uma obrigação tributária e que lhe permite exigir o objeto prestacional, representado por uma importância em dinheiro⁹⁰”.

Conforme o conceito propugnado pelo doutrinador, o crédito tributário está atrelado à exigibilidade do objeto da obrigação tributária. Para a obrigação pecuniária ser exigível, contudo, é necessário que ela seja líquida e, por essa razão, o correspondente crédito tributário será formalizado em momento posterior à origem da obrigação tributária, com a apuração realizada pela autoridade tributária.

É por esse motivo que o CTN distinguiu a obrigação (art. 113) do crédito (art. 139). Conforme Brito:

A obrigação é o 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). Surge com o lançamento, que confere à relação tributária liquidez e certeza.

Para fins didáticos, podemos dizer que é a *obrigação* tributária corresponde a uma obrigação ilíquida do Direito Civil, enquanto o *crédito* tributário corresponde a essa mesma obrigação depois de liquidada. O lançamento corresponde ao processo de liquidação⁹¹.

Como relatado pelo autor, o crédito tributário surge com o lançamento. Diante disso, faz-se necessário estudar a forma como ocorre o referido ato de lançar o crédito tributário, o que será realizado no tópico a seguir.

2.3 Lançamento Tributário

O fato imponível não pressupõe o imediato pagamento do tributo previsto na hipótese de incidência, muito embora, dele surja a obrigação tributária.

De fato, em alguns casos, para o tributo tornar-se exigível é necessário realizar um específico ato jurídico, realizado pela administração fiscal formalizado num escrito formal, que, conforme Amaro, almeja dar “[...] ciência ao sujeito passivo, a fim de que este fique adstrito a, no

⁹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de Direito Tributário**, 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 350.

⁹¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27ª ed.. São Paulo: Malheiros.2006. p. 141.

prazo assinalado (no próprio documento ou na lei), satisfazer o direito do credor, sob pena de serem desencadeados os procedimentos tendentes à cobrança via constrição judicial”⁹².

Em regra, não é necessário que preexista apuração do fisco do *quantum* devido para que o contribuinte tenha que pagar o tributo. Nesses casos, diante do acontecimento do fato imponible, ao devedor da obrigação tributária cabe o dever de apurar o valor do tributo devido e recolhê-lo dentro do prazo estabelecido em lei. No entanto, mesmo nessas situações, o pagamento realizado pelo contribuinte estará sujeito a ulterior homologação da administração tributária.

Assim, se o sujeito passivo não cumprir com o seu dever de pagamento, ou recolher imposto a menor do efetivamente devido, será compelido a adimplir com a sua obrigação perante o fisco após o lançamento tributário, com incidência de multas.

Os demais casos em que será necessária a prévia apuração do crédito pela autoridade administrativa para tornar a obrigação tributária exigível serão expressamente estabelecidos pela legislação.

O conceito de lançamento está disposto no capítulo II, intitulado de “Constituição do Crédito Tributário”, art. 142 do CTN, que o qualifica como 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”⁹³.

A análise literal do art. 142, bem como a análise sistemática do Código Tributário Nacional, no qual o lançamento tributário restou inserido no capítulo que trata da “*constituição do crédito tributário*” conduz a interpretação de que o lançamento origina o crédito tributário, possuindo, dessa maneira, efeitos constitutivos. Em outras passagens do CTN, contudo, foram atribuídos ao lançamento efeitos declaratórios, como pode ser observado nos arts. 143 e 144. Em razão disso, a doutrina esforçou-se em buscar uma definição acerca da natureza jurídica do lançamento.

⁹² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 333.

⁹³ BRASIL. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada de Código Tributário Nacional. Org. Roque Antônio Carraza. 8.ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

Ato constitutivo, conforme o art. 81 da Lei 3.071/16*, é todo ato lícito que tem por fim imediato adquirir, modificar ou extinguir direito. Nesse turno, A teoria da eficácia constitutiva do lançamento, propugnada pelos doutrinadores Allorio e Berliri (*apud* XAVIER)⁹⁴, no direito italiano, defendem a noção de “*accertamento costitutivo*”.

Allorio (*apud* XAVIER) formulou a teoria do ato de imposição:

Allorio começa por combater a doutrina tradicional, quando esta afirma que o lançamento tem eficácia declarativa da dívida tributária, funcionando simplesmente como condição necessária (embora nem sempre suficiente) da sua exigibilidade. Com efeito, para o referido autor, esta doutrina, ao admitir que o lançamento determina a exigibilidade da dívida tributária, está implicitamente a reconhecer-lhe efeitos jurídicos e, conseqüentemente, uma eficácia constitutiva, pois “se não são constitutivos os atos que produzem efeitos jurídicos, que atos podem ser chamados daquele modo?”. Nem se diga, prossegue Allorio, que a existência da obrigação, antes do lançamento, é um estado jurídico que permanece inalterado, inobstante se verificar posteriormente a produção de um efeito jurídico – a exigibilidade – que com aquele se relacionará. Porque ou esta exigibilidade é um fenômeno jurídico, e neste caso a sua verificação não pode deixar inalterado o estado de direito, ou não é um fenômeno jurídico e, neste caso, não releva para a análise da eficácia do lançamento.⁹⁵

O cerne do pensamento de Allorio está na inexistência de qualquer vínculo obrigacional antes do lançamento. O pagamento antecipado do tributo, conforme essa teoria, manifesta apenas a intenção do devedor de liberar-se legitimamente de sua dívida antes de constituída. Consoante Xavier, o autor italiano considera que a obrigação “pressupõe um direito atual de garantia do credor sobre o patrimônio do devedor e a correlativa responsabilidade e sujeição” e complementa: “[...] quem perfilhe tal entendimento não pode descortinar uma obrigação ali onde nem o credor pode exigir, nem o devedor pode pagar”⁹⁶.

Xavier também apresenta o pensamento de Berliri, o qual, tal como Allorio, considera que:

Antes, pois, que o crédito se torne exigível, pela verificação do fato que condiciona este efeito, a relação obrigacional não existe, produzindo-se tão só efeitos jurídicos preliminares, cujo fim se traduz numa proteção antecipada do futuro direito do credor e cuja intensidade depende da maior ou menor certeza quanto à verificação do fato de que a exigibilidade resulta.⁹⁷

* A Lei 3.071/16 foi revogada pelo Novo Código Civil, Lei n. 10.406/02. Não há, no novo Código Civil, artigo com objeto correspondente ao 81.

⁹⁴ XAVIER, Alberto. **Do Lançamento no Direito Tributário**. 3.ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 305.

⁹⁵ *Ibidem*. p.308.

⁹⁶ *Ibidem*. p. 309.

⁹⁷ *Ibidem*. p. 311.

Na doutrina brasileira temos como advogado da tese constitutivista, José Souto Maior Borges, para o qual do fato jurídico tributário surge a obrigação de caráter geral e abstrato, mas apenas o lançamento converte à obrigação individual e concreta:

A conduta existencial e concreta só interessa ao direito no momento da aplicação da norma ao fato, seja este ato de aplicação autônomo (contratual) ou heterônomo (subsunção do fato à Lei, p. ex.). Mas essa é uma função que incumbe aos órgãos competentes da comunidade jurídica.

Quando a ciência jurídica explica o ato de aplicação do direito, ainda assim descreve, em abstrato, a conduta subsumida à norma, e não em concreto. Não poderia ser a conduta concreta o conteúdo nem de uma proposição prescritiva (norma jurídica), nem, muito menos, de uma proposição descritiva (metalinguagem doutrinária).⁹⁸

Outros doutrinadores, contudo, entendem que não é o lançamento que tem o condão de constituir o crédito tributário, e sim, a própria realização do fato imponible. Nesse sentido, aduz Amaro: “[...] é óbvio que isso não pode permitir a afirmação de que, a mera obrigação tributária (nascida com a ocorrência do fato gerador), não haja crédito e correspondente débito, sem o que de obrigação não haveria sequer a silhueta⁹⁹”.

Para a corrente de pensamento que considera o efeito apenas declaratório do lançamento, o crédito tributário ainda passível de lançamento existe, porém não está líquido e certo para ser executado. Carvalho deixa claro que a existência do crédito tributário não está correlacionada com a sua exequibilidade:

Nasce o crédito tributário no exato instante em que irrompe o laço obrigacional, isto é, ao acontecer, no mundo físico exterior, aquele fato hipoteticamente descrito no suposto normativo. Instaurada a obrigação, dentro dela estará, inexoravelmente, o crédito, numa relação de absoluta inerência. É certo que nem sempre surge em estado de liquidez, apto para ser exercido, pronto para ser postulado. Vezes sem conta, vem à luz indeterminado, ilíquido, fazendo-se necessário um problemático processo de apuração, em que as partes divergem e sobre ele discutem. Isso nada tem que ver com a sua existência jurídica¹⁰⁰.

Coêlho utiliza o princípio da legalidade para justificar a impossibilidade de acreditar-se no efeito constitutivo do lançamento tributário:

Acham alguns juristas – e não são leguleios – que o lançamento tributário é que cria ou institui o crédito tributário. A nós soa estranha uma tal assertiva, porque o lançamento é ato administrativo, e a Constituição diz que ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa a não ser em virtude da Lei (ato legislativo). O lançamento aplica a

⁹⁸ BORGES, José Souto Maior. **Obrigação Tributária. Uma introdução metodológica**. 2.^a ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 142.

⁹⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 339.

¹⁰⁰ CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de Direito Tributário**, 16.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 351.

lei, não é a lei, não podendo, pois, criar o crédito a ser pago pelos sujeitos passivos da obrigação¹⁰¹.

O Código Tributário Nacional, por sua vez, não soluciona o impasse travado pelas teorias que consideram o efeito declaratório e as que admitem o efeito constitutivo do lançamento, pois ora dá nítidos traços que confirmam a primeira teoria, como pode ser observado no § 1.º do art. 113 e arts. 114 e 144 do CTN¹⁰², e ora atribui ao lançamento a função de constituir o crédito tributário, conforme anuncia o segundo pensamento.

Xavier tenta solucionar o impasse anunciando “[...] que não há qualquer incompatibilidade entre os citados preceitos, pois enquanto os artigos 113 e 114 se referem à relação tributária material subjacente (a obrigação tributária), o artigo 142 se reporta à relação tributária abstrata titulada pelo lançamento (o crédito tributário)”¹⁰³.

No mesmo sentido, aduz Machado¹⁰⁴ que o lançamento tributário representa um terceiro estágio da dinâmica da relação obrigacional tributária: a constituição do crédito tributário. O autor defende que o lançamento é constitutivo do crédito tributário, e apenas declaratório da obrigação correspondente.

Da mesma forma, causa controvérsias no meio doutrinário, a expressão “procedimento administrativo” contida no art. 142 do CTN, isto porque, o lançamento constitui-se, em verdade, um ato jurídico administrativo.

Procedimento é uma combinação de atos e termos realizados dentro de um certo contexto. O lançamento, contudo, não passa de um ato administrativo, que, por vezes, pode ser precedido de alguns procedimentos preparatórios, os quais não fazem parte da essência do ato.

Carvalho, em estudo acerca da natureza jurídica do lançamento, conclui:

É insustentável a tese do lançamento como procedimento administrativo, lamentando-se que o legislador do Código haja inserido esse conceito no dispositivo do art. 142,

¹⁰¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7.ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 769.

¹⁰² Art. 113, [...] § 1.º - A obrigação principal 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. [...] Art. 114 - Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. [...] Art. 144 - O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. *In: BRASIL*. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada de Código Tributário Nacional. Org. Roque Antônio Carraza. 8.ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

¹⁰³ XAVIER, Alberto. **Do Lançamento no Direito Tributário**. 3.ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 380.

¹⁰⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27ª ed.. São Paulo: Malheiros.2006. p.192.

agravando a incoerência com permitir que o agente público possa vir a propor a aplicação de penalidades, nas hipóteses de descumprimento das obrigações tributárias¹⁰⁵.

A incorporação do ato jurídico administrativo ao conceito de lançamento facilita a compreensão acerca dos pressupostos formais para a constituição do mesmo, quais sejam: competência, conteúdo, forma, motivo e finalidade. A ausência de qualquer um desses elementos causará a invalidade do lançamento tributário.

Ao ato administrativo pertencem, ainda, alguns atributos: presunção de legitimidade, imperatividade, exigibilidade e executoriedade.

A exigibilidade é evidente. Para tornar-se eficaz, o lançamento tributário necessita de prévia notificação dirigida ao contribuinte, por intimação pessoal, a fim de dar-lhe conhecimento da celebração do ato de lançamento e dos termos da exigibilidade do crédito. Nesse momento, o lançamento passará a ser exigível, de modo que, se não satisfeito o crédito tributário, ficará o sujeito passivo obrigado ao pagamento de penalidades.

Além disso, a partir da notificação, impera sobre o lançamento a presunção de legitimidade *juris tantum*, devendo o contribuinte provar a ilegalidade do lançamento ou da notificação através de defesa administrativa ou de processo judicial.

Nesse sentido, discorre Calmon:

É direito do contribuinte discutir o lançamento e o crédito, o seu *quantum* e outros aspectos a ele ligados. É dever do Estado não apenas acudir aos reclamos do administrado, como também aproveitar os dizeres do artigo para autocontrolar-se. O Estado deve exercer o controle da legalidade e da constitucionalidade de seus próprios atos, direitos e pretensões. Como o lançamento, nos casos em que se aproposita, é ato de aplicação da lei aos casos concretos, não é difícil supor que erros e demasias venham a ocorrer. Até porque o Código vinca o dogma de que o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa¹⁰⁶.

O autor apresenta reflexão interessante acerca do dever do Estado de auto-controlar-se. De fato, além do controle realizado pelo contribuinte, a administração também tem o dever de, diante de um vício de legalidade, anular seus próprios atos, consoante disposição do art. 53 da Lei

¹⁰⁵ CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de Direito Tributário**, 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 359.

¹⁰⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7.ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 772.

9.784/99¹⁰⁷, mesmo que o sujeito passivo tenha deixado transcorrer o prazo para ingressar com processo administrativo.

O art. 140 do CTN faz ressalva a uma situação que é lógica: “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 origem¹⁰⁸”. De fato, sendo o lançamento um ato que confere liquidez ao crédito tributário já existente, a invalidade daquele não terá o condão de anular a obrigação que lhe deu origem.

Carvalho assinala que, embora presentes os requisitos da executoriedade e presunção de legitimidade, como apontado anteriormente, não se pode afirmar a existência dos outros dois atributos: imperatividade e executoriedade. Quanto a imperatividade, justifica que o lançamento é o instrumento de aplicação da lei ao caso concreto, sendo, portanto, impossível que o poder público inclua no lançamento obrigações que não estejam previamente estipuladas nas hipóteses de incidência:

De fato, a imperatividade antessupõe a possível iniciativa do Poder Público de editar provimentos que, interferindo na esfera jurídica do particular, constituam obrigações, de modo unilateral. E não se pode sustentar, sob pretexto algum, que o ato de lançamento traga essa virtude. Já vimos que não é a manifestação de vontade nele contida que faz nascer a obrigação tributária, e sim o acontecimento do mundo físico exterior, na estrita conformidade da previsão normativa. O ato administrativo, na hipótese é mero expediente de aplicação da lei ao caso concreto¹⁰⁹.

Em atenção ao atributo da executoriedade, o autor discorre que embora o crédito tributário seja exigível, a administração não tem a faculdade de constranger o patrimônio do devedor sem acionar o juízo através de execução fiscal*, relata:

Por atos penetrados desse caráter a administração não apenas exige, mas tem poderes de obrigar materialmente o administrado, fazendo-o cumprir a prestação. E o lançamento dista de ser um ato dotado dessa qualidade constrangedora. Não paga a dívida, em

¹⁰⁷ Art. 53: A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos. *In*: BRASIL. Lei Ordinária n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>.

¹⁰⁸ BRASIL. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada de Código Tributário Nacional. Org. Roque Antônio Carraza. 8.ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

¹⁰⁹ CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de Direito Tributário**, 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 378.

* Tramita perante o Senado Federal, gerando crescente discussão entre os tributaristas e os vários setores da administração tributária, o Projeto de Lei n.º 10, de 2005, de iniciativa do ilustre Senador Pedro Simon, que pretende instituir a penhora administrativa. Feita a penhora pela autoridade fiscal, o devedor apresentaria embargos perante o juiz competente. O projeto está centrado, como demonstra a justificação, na natureza jurídica de ato administrativo atribuída a penhora de bens do devedor. Importa, pois, discutir os traços caracterizadores do ato administrativo e do ato jurisdicional, enquadrando a penhora numa das alternativas tratadas.

tempo hábil, a autoridade administrativa aplicará a sanção que a lei prevê. Todavia, vencido o prazo para o pagamento do tributo, agora acrescido de multa, não terá outro recurso o Poder Público senão bater às portas do judiciário, para lá deduzir sua pretensão impositiva. É-lhe negado, terminantemente, invadir a esfera patrimonial do súdito, sacando os valores que reclama como seus¹¹⁰.

Em suma, lançamento tributário é o ato jurídico administrativo mediante o qual a autoridade administrativa tributária declara o acontecimento do fato jurídico tributário, identifica o sujeito passivo da obrigação correspondente, determina a base de cálculo e a alíquota aplicável, proporcionando exigibilidade ao crédito tributário.

2.3.1 Classificações Legais do Lançamento

O Código Tributário Brasileiro classificou o lançamento tributário conforme o grau de colaboração do contribuinte no procedimento administrativo de fiscalização e apuração do tributo.

Convencionou-se denominar *lançamento direto* ou *ex officio*^{*} às situações em que, ou por disposição legal, ou por descumprimento do dever de cooperação do contribuinte, a autoridade fiscal deve tomar a iniciativa da prática do lançamento.

Há casos, contudo, que o contribuinte atua junto com a administração fiscal para apuração do tributo. São as situações em que cabe ao contribuinte declarar ao Fisco toda a matéria de fato relevante para acertar e liquidar o tributo devido. Com a confissão feita pelo devedor das

¹¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de Direito Tributário**, 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 378.

* Art. 149: O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I - quando a lei assim o determine; II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade; IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial. *In: BRASIL. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada de Código Tributário Nacional. Org. Roque Antônio Carraza. 8.ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.*

circunstâncias em que ocorreu o fato típico legal, cabe ao Fisco a fazer a valoração jurídica destes fatos e determinar o montante devido, tornando-o, finalmente, líquido e certo. A essa modalidade chama-se lançamento *misto* ou *por declaração* *.

O Código Tributário Nacional prevê, por fim, na forma descrita no seu art. 150, o *lançamento por homologação*. Refere-se às situações em que o contribuinte realiza a apuração do tributo e paga-os, sem qualquer interferência da administração fiscal. Nesse caso, a autoridade administrativa realizará apenas o exame *a posteriori* ao pagamento, sendo que, se constatar a existência de incompletude, realizará o *lançamento ex officio*. Essa última modalidade de lançamento será detalhada no tópico a seguir.

Assim, conforme o CTN, o lançamento tributário pode ser classificado de três maneiras, conforme o grau de colaboração do contribuinte para a celebração do ato, são elas: 1) lançamento direto ou *ex officio*; 2) lançamento misto ou por declaração; 3) lançamento por homologação.

Carvalho critica essa classificação apontando que tais modalidades não passam de momentos preparatórios ao ato jurídico de lançamento:

As modalidades de lançamentos estipuladas no Código Tributário Nacional, revelam, no fundo, singularidades procedimentais e, vimos de ver, o procedimento não é da essência do lançamento. É inteiramente possível haver lançamento sem qualquer procedimento que o anteceda, assim entendido o conjunto orgânico de atos jurídicos e materiais, unificados para expressar as finalidades do lançamento. Desde que a autoridade lançadora tenha em mãos todos os dados relativos à ocorrência do fato jurídico tributário e à identificação do sujeito passivo, haverá condições suficientes para celebrar o ato jurídico administrativo de lançamento, independentemente de quaisquer outras providenciais suplementares. Além disso mesmo nas conjunturas em que se desenvolve um procedimento, com o escopo de formalizar o crédito tributário, o lançamento será o derradeiro ato de série, com peculiaridades intrínsecas que o individualizam, razão pela qual as três espécies de que trata o Código são, na verdade, espécie de procedimento e não de lançamento ¹¹¹.

De fato, não parece ser coerente a classificação do lançamento levando-se em consideração os atos de colaboração do contribuinte porque, conforme relata o art. 142 do CTN, “Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo

* Art. 147: 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. *In: BRASIL*. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada de Código Tributário Nacional. Org. Roque Antônio Carraza. 8.ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

¹¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso de Direito Tributário*, 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 388-389.

lançamento¹¹²”. Essa colaboração do contribuinte à tarefa de lançamento exclusiva do fisco constitui-se, em verdade, uma obrigação tributária acessória.

2.3.2. Lançamento por homologação e o “autolancamento”

De acordo com Xavier, “[...] uma das questões essenciais para a construção jurídica do lançamento reside em saber se é indispensável, na dinâmica da obrigação tributária, a existência de um ato jurídico autônomo de aplicação da norma material¹¹³”.

Preocupa-se o autor com aquelas situações em que a lei não prevê a necessidade de um prévio lançamento pela autoridade fiscal para que o tributo seja exigível ao contribuinte; fala-se, nesses casos, de “pagamento antecipado”.

A questão a ser solucionada é determinar se o ato do contribuinte que apura a obrigação tributária e realiza o correspondente pagamento equivaler-se-ia ao fato típico descrito no art. 142 do CTN, ou seja, ao ato da administração que, previamente ao pagamento ou em sede de controle “*a posteriori*”, aplica o direito ao caso concreto pela prática do lançamento.

Monteiro, em Portugal, e Fenech, na Espanha, citados por Xavier¹¹⁴, relatam que o ato jurídico de lançamento tributário é, nos casos em apreço, delegado ao contribuinte, fenômeno este denominado de “autolancamento”.

Xavier, contudo, prefere alinhar-se ao pensamento de Rubens Gomes de Souza acreditando que o lançamento é ato administrativo privativo da autoridade fiscal, o qual, logicamente, não pode ser delegado aos contribuintes. A apuração do tributo e o pagamento antecipado só podem ser entendidos como um elemento dentro do ato complexo, “cujo termo estaria no ato pelo qual o fisco, exercendo poderes de fiscalização, verifica *a posteriori* o pontual cumprimento da dívida, ‘homologando’ deste modo o ato do contribuinte”¹¹⁵.

¹¹² BRASIL. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada de Código Tributário Nacional. Org. Roque Antônio Carraza. 8.ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

¹¹³ XAVIER, Alberto. **Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 89.

¹¹⁴ Ibidem. p. 76.

¹¹⁵ Ibidem. p. 77.

Em regra, o fenômeno de apuração do tributo devido, antes do recolhimento, deve ser corporificado em documentos, especificados em lei, cuja inobservância no seu cumprimento é capaz de gerar sanções. São alguns desses documentos: Declarações de rendimentos, Guia de informação/apuração – GIA, Declarações sobre o imposto de renda na fonte – DIRF.

As informações contidas nesses documentos demonstrarão o processo pelo qual o contribuinte obteve o valor a recolher. Esse procedimento é realizado em observância ao preceito legal, como forma de obrigação acessória.

Aduz Xavier “[...] trata-se aí de uma atividade de registro em documentos próprios (faturas e livros), de natureza análoga à dos lançamentos na escrita dos comerciantes¹¹⁶”. E segue argüindo:

Ora, foi a inegável autonomia destas operações de registro e escrita em relação ao pagamento que levou o próprio legislador a assimilá-la à atividade da administração fiscal, usando os mesmos conceitos para as designar e para exprimir aí onde se verifica a prática de um ato de aplicação da norma material pela administração dali onde um simples particular, cumprindo um dever instrumental, registra em documentos adequados os fatos sujeitos a imposto e o tributo que lhe corresponde.

Com base nisso, percebe-se que não é possível confundir o lançamento tributário, nos moldes descritos pelo art. 142 do CTN, com o dever instrumental do contribuinte de informar ao fisco, através de documentos especificados em lei, a apuração que resultou no imposto pago de forma antecipada ao fisco.

O § 1.º do art. 150 do CTN dispõe: “O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento¹¹⁷”.

O artigo supra indicado indica a existência de uma modalidade de lançamento, já apontada no tópico anterior, qual seja: o lançamento por homologação.

Essa modalidade de lançamento, conforme explica Harada, surge quando o sujeito passivo antecipa o pagamento do tributo sem o prévio exame do fisco e perfectibiliza-se no momento em que a autoridade administrativa toma conhecimento do pagamento realizado pelo contribuinte e o

¹¹⁶ XAVIER, Alberto. **Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.. p. 83.

¹¹⁷ BRASIL. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada de Código Tributário Nacional. Org. Roque Antônio Carraza. 8.ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

homologa. Assim, o lançamento por homologação constitui o crédito tributário e reconhece a sua extinção, de acordo com o § 1.º do art. 150 do CTN¹¹⁸.

Se o pagamento antecipado for insuficiente para a quitação da obrigação tributária, a autoridade fiscal terá que realizar o lançamento de ofício para cobrar eventual diferença.

Harada relata que, de acordo com o art. 150, §4.º do CTN¹¹⁹, o prazo para a administração pública realizar o lançamento por homologação é de 5 anos; decorrido esse tempo, ocorre a decadência do direito de revisão por parte da autoridade administrativa, considerando-se tacitamente homologado o lançamento e operando-se a extinção definitiva do crédito tributário representado pelo pagamento antecipado realizado pelo sujeito passivo.

O lançamento por homologação, contudo, é alvo de muitas críticas pelos doutrinadores. Calmon questiona a necessidade de “antecipação de pagamento” quando o crédito tributário ainda não é exigível, pois que ainda não realizado o lançamento:

Em todas as hipóteses em que o contribuinte paga sem prévio exame da autoridade administrativa, o pagamento nada extingue. O que se vê é o comodismo da Fazenda Pública a incumbir o contribuinte do processo de “liquidação” do tributo, obrigando-o, sob todos os riscos e penas, a calcular o montante do crédito, conforme prescreve a lei genérica, impessoal e obrigatória. Cabe ao contribuinte substituir a Administração na tarefa de aplicar *ex officio* a lei ao caso concreto. No Direito Privado, as obrigações pecuniárias extinguem-se com o pagamento. No Direito Público Tributário, tal não ocorre, pela introdução de uma suposta *condição resolutória*. Ora, as condições aderem aos negócios jurídicos (bilaterais). Pagamento não é negócio jurídico, mas ato jurídico simples e necessitado. Ainda quando se quisesse aludir a uma condição legal, esta teria que traduzir evento futuro e incerto, justamente o contrário do que predica o CTN ao dogmatizar o lançamento tributário como ato absolutamente necessário, previsível, certo, vinculado e obrigatório¹²⁰.

Outro ponto discutido pelo autor foi a impropriedade conferida ao ato de homologação que, no silêncio, será efetivado de forma tácita no decurso de 5 anos. Nesse sentido, discorre que:

Foi tudo armado para satisfazer a tese de que, nesse caso, o silêncio é ato confirmatório do afazer do contribuinte (lançamento por omissão, com efeito confirmatório). O que ocorre é simples. O pagamento feito pelo contribuinte só se torna eficaz cinco anos após sua realização (durante esse tempo, a Fazenda Pública, gostosamente, tem o

¹¹⁸ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 17 ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 481.

¹¹⁹ Art. 150, § 4º: Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. *In*: BRASIL. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada de Código Tributário Nacional. Org. Roque Antônio Carraza. 8.ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

¹²⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7.ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 795.

contribuinte à sua mercê). Passado esse tempo, preclui o poder-dever da Fazenda de rever o pagamento feito pelo contribuinte, e, em consequência, decai o seu direito ao crédito remanescente, caso exista¹²¹.

Amaro, em contrariedade à figura do lançamento por homologação, aponta três impropriedades existentes no art. 150, § 1.º do CTN. A primeira incongruência está na alusão à extinção de crédito, já que, conforme o art. 142 do CTN, o crédito tributário somente é constituído pelo lançamento: “[...] No caso, embora ainda não ‘constituído’, o crédito já se extingue; e, quando for nascer (com o lançamento), será natimorto¹²²”.

A segunda impropriedade apontada é a expressão ‘sob condição resolutória da ulterior homologação’: “[...] Ora, os sinais aí estão trocados. Ou se deveria prever, como condição resolutória, a negativa de homologação (de tal sorte que implementada essa negativa, a extinção restaria resolvida) ou teria de definir-se, como condição suspensiva, a homologação¹²³”.

Por último, atesta que a expressão “homologação do lançamento” é inadequada já que, de fato, nenhum lançamento existe antes da homologação. Xavier relata que a aludida expressão, existente nos §§ 1.º e 4.º do art. 150, contradiz ao *caput* do art. 150, “[...] em que a homologação é referida ao pagamento, que não ao lançamento; e do mesmo passo, acabou por reconhecer um lançamento, praticado por particular, homologável pelo fisco, o que contraria a noção do art. 142¹²⁴”.

Nessa senda, Xavier conclui que:

O pagamento efetuado pelo contribuinte não é condicional: o que pode ocorrer é que, num controle ‘*a posteriori*’, ele seja reconhecido como *correto* (caso em que há homologação expressa com efeito de quitação), *insuficiente* (caso em que há lugar a um lançamento de ofício) ou *excessivo* (caso em que há lugar a uma restituição). Não pode, pois, confundir-se condicionalidade do pagamento com o fato de a quitação do cumprimento integral só ocorrer ou por declaração expressa do credor ou pelo decurso de prazo decadencial¹²⁵.

Por meio dos referidos apontamentos, o autor desmistifica a modalidade de lançamento por homologação, pois ele nada exige, apenas reconhece e dá quitação ao crédito tributário

¹²¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7.ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 796.

¹²² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 366.

¹²³ *Ibidem*. p. 366.

¹²⁴ XAVIER, Alberto. **Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 88.

¹²⁵ *Ibidem*. p. 89.

declarado pelo contribuinte. Sacha concorda com os ensinamentos de Xavier e justifica que por essa razão “[...] as liminares suspendem a exigibilidade do crédito nos impostos sujeitos a lançamento por homologação sem que este exista” e conclui: “[...] a exigibilidade do crédito está na lei, não no ato jurídico do lançamento por homologação (totalmente desnecessário, visto que a Fazenda dispõe de cinco anos para verificar se o crédito foi integralmente pago e para expedir tantos lançamentos quantos sejam necessários)¹²⁶”.

2.4 Repetição do indébito tributário no lançamento por homologação – prazo prescricional

Foi relatada a maneira como surge a obrigação tributária, o respectivo crédito tributário, a forma pela qual o crédito é constituído e os casos de pagamento antecipado. Como o foco do presente trabalho são as situações que o pagamento é exigido antes da apuração realizada pela autoridade fiscal, é imperioso adentrar ao estudo acerca da repetição do indébito tributário.

É certo que a ação de repetição de indébito tributário é extensível a qualquer restituição de tributo, seja ele pago antecipadamente ou após o lançamento tributário. A maior incidência, contudo, ocorre nos tributos pagos antecipadamente, eis que, nessa modalidade, o contribuinte tem poucas chances de questionar a incidência do tributo, antes de realizar o pagamento. Nos tributos sujeitos ao lançamento prévio, por outro lado, o contribuinte tem a faculdade de impugnar, suspendendo a exigência do crédito tributário até que o processo administrativo seja definitivamente julgado.

Vale deixar acertado, porém, que, mesmo nos casos em que se exige o pagamento antecipado, o contribuinte pode valer-se de mecanismos como a consulta, ou Mandado de Segurança para questionar a incidência antes do pagamento.

De acordo com o art. 165 do CTN¹²⁷, o sujeito passivo que pagou indevidamente um tributo tem direito à restituição. Nesse sentido, é importante realçar que, ao contrário do que

¹²⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 797.

¹²⁷ Art. 165: O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4 do artigo 162 (do CTN). *In*: BRASIL. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada de Código Tributário Nacional. Org. Roque Antônio Carraza. 8.^a ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

acontece no direito civil, o contribuinte não necessita comprovar que o pagamento voluntário foi realizado por erro¹²⁸, pois, no direito tributário, o pagamento não decorre da vontade das partes, e sim da lei.

Existem discussões doutrinárias que julgam inadequados os termos “restituição do tributo” ou “repetição de indébito tributário”. Soares explica que “[...] tributo devido não é restituível; o que se restitui é uma quantia oferecida ao erário rotulada incorretamente como tributo, mas que não atende aos pressupostos formais e materiais desta exação”¹²⁹.

O mesmo autor conclui:

[...] os preceitos do CTN concernentes à repetição de indébito revelam natureza financeira, porque têm como finalidade básica o retorno de valores ao patrimônio dos contribuintes. Esta relação jurídica estabelece-se de forma inversa à relação tributária, eis que no pólo passivo situa-se o Poder Público¹³⁰.

Amaro sustenta que a expressão “repetição de indébito” constitui um rótulo falso atribuído a uma situação já assegurada pelo direito, que é a vedação ao enriquecimento sem causa. O autor explica que:

Com efeito, na restituição (ou repetição) do indébito tributário, não se cuida de tributo, mas de valores recolhidos (indevidamente) a esse título. Alguém (o *solvens*), falsamente posicionado como sujeito passivo, paga um valor (sob o rótulo de tributo) a outrem (o *accipiens*), falsamente rotulado de sujeito ativo. Se inexistia obrigação tributária, de igual modo não havia nem sujeito ativo, nem sujeito passivo, nem tributo devido. Porém, a disciplina da matéria fala em “sujeito passivo”(como titular do direito à restituição), em “tributo”, em “crédito tributário”etc., reportando-se, como dissemos, ao rótulo falso e não ao conteúdo¹³¹.

A contagem do prazo prescricional para a repetição do indébito tributário nos casos de lançamento por homologação deve observar os arts. 165, I, 168, I, 150, § 4.º e 173, I, todos do CTN:

Art. 165 - O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4 do artigo 162, nos seguintes casos: **I** - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

¹²⁸ Art. 877: Àquele que voluntariamente pagou o indevido incumbe a prova de tê-lo feito por erro. *In*: BRASIL. Lei Ordinária n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: www.planalto.gov.br.

¹²⁹ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 309.

¹³⁰ *Ibidem*. p. 309

¹³¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 419.

Art. 168 - O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados: **I** - nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;

Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. § 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: **I** - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; [...] ¹³²

Sendo assim, o prazo para pleitear a restituição do tributo pago indevidamente se dá em até cinco anos da extinção definitiva do crédito tributário, ou, no caso de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial, conforme .

As causas de extinção estão arroladas no art. 156 do CTN¹³³. Dentre elas, temos como formas de extinção do crédito tributário o pagamento, inciso I, e o pagamento antecipado e a homologação do lançamento, nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1.º e 4.º, inciso IV.

Quanto ao pagamento, Machado considera que:

Relevante é notar que o pagamento nem sempre extingue o crédito tributário. Se o pagamento é de tributo lançado, evidentemente esse pagamento extingue o crédito tributário. Em se tratando, porém, de pagamento antecipado, que ocorre nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o que extingue o crédito tributário não é o pagamento, mas a homologação¹³⁴.

Dessa forma, conforme o autor, o pagamento só será capaz de extinguir o crédito tributário quando for precedido de um ato de lançamento tributário. Caso contrário, realizado o pagamento, a extinção do crédito ficará pendente do posterior lançamento por homologação que poderá ser expresso ou tácito.

¹³² BRASIL. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada de Código Tributário Nacional. Org. Roque Antônio Carraza. 8.ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

¹³³ CTN - Art. 156 - Extinguem o crédito tributário: I - o pagamento; II - a compensação; III - a transação; IV - a remissão; V - a prescrição e a decadência; VI - a conversão de depósito em renda; VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no Art. 150 e seus parágrafos § 1 e § 4; VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2 do artigo 164; IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; X - a decisão judicial passada em julgado; XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. *In*: BRASIL. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada de Código Tributário Nacional. Org. Roque Antônio Carraza. 8.ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

¹³⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27ª ed.. São Paulo: Malheiros.2006. p. 220.

Coêlho vai ao encontro de Machado e explica que a extinção do crédito tributário só ocorre “[...] quando a Fazenda expressamente se dá por quitada, o que quase nunca ocorre, ou quando se perfazem a **decadência do direito de crédito** ou a **prescrição da ação de cobrança (grifo do autor)**”¹³⁵.

A opinião de Brito e Coêlho conflui para a conclusão de que, no caso de lançamento por homologação, o pagamento só extinguirá o crédito tributário após a sua constituição através do ato de lançamento.

Diante disso, o pagamento deve ser analisado sob duas condições: a primeira, na qual o pagamento foi precedido de um lançamento, ocorrerá a extinção do crédito tributário; a segunda, quando o pagamento é realizado antecipadamente, a extinção do correspondente crédito tributário ficará suspensa até a resolução ulterior do ato de lançamento.

A questão foi levada aos tribunais e o Superior Tribunal de Justiça, com base no art. 150, §§1.º e 4.º do CTN, definiu que a extinção do crédito tributário só ocorreria com o posterior lançamento tributário, a partir do qual iniciaria a transcorrer o prazo prescricional de cinco anos.

A Fazenda Pública, contudo, não tem o hábito de homologar expressamente, o que forçou o Judiciário a convencionar que após os cinco anos do pagamento antecipado se dá o lançamento tácito.

Sendo assim, quando do julgamento da restituição do empréstimo compulsório sobre combustíveis, com fundamento em Declaração de Inconstitucionalidade por decisão plenária do Supremo Tribunal Federal, o Superior Tribunal de Justiça definiu que a extinção do crédito tributário no caso de pagamento antecipado só ocorre após o lançamento por homologação.

Xavier explica que:

O Superior Tribunal de Justiça extraiu da interpretação combinada destes preceitos a seguinte conclusão: se o crédito tributário só se encontra *definitivamente extinto* ao fim de cinco anos contados do fato gerador, esta é a *data da extinção* a que se refere o artigo 168, a qual deverá funcionar como *dies a quo* do novo prazo de cinco anos que, assim, se adiciona ao primeiro.¹³⁶

¹³⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7.ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 826.

¹³⁶ XAVIER, Alberto. **Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 105.

Surgiu, dessa forma, a tese dos “cinco mais cinco”. Para os casos de pagamento antecipado em que não ocorra a homologação expressa do crédito tributário, ou seja, o contribuinte possui o prazo decenal para pleitear a restituição do tributo pago indevidamente. Eis a ementa da decisão do STJ:

TRIBUTÁRIO. EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO SOBRE CONSUMO DE COMBUSTÍVEIS. DECRETO-LEI N. 2288, DE 23-7-86, ART. 10. REPETIÇÃO DO INDÉBITO. DIREITO A RESTITUIÇÃO. MÉDIA DE CONSUMO. DECADÊNCIA. PRESCRIÇÃO. CONTAGEM DO PRAZO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

I- DECLARADO INCONSTITUCIONAL O ART. 10 DO DECRETO-LEI N. 2288, DE 1986, PELO EXCELSO PRETÓRIO, NÃO LHE NEGA VIGÊNCIA O ACÓRDÃO QUE DEIXA DE APLICÁ-LO.

II- AO DETERMINAR QUE A RESTITUIÇÃO SE FAÇA PELA MÉDIA DO CONSUMO, CRITÉRIO ESTABELECIDO PELO PAR-1. DO ART. 6. DO DECRETO-LEI N. 2288, DE 1986, O ARESTO RECORRIDO, ANTES DE NEGAR VIGÊNCIA AO ART. 165, I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, DECIDIU DE ACORDO COM O SEU ESPÍRITO, IMPEDINDO QUE O ESTADO SE LOCUPLETE, INDEVIDAMENTE, A CUSTA DO CONTRIBUINTE. DISSÍDIO PRETORIANO CONFIGURADO, NO TÓPICO.

III- O TRIBUTO, A QUE SE DENOMINOU EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO, ESTÁ SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, NÃO SE PODENDO FALAR ANTES DESTA EM CRÉDITO TRIBUTÁRIO E PAGAMENTO QUE O EXTINGUE. NÃO TENDO OCORRIDO A HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA, O DIREITO DE PLEITEAR A RESTITUIÇÃO SO OCORRERÁ APÓS O TRANSCURSO DO PRAZO DE CINCO ANOS, CONTADOS DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, ACRESCIDO DE MAIS CINCO ANOS, CONTADOS DAQUELA DATA EM QUE SE DEU A HOMOLOGAÇÃO TÁCITA, ISTO É, EM 1996, QUANTO AOS FATOS IMPOSITIVOS MAIS REMOTOS.

IV- MESMO QUE SE CONTE O PRAZO PARA A AÇÃO DE RESTITUIÇÃO A PARTIR DA DECISÃO PLENÁRIA DO SUPREMO, QUE DECLAROU A INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 10 DO DECRETO-LEI N. 2288, DE 1986, O TRANSCURSO DO PRAZO QUINQUENAL SO OCORRERÁ EM FINS DE 1995.

V- ADMITIDA A DEVOLUÇÃO PELAS MÉDIAS, HÁ DE SE CONSIDERAR, PARA FINS DE CÁLCULO DA CORREÇÃO MONETARIA, AS QUANTIAS E MESES FIXADOS NAS SUCESSIVAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, FIXANDO OS CRITÉRIOS DE RESGATE DA EXAÇÃO. APLICAÇÃO DA SÚMULA N. 46 - TFR.

VI- RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO, MAS DESPROVIDO. (grifos nossos)¹³⁷.

Dito entendimento manteve-se incólume no Tribunal Superior por mais de 10 anos até que o legislador, transparecendo nítida influência política do Poder Executivo, editou a Lei Complementar n.º 118, em fevereiro de 2005, interpretando o art. 168, inciso I do CTN de forma a reduzir o prazo prescricional da ação de repetição de indébito, considerando, para tal fim, como data da extinção do crédito, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a data do

¹³⁷ REsp 44221 / PR, Ministro ANTÔNIO DE PÁDUA RIBEIRO, segunda turma do Superior Tribunal de Justiça, DJ 23.05.1994 p. 12595, RSTJ vol. 59, p. 405. Sítio de Internet: www.stj.gov.br.

pagamento antecipado, independentemente da homologação, expressa ou tácita, da Fazenda competente.

A Lei Complementar n.º 118, de 09 de fevereiro de 2005, foi elaborada com o propósito de adequar o Código Tributário Nacional à nova lei de falências e recuperação judicial e extrajudicial da empresa (lei n.º 11.101/2005). O Poder Executivo, contudo, incorporou ao projeto de lei os arts. 3.º e 4.º com claro objetivo de alterar a orientação já sedimentada nos tribunais relacionada ao prazo prescricional para a repetição do indébito tributário.

Dispõem os artigos:

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

Art. 4º Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional¹³⁸.

Assim, o art. 3.º da LC 118/2005 derrubou o entendimento jurisprudencial, reduzindo o prazo prescricional para cinco anos a contar do pagamento antecipado. O art. 4.º, por sua vez, foi editado para viabilizar a invocação desse novo prazo nas ações que estivessem em curso no momento da edição da lei.

A validade e os efeitos dos artigos 3.º e 4.º da LC n.º 118/2005 são alvos de grande debate jurisprudencial e doutrinário, os quais serão analisados no capítulo que segue, aliados aos apontamentos já apresentados acerca da segurança jurídica e da irretroatividade das leis.

¹³⁸ BRASIL. Lei Complementar n. 118, de 9 de fevereiro de 2005. Altera e acrescenta dispositivos à Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, e dispõe sobre a interpretação do inciso I do art. 168 da mesma Lei. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>.

3. OS EFEITOS DOS ARTS. 3.º E 4.º DA LEI COMPLEMENTAR N. 118/2005:

Feitas algumas considerações a respeito do nascimento da obrigação tributária e do seu correspondente crédito, preocupa-se, esse novo capítulo, em abordar sobre a extinção do crédito tributário com o pagamento antecipado, sob a ótica do art. 3.º da LC n.º 118/05.

Para tanto, faz-se necessário analisar a validade dessa lei, bem como a natureza jurídica do seu art. 3.º, o qual se propôs a interpretar o art. 168 do CTN. Por fim, há de se delimitar a vigência da referida lei, através da análise do art. 4.º, editado para estabelecer as disposições transitórias.

3.1 Análise formal da lei Complementar n.º 118/2005 e o Devido Processo Legal

A lei complementar n.º 118 foi publicada no dia 09 de fevereiro de 2005 (em plena quarta-feira de cinzas!) e, conforme seu art. 4.º, passou a ter vigência a partir de 09 de junho de 2005. Nessa mesma ocasião, foi editada a lei de falências n.º 11.101/2005. Inicialmente, a intenção da lei complementar n.º 118/2005 era certa: adequar a legislação tributária vigente às alterações instituídas pela Lei n.º 11.101/2005.

Ocorre que o legislador aproveitou a ressaca dos contribuintes foliões para dispor sobre algumas matérias que nada se referem à nova lei de falência. São elas: a penhora on-line na execução fiscal (art. 2.º) e a interpretação a ser dada ao art. 168, I do CTN. Esta última será foco do presente estudo.

Sobre o tema, manifestou o Ministro Castro Meira:

A discussão em torno das novas regras relativas à contagem do prazo prescricional fez-me lembrar Alfredo Augusto Becker. Diante da inflação legislativa e das normas que se alteram a cada dia, da complexidade de nossos tributos e dos conflitos entre as teorias interpretativas, o festejado professor referiu-se à relação traumática entre Fisco e

contribuintes como um "Carnaval Tributário". Coincidência ou não, a LC n.º 118/05 veio a lume no dia 09 de fevereiro de 2005, tão logo encerrada a folia de momo.¹³⁹

Fato é que o Poder Legislativo, por iniciativa do Executivo, aproveitou-se da necessidade de alteração do CTN para resolver a questão do prazo prescricional da ação de repetição de indébito tributário, infelizmente, da forma mais prejudicial ao contribuinte.

Relata a ementa da LC n.º 118/2005: “[...] altera e acrescenta dispositivos à Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, e dispõe sobre a interpretação do inciso I do art. 168 da mesma lei”.

Por meio da leitura da ementa não é possível identificar qual o objeto legislado, uma vez que “alterar e acrescentar dispositivos ao CTN”, tal como descrito na ementa em questão, corresponde a um campo imenso de atuação do legislador.

No entanto, retira-se da exposição de motivos do projeto de lei complementar originário da LC 118 que o objeto por ela legislado refere-se a:

Além das normas pertinentes ao processo falimentar e de recuperação de empresas, o projeto aqui submetido à elevada consideração de Vossa Excelência também veicula normas interpretativas que eliminam dúvidas acerca do alcance de dispositivos do Código Tributário Nacional, com evidentes benefícios para o contribuinte e para a Fazenda.

O trecho da exposição de motivos do projeto de lei, bem como a ementa, demonstram claramente que a lei n.º 118/2005 procurou estender o seu alcance para além do seu objeto principal _ a adaptação do CTN às novas regras de falência.

Nesse sentido, deixou acertado o Ministro do Superior Tribunal de Justiça Luiz Fux que:

A suposta interpretação do art. 168, 1, do CTN foi incluída de forma oportunista no projeto de lei complementar que efetivamente se fazia necessário para adequar o CTN às alterações previstas no projeto da nova lei de falências (o qual já tramitava no Congresso Nacional), com elas não guardando qualquer vínculo¹⁴⁰.

Essa incorporação de matérias distintas do objeto inicial do qual o legislador se propôs a regular é absolutamente vedada pela técnica legislativa. Conforme apresentado no capítulo I, o processo legislativo é regulado pelo artigo 59 da CF/88, o qual determinou a edição de lei

¹³⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial n.º 327.043/DF. Relator Ministro João Otávio de Noronha. Primeira seção. DJ 10/09/2002. Disponível em: <http://www.stj.gov.br>.

¹⁴⁰ FUX, Luiz. Do prazo prescricional para o exercício do direito de o contribuinte pleitear a compensação/repetição do indébito referente a tributos sujeitos a lançamento por homologação: manutenção da cognominada tese jurisprudencial dos “cinco mais cinco” a despeito do advento da Lei Complementar n. 118/2005. **BDJur**, Brasília, DF, 27 maio 2008, p.11. Disponível em: <http://bdjur.stj.gov.br/dspace/handle/2011/17128>. Acesso em: 03/10/2008.

complementar para disciplinar a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis, culminando na LC n.º 95/98. Dispõe o art. 5.º da referida lei: “A ementa será grafada por meio de caracteres que a realcem e explicitará, de modo conciso e sob a forma de título, o objeto da lei¹⁴¹”.

O art. 5.º da LC n.º 95 vincula o legislador a um único objeto, impedindo que no corpo de uma lei seja inserida matéria estranha ao mesmo.

O legislador da LC n.º 118/05, descumprindo o art. 5.º da LC n.º 95/98, caiu exatamente na situação defesa em lei, já que, por não expor um objeto preciso, abriu um imenso leque de possibilidades de interferências dentro do direito tributário.

Há de se ressaltar que a falta de observação da técnica legislativa acarreta severos prejuízos ao Estado de Direito, pois contraria um dos princípios que lhe é basilar: a segurança jurídica.

De certo, as normas jurídicas devem ser precedidas de uma técnica capaz de garantir ao receptor a percepção da nova situação jurídica e as conseqüências que dela possam decorrer. Por esse motivo, as normas devem ser pautadas pela **precisão e clareza**, a fim de que todos os destinatários da norma, não apenas os operadores do direito, sejam capazes de identificar as posições juridicamente protegidas e realizar o controle da legalidade administrativa.

A incorporação de objetos alheios à finalidade da lei contraria os incisos I e II do art. 7.º da LC 95/98, *in verbis*: “[...] excetuadas as codificações, cada lei tratará de um único objeto; a lei não conterà matéria estranha a seu objeto ou a este não vinculada por afinidade, pertinência ou conexão¹⁴²”.

Percebe-se, portanto, que o legislador, alheio às disposições previstas na LC n.º 95/98, camuflou as disposições legais referentes ao prazo prescricional das ações de repetição de indébito tributário, de nítido caráter político, na lei que se destinava apenas a recepcionar as novas disposições falimentares ao Direito Tributário.

¹⁴¹ BRASIL. Lei Complementar n. 95, de 26 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal, e estabelece normas para a consolidação dos atos normativos que menciona. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>.

¹⁴² *Ibidem*.

A inobservância ao devido processo legislativo foi identificada pelo Ex-Ministro do Superior Tribunal de Justiça Domingos Franciulli Netto:

Sempre se entendeu em doutrina que, para cada temática, haja apenas uma lei disciplinadora da matéria. Na prática, todavia, o legislador, não apenas em lei ordinária, mas também em lei complementar, aqui e acolá, sempre deu um jeitinho de, mais ou menos à sorrelfa, com a mão do gato, incluir um ou mais artigos, às vezes até um simples parágrafo, de modo geral para agravar a já asfixiante situação do contribuinte, favorecer determinadas entidades ou agraciar com privilégios certas categorias profissionais¹⁴³.

Tal como realçado pelo ministro, não são raras as vezes que o Legislativo, sorrateiramente, inclui disposições alheias ao objeto legislado, sem preocupar-se com as normas que regulam a sua atividade. Em reflexão a essa situação, o Ministro Domingos Franciulli Netto redigiu um artigo, intitulando-o de “*A Lei, ora a Lei*”, uma maneira irônica de demonstrar que o legislador, por vezes, dá os ombros à lei e atua da forma que considera mais conveniente. Relata nesse artigo que:

Ninguém em sã consciência poderia imaginar que a esse texto o próprio legislador iria dar de ombros, como a dizer cnicamente: A lei, ora a lei. Para essa assertiva não ficar no terreno do alegar por alegar, vou ater-me a dois exemplos do mau vezo do legislador ordinário, deixando aqui de lado, dados os limites de espaço, a polêmica redação dos arts. 3º e 4º da Lei Complementar 118, de 2005, que tramitou conjuntamente com a Lei 11.101, de 2005, nova Lei de Falências. Esses dispositivos (arts. 3º e 4º) não guardam nenhuma relação com a legislação falimentar¹⁴⁴.

A falta de pertinência temática dos arts. 3.º e 4.º da LC n.º 118/2005, além de contrariar a disposição expressa nos incisos I e II do art. 7.º da LC n.º 95/98, acarreta sensível insegurança jurídica.

O desvirtuamento do objeto legislado deve ser tratado, portanto, como um vício formal ocorrido durante a fase do processo legislativo, incompatível com o devido processo legal. De fato, além da conotação processualística do *due process of law*, mais reconhecida pela doutrina, é possível identificar que o princípio comporta a análise substancial do direito.

A dimensão substantiva do Princípio do Devido Processo Legal está alicerçada na proteção dos direitos individuais contra atos normativos injustos. Assevera Ramos Junior que “[...] a luta do cidadão contra os abusos do Poder Governamental através de instrumentos

¹⁴³ FRANCIULLI NETTO, Domingo. A lei, ora a lei. **Correio Braziliense**, Brasília, 27 jul. 2005, Caderno Direito e Justiça. Disponível em: <http://bdjur.stj.gov.br/dspace/handle/2011/716>. Acesso no dia: 03/10/2008.

¹⁴⁴ Ibidem.

específicos tem sido encarada como manifestação do devido processo legal em sua acepção material ou substancial¹⁴⁵”.

Nesse sentido, já manifestou o Supremo Tribunal Federal:

O Estado não pode legislar abusivamente. A atividade legislativa está necessariamente sujeita à rígida observância de diretriz fundamental, que, encontrando suporte teórico no princípio da proporcionalidade, veda os excessos normativos e as prescrições irrazoáveis do Poder Público. O princípio da proporcionalidade - que extrai a sua justificação dogmática de diversas cláusulas constitucionais, notadamente daquela que veicula a garantia do **substantive due process of law** - acha-se vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do Poder Público no exercício de suas funções, qualificando-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais. A norma estatal, que não veicula qualquer conteúdo de irrazoabilidade, presta obséquio ao postulado da proporcionalidade, ajustando-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do *substantive due process of law* (CF, art. 5º, LIV). Essa cláusula tutelar, ao inibir os efeitos prejudiciais decorrentes do abuso de poder legislativo, enfatiza a noção de que a prerrogativa de legislar outorgada ao Estado constitui atribuição jurídica essencialmente limitada, ainda que o momento de abstrata instauração normativa possa repousar em juízo meramente político ou discricionário do legislador.¹⁴⁶(**grifos do autor**)

Conforme o entendimento realçado, a atividade legislativa deve ser realizada de forma condizente à lei que a disciplina, devendo ser subordinada ao controle judicial. Segundo a pontual lição de Buzaid (*apud* AGUIAR JÚNIOR):

A feitura das leis está subordinada a um conjunto de regras, de cuja observância depende a sua validade. O projeto, apresentado pelo órgão competente, deve ser discutido nas casas legislativas, na forma prevista na Constituição e Regimentos Internos; e, convertido em lei, será sancionada e publicada no Diário Oficial. O Poder Legislativo não pode agir livremente; está sujeito à observância dos trâmites legais; e se viola ou excede as regras constitucionais ou regimentais, é lícito ao Judiciário examinar os vícios e nulidades da elaboração legislativa e negar aplicação à lei confeccionada sem observância legal¹⁴⁷.

Sendo assim, embora sejam raros os posicionamentos nesse sentido, percebe-se que existe uma aparente inconstitucionalidade formal na LC n.º 118/2005, por inobservância dos incisos I e II do art. 7.º da LC 95/98, que preconizam a limitação da lei a um único objeto, assim como a correspondente pertinência temática. Tal inconstitucionalidade é passível de ser declarada através do controle judiciário em razão da garantia do “*substantive due process of law*”.

¹⁴⁵ RAMOS JUNIOR, Galdino Luiz. **Princípios constitucionais do processo**. Visão crítica. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2000. p.17.

¹⁴⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 1407. Relator Ministro Sepúlveda Pertence. Acórdão 13/12/2001. RTJ n.º 176/2, p. 578-580. Disponível em: <http://www.stf.gov.br>.

¹⁴⁷ AGUIAR JÚNIOR, Ruy Rosado de. Controle jurisdicional do processo legislativo. **Revista do Ministério Público do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, v. 1, n. 2, p. 146-151, jul./dez. 1973.

3.2 Análise material dos art. 3.º e 4.º da LC n.º 118/2005

Dispõe o art. 3.º da LC n.º 118/2005: “Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1.º do art. 150 da referida lei¹⁴⁸”.

A análise literal do artigo 3.º não deixa dúvidas de que se trata de uma norma interpretativa. Essa impressão fica ainda mais evidente quando o artigo seguinte determina que ao art.º 3.º deverá ser observado o art. 106, inciso I do CTN, o qual estabelece a retroatividade das normas interpretativas¹⁴⁹.

A natureza interpretativa do art. 3.º dá ensejo a intensas discussões doutrinárias de opiniões muito divergentes, como será demonstrado a seguir. Não obstante isso, faz-se necessário desvendar qual a intenção do legislador ao explicitar nos arts. 3.º e 4.º que a matéria neles regulada trata-se de uma interpretação autêntica.

Quanto a esse aspecto, as opiniões são convergentes no sentido de que, quando o legislador referiu-se à norma interpretativa, o que ele efetivamente vislumbrava era alcançar os fatos pretéritos e em andamento, uma vez que, conforme o polêmico art. 106, I do CTN, é possível haver a retroatividade das normas interpretativas tributárias.

Convém relembrar os apontamentos realizados no Capítulo I acerca das normas interpretativas tributárias. Naquela ocasião, ficou acertado que, embora existam divergências doutrinárias acerca do cabimento de normas interpretativas, para os doutrinadores que admitem essa modalidade legislativa, é certo que ditas leis não poderão criar qualquer situação nova.

Assim, para a norma em referência ter efeitos retroativos é necessário que ela expresse uma interpretação já adotada ao dispositivo interpretado, como se estivesse legalizando uma

¹⁴⁸ BRASIL. Lei Complementar n. 118, de 9 de fevereiro de 2005. Altera e acrescenta dispositivos à Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, e dispõe sobre a interpretação do inciso I do art. 168 da mesma Lei. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>.

¹⁴⁹ Art. 106: A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; [...]. In: BRASIL. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada de Código Tributário Nacional. Org. Roque Antônio Carraza. 8.ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

prática costumeira. É por esse motivo que o Ministro Sepúlveda Pertence, em ADI n.º 605¹⁵⁰, referiu-se à norma interpretativa como inócua, pois nada pode acrescentar ou alterar em relação à interpretação vigente antes da sua edição.

3.2.1 Art. 3.º da LC 118, Lei nova ou Interpretativa?

O Capítulo II deste trabalho monográfico discorreu sobre a origem da obrigação e do crédito tributário, bem como a sua correspondente extinção. Foram abordados os artigos 165, I, 168, I, 150, §4.º e 173 do Código Tributário Nacional, os quais serviram de fundamento para que o Superior Tribunal de Justiça definisse o prazo de prescrição das ações de repetição de indébito tributário para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

A interpretação dada pelo Superior Tribunal de Justiça considera que o prazo de 5 anos a contar da extinção do crédito tributário para pleitear a restituição de tributos recolhidos indevidamente, estabelecido no art. 168, I do CTN, quando não ocorrer a homologação expressa, tem início após 5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter isso efetuado, como dispõe o art. 173 do CTN.

O STJ definiu que a extinção do crédito tributário, nos casos dos tributos sujeitos a pagamento antecipado só ocorreria após o lançamento, expresso ou tácito, através da leitura do art. 156, VII do CTN, que relaciona a extinção do crédito tributário ao pagamento antecipado e a correspondente homologação do lançamento.

Em razão da conjunção aditiva “e” do art. 156, VII do CTN, Lima considera que não há como vincular a extinção do crédito tributário apenas ao pagamento ou ao lançamento já que a lei propugna a junção dos dois elementos. Por esse motivo, aduz que a interpretação conferida pelo STJ não foi “[...] resultado de uma construção pretoriana, mas interpretação literal da Lei”:

Os requisitos, como se vê, estão ligados por uma conjunção aditiva, o que demonstra que a lei não se satisfaz com a ocorrência de qualquer deles alternativamente, exigindo, sim, a **concomitância** dos pressupostos para a extinção (aí, sim, definitiva) do crédito tributário nos casos em que seu lançamento seja efetuado de acordo com o art. 150 do CTN, ou seja, o **pagamento + homologação**.

¹⁵⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 605. Relator Ministro Celso de Melo. Acórdão 23/10/1991. DJ 28/10/1991. Disponível em: <http://www.stf.gov.br>

É dizer, à luz do dispositivo supracitado, e pela aplicação de uma operação lógica simples, qual seja, se (A) e (B) são, então (C) *deve ser* (onde: "A" corresponde ao pagamento antecipado, "B" à homologação do lançamento, e "C" a extinção do crédito tributário), conclui-se, sem maior esforço exegético, que a extinção do crédito tributário nos tributos sujeitos a lançamento por homologação depende da concorrência inarredável de **Dois Eventos**. Faltando qualquer deles, incoorre a dita extinção (...)¹⁵¹.
(grifos do autor)

O autor segue a sua exposição apontando a impossibilidade da existência de palavras inúteis na Lei:

Afirmção contrária homenagearia o entendimento de que a lei contém palavras inúteis, o que não se coaduna com o cânone do "*verba cum effectu, sunt accipienda*" (deve-se compreender as palavras como tendo alguma eficácia, pois não se presumem, na lei, palavras inúteis), muito menos com a racionalidade que deve pautar a atividade do intérprete, aplicador do direito. Aliás, essa é a lição que Carlos Maximiliano nos deixou com letras inelévels, a de que "as expressões do Direito interpretam-se de modo que não resultem frases sem significação real, vocábulos supérfluos, ociosos, inúteis." Se não fosse assim, qual seria, então, a utilidade do inciso VII do art. 156 do CTN?¹⁵²

Partindo desse entendimento, se a lei já esgota as possíveis interpretações que dela possam ser aventadas, não há como se admitir a natureza interpretativa do art. 3.º da LC n.º 118/2005. Pelo contrário, o art. 3.º, a pretexto de interpretar o art. 168, I, está suprimindo uma das condições impostas pelo artigo 156, IV do CTN, o lançamento.

Afirma Carvalho:

[...] [As] leis interpretativas exibem um traço bem peculiar, na medida em que não visam à criação de novas regras de conduta para a sociedade, circunscrevendo seus objetivos ao esclarecimento de dúvidas levantadas pelos termos da linguagem da lei interpretada”, desacompanhadas, portanto, “da natureza inovadora, que acompanha a atividade legislativa, retrotraindo ao início da vigência da lei interpretada, explicando com fórmulas elucidativas sua mensagem antes obscura.¹⁵³

Para alguns estudiosos, portanto, o art. 3.º da LC n.º 118/2005 não explicita um dos sentidos possíveis da norma interpretativa, mas realiza uma nova construção, que desconsidera a condição resolutória da homologação do pagamento para a extinção do correspondente crédito tributário.

Em reflexão acerca do tema, asseverou o Ministro José Delgado:

Em face do art. 3º da LC n. 118, de 2005, tem-se que o legislador, implicitamente, determina, em caso de pagamento antecipado no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, que a extinção do crédito tributário é definitiva, isto é, não está mais

¹⁵¹ LIMA, Luiz Fernando Pelegrina de. **Prazo para se pleitear a devolução de valores recolhidos indevidamente a título de tributos lançados por homologação e a Lei Complementar nº 118/2005**. Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 673, 9 maio 2005. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6693>. Acesso em: 05 set. 2008.

¹⁵² Ibidem.

¹⁵³ CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de Direito Tributário**, 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 93.

sujeita a condição resolutória da ulterior homologação do lançamento, conforme dispõe o art. 150, I, CTN.

Não obstante possa parecer extravagante essa conclusão, é o que, em exame não aprofundado e sem qualquer compromisso com a tese em julgamentos que sejam submetidos ao Superior Tribunal de Justiça, nos parece refletir a dicção do mencionado art. 3º da LC n. 118, de 2005.

Se assim entender a jurisprudência, temos lei nova, sem qualquer intenção interpretativa, portanto, sem qualquer condição de ser aplicada de modo retroativo aos atos e fatos pretéritos¹⁵⁴.

Tem-se, para o Ministro, que o art. 3º da LC n.º 118/2005, apesar de se auto-intitular de “interpretativo”, é, em verdade, uma norma nova, devendo ser-lhe aplicado o princípio da irretroatividade das normas.

Compartilha do mesmo entendimento Tomé:

Não restam dúvidas, portanto, de que o art. 3º da LC n.º 118/05 apresenta caráter modificativo. Conquanto o art. 4º desse diploma legal pretenda atribuir-lhe efeito interpretativo, tal determinação não se coaduna com o direito positivo brasileiro, o qual tem seu conteúdo alterado a cada nova prescrição introduzida. Desse modo, ao redigir o art. 3º, que dispõe que “para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei”, o legislador introduziu no ordenamento nova regra, alterando os requisitos necessários à extinção do vínculo obrigacional tributário e, por consequência, impondo novo termo inicial para contagem do prazo prescricional do direito do contribuinte¹⁵⁵.

Há de se notar, contudo, que ainda resta um problema a ser solucionado pelos seguidores desse pensamento: se o art. 3º da LC n.º 118/2005 não tem natureza interpretativa por incompatibilidade com os arts. 156, IV e 150, I do CTN, então ele revogou os referidos artigos? A resposta afirmativa não parece ser a melhor solução, mesmo porque, se fosse o caso, a lei estaria incorrendo em mais um vício formal, pois, conforme dispõe o art. 12, I da LC n.º 95/98¹⁵⁶, a alteração da lei deve ser realizada mediante reprodução integral em novo texto.

De fato, não há qualquer referência na LC n.º 118/2005 que evidencie a revogação dos arts. 156, IV e 150, I do CTN da forma preconizada pelo art. 9º da LC 95/98, que assim

¹⁵⁴ DELGADO, José Augusto. Os Efeitos do Art. 3º da LC n. 118/05 na Interpretação do Inciso I do Art. 168 do CTN: Lei Interpretativa. **BDJUR**, 31 de maio de 2005. Disponível em <http://bdjur.stj.gov.br/dspace/handle/2011/433>. Acesso em 05/09/2008.

¹⁵⁵ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Restituição do indébito Tributário nos Tributos Sujeitos ao “Lançamento por homologação” e o art. 3º da Lei Complementar n.º 118/2005**. In: CARVALHO, Tomazini (org). *Decadência e Prescrição em Direito Tributário*. São Paulo: MP Editora, 2008, Pg. 283.

¹⁵⁶ **LC n.º 95/1998 – Ar. 12:** A alteração da lei será feita: I - mediante reprodução integral em novo texto, quando se tratar de alteração considerável.

determina: “A cláusula de revogação deverá enumerar, expressamente, as leis ou disposições legais revogadas¹⁵⁷” (Redação dada pela Lei Complementar nº 107, de 26.4.2001).

Diante disso, Calmon prefere enquadrar o artigo em discussão como uma norma interpretativa:

A Lei Complementar em análise, por alguns de seus dispositivos, inova a ordem jurídica: altera artigos contidos no Código Tributário Nacional, inclui novos (como os arts. 185-A e 191-A), contudo, especificamente seu artigo 3o é vazio de normatividade, sendo que tentou apenas interpretar dispositivos já contidos no CTN e não revogados. Nem se olvide que a doutrina vê, com péssimos olhos, todo o Capítulo do CTN que cuida da interpretação e integração da legislação tributária, por ser excessivo ou redundante, além de ser autoritário e desnecessário. É evidente que o artigo 3o da Lei Complementar 118/2005 não tem nenhum comando normativo, estando este comando nos dispositivos preexistentes e não revogados, que tenta interpretar (e faz mal tal interpretação, inclusive passando por cima da atividade jurisdicional, pois a matéria já se encontrava pacificada pelo Superior Tribunal de Justiça)¹⁵⁸.

O autor pertence à parcela da doutrina que, sem identificar a natureza inovadora do art. 3.º da LC n.º 118/2005, reconhece que a norma é, de fato, apenas interpretativa. No entanto, mesmo que a norma esteja caracterizada como interpretativa, cabe ao Poder Judiciário verificar se a interpretação dada está adequada com o Sistema Jurídico em vigência.

Nesse sentido, realçou o Ministro Celso Mello:

No plano da divisão funcional do poder – e do sistema de ‘*checks and balances*’ consagrado pelo ordenamento constitucional brasileiro – incumbe ao Poder Judiciário a típica e preponderante função de, ao resolver as controvérsias, aplicar as leis, interpretando-as.

Isso não significa, porém, que a interpretação das leis constitua atribuição exclusiva dos juízes e tribunais, que não detém, no âmbito da comunidade estatal, o monopólio da definição do sentido e da extensão das normas legais, muito embora só a seus atos decisórios se reconheça – como atributo essencial da jurisdição que é – o caráter da definitividade, qualificador, na concreta resolução do litígio, do ‘*final enforcing power*’ que assumem as manifestações do Poder Judiciário.

[...]

O fenômeno jurídico das leis interpretativas, não obstante traduza uma anômala manifestação do órgão legislativo, não as torna imunes – e daí a sua perfeita adequação ao princípio da separação dos poderes, que supõe controles interorgânicos recíprocos – à apreciação de sua própria inteligibilidade e significado técnico-racional pelo Poder Judiciário.

Com isso, as leis veiculadoras de interpretação autêntica não se excluem da possibilidade de análise em sede jurisdicional, pois, constituindo normas jurídicas,

¹⁵⁷ BRASIL. Lei Complementar n. 95, de 26 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal, e estabelece normas para a consolidação dos atos normativos que menciona. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>.

¹⁵⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Prescrição e Decadência em matéria tributária – Teoria Geral e análise da Lei Complementar n.º 118/05**. In: CARVALHO, Tomazini (org). *Decadência e Prescrição em Direito Tributário*. São Paulo: MP Editora, 2008, pg. 229-230.

expõem-se, como tais, ao domínio da atividade preponderantemente reservada aos órgãos do Poder Judiciário¹⁵⁹.

Como realçou o Ministro, o Poder Judiciário tem o dever de analisar a norma interpretativa a fim de verificar se ela está compatibilizada com o Ordenamento Jurídico Pátrio e, no caso de negativa, declarar a sua invalidade.

Coelho utiliza o argumento de que a pacificação da matéria no âmbito do Poder Judiciário antes da edição da lei complementar inviabiliza a manutenção da interpretação imposta pelo legislador. Por esse motivo, o doutrinador conclui que a norma, além de não ser retroativa, também não poderá ser aplicada aos fatos futuros:

[...] (o) Judiciário já decidiu a matéria, após anos e anos de discussões acaloradas, significando que a interpretação dada pela Lei Complementar 118/2005 não é a acolhida pela última instância capaz de dar o real alcance dos dispositivos de lei federal: o Superior Tribunal de Justiça. Neste sentido, não vale de forma retroativa a regra do artigo 3.º, sendo inconstitucional o artigo 4.º, ambos da Lei Complementar 118/2005, pois clara seria a tentativa de usurpar a jurisdição do Poder Judiciário, que já havia decidido o alcance do art. 168, I do CTN. E nem vale para os casos em andamento ou futuros, o mesmo artigo 3o, pois não inova a ordem jurídica, nada traz de novidade capaz de modificar o que o Judiciário já colocou uma 'pá-de-cal'.

Se o referido artigo 3.º é vazio de normatividade e a interpretação que dita não tem prevalência no Judiciário, não pode valer quanto ao passado, o presente e o futuro¹⁶⁰.

Segundo Coelho, inexistia ambigüidade e vagueza na delimitação do prazo prescricional da repetição do indébito tributário porque o Poder Judiciário, detentor da prerrogativa constitucional de interpretar as normas, já havia definido apenas uma interpretação cabível. Ao editar a norma com sentido absolutamente divergente da interpretação já consolidada nos tribunais, o legislador contrariou os arts. 2.º e 92, I ao VII da CF, que estabelecem o “princípio da separação de poderes”.

Com o mesmo pensamento, Silva Neto recomenda a exclusão do art. 3.º da LC 118/2005 do sistema jurídico, por se tratar de norma com falso caráter interpretativo:

[...] Normas de feitio falsamente "interpretativo" expedidas pelo Legislativo, como a comentada, deveriam ser repelidas pelo Judiciário, tendo em vista ferirem o princípio constitucional da separação dos poderes.

Afinal, o legislador pretendeu inovar o sistema jurídico por meio do condicionamento do intérprete a uma exegese diversa, em sentido e alcance, da que havia sido conferida pelo próprio Poder Judiciário¹⁶¹.

¹⁵⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 605. Relator Ministro Celso de Melo. Acórdão 23/10/1991. DJ 28/10/1991. Disponível em: <http://www.stf.gov.br>.

¹⁶⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Reflexões sobre o artigo 3.º da Lei Complementar 118. Segurança Jurídica e a Boa-fé como valores constitucionais. As Leis Interpretativas no Direito Tributário Brasileiro.** Disponível em: http://www.sachacalmon.com.br/admin/arq_publica/4275f89744278864da88c2fda68ec4e9.pdf. Acesso em 03/10/2008.

Costa entende inconstitucional o art. 3º da LC nº 118/2005, pois, “[...] ao pretender contornar a jurisprudência consolidada sobre a matéria, incorreu em manifesto desvio de finalidade e abuso do poder, usurpando a competência do Poder Judiciário [...]” e violando “[...] os princípios da independência e harmonia dos poderes, segurança jurídica, irretroatividade, boa-fé, moralidade, isonomia e neutralidade da tributação para fins concorrenciais”¹⁶².

Existem doutrinadores, contudo, que não consideravam a questão solucionada, quando da pacificação do entendimento jurisprudencial. Eles identificam que, apesar de enfraquecida por um tempo, sempre houve a discussão acerca da delimitação do prazo para a repetição do indébito tributário. Assim, o art. 3º da LC n.º 118/2005 seria a consolidação de um entendimento que, embora não unânime nos tribunais, era possível.

Para essa parcela de doutrinadores, o art. 3º da LC 118/2005 é uma norma interpretativa, pois esclarece o sentido do art. 168, I do CTN que o legislador pretende que seja utilizado pelo aplicador da lei.

Nesse sentido, são relevantes as lições de Santi. Segundo ele, os arts. 156, IV e 150, I do CTN não permitem a interpretação de que a extinção do crédito tributário esteja atrelada ao pagamento e ao lançamento:

Não se pode aceitar esta tese, primeiro porque pagamento antecipado não significa pagamento provisório à espera de seus efeitos, mas pagamento efetivo, realizado antes e independentemente de ato de lançamento.

Outro motivo é porque se interpretou o “sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento” de forma equivocada. Mesmo desconsiderando a crítica de Alcides Jorge Costa, para quem “não faz sentido [...], ao cuidar do lançamento por homologação, pôr condição onde inexistente negócio jurídico e, portanto, inaplicável ao ato jurídico material” do pagamento, não se podendo aceitar condição resolutiva como se fosse necessariamente uma condição suspensiva que retarda o efeito do pagamento para a data da homologação.

A condição resolutiva não impede a plena eficácia do pagamento e, portanto, não descaracteriza a extinção do crédito no âmbito do pagamento. Assim sendo, enquanto a homologação não se realiza, vigora com plena eficácia o pagamento¹⁶³.

¹⁶¹ NETO, Paulo Penteado de Faria Silva. Ponto para o governo: Novos prazos do Código Tributário só favorecem o Fisco. **Revista Consultor Jurídico**, 19 de julho de 2005. Disponível em: <http://conjur.estadao.com.br/static/text/36407,1>. Acesso em: 03/10/2008.

¹⁶² COSTA, Mário Luiz Oliveira da. Lei Complementar n.º 118/2005: **a Pretendida Interpretação Retroativa acerca do Disposto no art. 168, I do CTN**. RDDT n. 115. São Paulo: Dialética, p. 106-107, abr./2005.

¹⁶³ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição do Direito do Contribuinte e a LC n.º 118: entre regras e princípios**. In: CARVALHO, Tomazini (org). *Decadência e Prescrição em Direito Tributário*. São Paulo: MP Editora, 2008. pg. 256-257.

Sorrentino tenta conciliar o entendimento proposto por Eurico Santi aos enunciados do CTN. Discorre que:

Afirmar que a homologação não extingue o crédito tributário, mas somente a possibilidade de revisão e constituição do crédito tributário, é coerente com a proposição em cujos termos, durante a fase de homologação, a autoridade fiscal está obrigada à fiscalização e eventualmente ao lançamento (v.g. art. 149, III, do CTN), ao passo que ao sujeito ativo não é proibida a execução da atividade plenamente que leva à constituição do crédito tributário.

Na mesma linha, seria adequado afirmar que o signo “e” constante no art. 156, VII, do CTN não indica adição lógica (notação “.”), sendo utilizado impropriamente como disjuntor inclusivo (notação “v”). A homologação extinguiria a obrigação por vias transversas, ao proibir a constituição do crédito tributário de forma complementar, suplementar ou originária, mas não seria “necessária” à extinção do crédito tributário baseado no pagamento antecipado¹⁶⁴.

O referido autor admite que o signo “e” existente nos artigos 156, IV e 150, I do CTN pode ter dois sentidos distintos: um conectivo de adição ou uma adição lógica. Se o “e” for considerado como um conectivo de adição estar-se-á admitindo que a extinção do crédito depende do pagamento e da sua correspondente homologação, que é ato privativo da autoridade fiscal. Por outro lado, sendo uma adição lógica, é possível compreender que a obrigação inicial é extinta com o pagamento antecipado, mesmo que ainda não tenha ocorrido o lançamento, mas, no caso de pagamento a menor, será formado um novo crédito tributário com o lançamento posterior da autoridade fiscal.

Com base nessa construção, Sorrentino considera que é possível fixar a existência de duas (ou mais) soluções adequadas para a questão, sem que seja possível adjudicar a qualquer delas.

Assim, o art. 3.º da LC 118/05, como norma interpretativa, não está querendo “aclarar” o significado do art. 168, I do CTN, e sim, definir um, dentre os dois, sentidos possíveis da norma. Contudo, mesmo que se tenha dito pensamento, faz-se necessário delimitar a vigência da nova norma esclarecedora. Isto porque, uma norma que esclarece o sentido de outra, pode estar inovando no plano jurídico e, nesse caso, não poderá ter efeitos retroativos, tal como previsto no art. 106, I do CTN.

De fato, a retroatividade da aplicação da norma interpretativa deve observar os princípios que balizam o Estado de Direito, dentre eles, a segurança jurídica. Assim, o art. 106, I do CTN

¹⁶⁴ SORRENTINO, Thiago Buschinelli. **Prescrição do Direito do Sujeito Passivo à Restituição do Indébito Tributário e a norma “Interpretativa” do art. 3.º da LC 118/2005: Função Operacional, Estrutura e Validade.** In: CARVALHO, Tomazini (org). *Decadência e Prescrição em Direito Tributário*. São Paulo: MP Editora, 2008, pg. 298-299.

não pode ter aplicação imediata, sem que sejam analisados os seus reflexos, sobretudo, para a preservação da segurança jurídica.

3.2.2 A vigência do art. 3.º da Lei Complementar n.º 118/05

Os doutrinadores que acreditam na viabilidade da manutenção do art. 3.º da LC n.º 118/2005 no ordenamento jurídico brasileiro têm um outro dilema a resolver: a estipulação do prazo de vigência da referida norma.

Como já foi demonstrado, o art. 4.º da lei pretendeu regular a vigência da nova interpretação dada ao artigo 168, I de forma retroativa, conforme prevê o art. 106, I do CTN.

Essa disposição legal, contudo, tem sido alvo de debates por toda a comunidade jurídica e, como se verá adiante, já teve o reconhecimento de sua inconstitucionalidade perante o Superior Tribunal de Justiça.

Nesse ínterim, valiosos são os apontamentos apresentados no Capítulo I relacionados à Segurança Jurídica na relação tributária. Como visto, a jurisprudência, por influência do Superior Tribunal de Justiça, órgão máximo para a interpretação da Legislação Federal, consolidou o entendimento do qual o quinquênio legal para a prescrição do direito do contribuinte de repetir o indébito tributário iniciava-se com a homologação tácita ou expressa.

Essa situação, por muito tempo, criou uma expectativa ao contribuinte de que, no caso de homologação tácita, a qual ocorre na maioria das vezes, teria o prazo de 10 anos para pleitear a restituição, a contar do pagamento indevido. Com a edição da LC n.º 118/2005 essa expectativa caiu por terra, e o prazo para a repetição do indébito tributário reduziu a metade.

Assim, conforme o art. 4.º da LC n.º 118/2005, os contribuintes que foram tributados indevidamente, mesmo antes da vigência da lei, deveriam conformar-se com o novo prazo estipulado.

A situação foi tão generalizada que inúmeras ações judiciais em curso, propostas conforme a perspectiva anterior, foram imediatamente extintas em razão da prescrição no

momento da edição da lei. Os vários defeitos da norma, alguns já mencionados alhures, causaram dúvidas em toda a comunidade jurídica acerca da aplicação do art. 3.º da LC n.º 118/2005.

Os procuradores da Fazenda Nacional, contudo, não exitaram em requerer a aplicação do novo prazo prescricional a todos os processos em curso e a extinção dos débitos decorrentes de retenções indevidas anteriores aos 5 anos do ajuizamento das ações de repetição de indébito tributário.

A questão foi levada ao Superior Tribunal de Justiça através do Recurso Especial n.º 327.043/DF e suscitou dúvidas quanto a aplicação da nova regra. O Ministro Teori Albino Zavascki reconheceu a viabilidade da nova interpretação conferida pela LC n.º 118, porém, quanto a vigência da nova interpretação expressa no art. 4.º propôs que fosse analisada a inconstitucionalidade em sessão especial do pleno:

[...] o art. 4º da Lei Complementar 118/2005, em sua segunda parte, determina, de modo expresso, que, relativamente ao seu art. 3º, seja observado “o disposto no art. 106, I, da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional”, vale dizer, que seja aplicada inclusive aos atos ou fatos pretéritos. Ora, conforme antes demonstrado, a aplicação retroativa do dispositivo importa, nesse caso, ofensa à Constituição, nomeadamente ao seu art. 2º (que consagra a autonomia e independência do Poder Judiciário em relação ao Poder Legislativo) e ao inciso XXXVI do art. 5º, que resguarda, da aplicação da lei nova, o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. 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 a Constituição, o que só pode ser reconhecido e declarado pela maioria absoluta dos seus membros ou dos membros do órgão especial. Bem a propósito, eis a orientação do STF a respeito, em situação absolutamente análoga:

“A declaração de inconstitucionalidade de norma *incidenter tantum*, e, portanto, por meio do controle difuso de constitucionalidade, é o pressuposto para o juiz ou o Tribunal, no caso concreto, afastar a aplicação da norma tida por inconstitucional. Por isso, não se pode pretender, como o faz o acórdão recorrido, que não há declaração de inconstitucionalidade de uma norma jurídica *incidenter tantum* quando o acórdão não a declara inconstitucional, mas afasta a sua aplicação, porque tida como inconstitucional. Ora, em se tratando de inconstitucionalidade de norma jurídica a ser declarada em controle difuso por Tribunal, só pode declará-la, em face do disposto no artigo 97 da Constituição, o Plenário dele ou seu Órgão Especial, onde este houver, pelo voto da maioria absoluta dos membros de um ou de outro” (STF, RE 179.170, 1ª Turma, Min. Moreira Alves, DJ de 30.10.98).

Ante o exposto, acompanho o entendimento do Ministro relator, mas proponho seja suscitado incidente de inconstitucionalidade da expressão “observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional”, constante do art. 4º, segunda parte, da Lei Complementar 118/2005,

submetendo-se a matéria à consideração do órgão especial, na forma dos arts. 199 e 200 do Regimento Interno¹⁶⁵.

A proposta argüida pelo Ministro, contudo, foi rejeitada por maioria, pelos votos dos Ministros José Delgado, Luiz Fux e João Otávio de Noronha e restou decidido que o art. 4.º da LC n.º 118 deveria ser aplicado da seguinte maneira:

Por fim, pedindo vênua ao Ministro Teori, entendo desnecessário o incidente de inconstitucionalidade da parte final do art. 4º da LC n.º 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 inicial do dispositivo. Ajuizada a ação após 9 de junho de 2005, poderá o art. 3º da LC n.º 118/05 ser aplicado aos fatos geradores ocorridos antes de sua publicação. O prazo de cinco anos poderá ser contado a partir do pagamento indevido, e não da homologação expressa ou tácita, desde que a ação tenha sido proposta depois de 09 de junho de 2005 e mesmo que o pagamento antecipado pelo contribuinte tenha sido realizado antes da vigência da Lei¹⁶⁶.

A proposta levantada pelo Superior Tribunal de Justiça desconsiderou que, diante da consolidação da tese dos “cinco mais cinco”, os contribuintes passaram a contar com aquele prazo prescricional para a ação de repetição de indébito tributário. Essa expectativa, de certa forma, incorporou ao patrimônio jurídico do contribuinte, que deflagrou as suas ações vislumbrando o prazo prescricional decenal.

Contudo, com o entendimento formulado pelo STJ, conforme demonstrado alhures, os contribuintes que recolheram impostos indevidamente antes da edição da LC n.º 118/05 e que não propuseram a correspondente ação de indébito tributário nos cinco anos posteriores ao pagamento, com a edição da LC n.º 118, perderam o direito de propô-la. Essa decisão causou várias discussões judiciais tendo em vista a insatisfação dos contribuintes por conta da agressão à segurança jurídica causada pela nova disposição legal.

Isto porque, embora tenha ressalvado as ações que já tinham sido ajuizadas antes da edição da lei, a decisão do Superior Tribunal de Justiça conferiu efeitos retroativos ao art. 3.º da LC n.º 118/2005, alcançando todos os pagamentos até então realizados.

¹⁶⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial n.º 327.043/DF. Relator Ministro João Otávio de Noronha. Primeira seção. Voto prolatado pelo Ministro Teori Albino Zavascki que propôs a instauração do incidente de inconstitucionalidade em relação ao disposto no art. 4º, in fine, da Lei Complementar n.º 118, prejudicial que logo foi rejeitada pelos votos adiantados dos Srs. Ministros José Delgado, Luiz Fux e João Otávio de Noronha, mas que recebeu a adesão do Sr. Ministro Francisco Peçanha Martins, pediu vista dos autos o Sr. Ministro Castro Meira (sessão do dia 09/03/2005). DJ 10/09/2002. Disponível em: <http://www.stj.gov.br>.

¹⁶⁶ Ibidem. Voto-vista prolatado pelo Ministro Castro Meira em sessão do dia 27/04/2005, acompanhado pelo maioria.

Ademais, a decisão desconsiderou que, conforme o art. 144 do CTN, “[...] o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada^{*167}”, ou seja, a legislação aplicável à repetição de indébito tributário é a existente no momento do fato impositivo.

Da mesma forma, foi violado o artigo 146 do Código Tributário Nacional, pois a modificação introduzida “[...] nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a um fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução¹⁶⁸”.

Outro equívoco que pode ser aventado é a vinculação do prazo prescricional, instituto jurídico pela qual se extingue o direito de pretensão sobre um ato ou fato jurídico ocorrido, na data do ajuizamento da ação. Nesse sentido, afirma Lima Junior que “[...] a referência tanto para o instituto da prescrição como para o estudo sobre a retroatividade das leis é a data do ato ou fato jurídico demandado, e não a data do ajuizamento da demanda¹⁶⁹”.

Santi assevera que decadência e prescrição “[...] são regras jurídicas de direitos, as quais interrompem o fluxo de causalidade jurídica”. Por esse motivo, aduz que “[...] são os dispositivos vigentes no momento do dies a quo – termo inicial de composição do fato extintivo – que determina a formação de hipóteses normativas das regras de decadência e prescrição, definindo a extensão, interrupção e suspensão dos prazos¹⁷⁰”.

Sendo assim, mesmo estando certo de que a interpretação mais correta do art. 168, I do CTN é, de fato, a extinção do crédito tributário com a ocorrência do pagamento, Santi acredita que, em nome da segurança jurídica, deve ser preservado o entendimento anterior para os pagamentos ocorridos antes da vigência da LC n.º 118:

A LC n.º 118/05 não pode voltar ao passado. Seus dispositivos com novos prazos só se aplicam para novos “fatos geradores” do direito à repetição do indébito do contribuinte que surgirem a partir da sua vigência (09.6.2005). É aceitável que o STJ mude mais

* Ressalvado as hipóteses dos §§ 1º e 2º do art. 144 do CTN, as quais não condizem com o presente estudo.

¹⁶⁷ BRASIL. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada de Código Tributário Nacional. Org. Roque Antônio Carraza. 8.ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

¹⁶⁸ Ibidem.

¹⁶⁹ LIMA JUNIOR, Joel Gonçalves de. **A Lei Complementar 118 e as Demandas Ajuizadas após 9 de Junho de 2005: uma Releitura da Decisão do Superior Tribunal de Justiça**. RDDT n.º 142. São Paulo: Dialética, p. 30, jul./2007

¹⁷⁰ SANTI. Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição do Direito do Contribuinte e a LC n.º 118: entre regras e princípios**. In: CARVALHO, Tomazini (org). *Decadência e Prescrição em Direito Tributário*. São Paulo: MP Editora, 2008. p. 248.

uma vez de posição sobre o aludido prazo, revisando seus próprios fundamentos, mas não com fundamento na retroatividade da novel legislação.

A regra de direito intertemporal aplicada ao julgado citado do STJ, não obstante mais uma vez buscar justiça na regra da proporcionalidade, compromete a objetividade deste mandamento: insistimos na tese de que decadência e prescrição são formas técnicas para garantir a convivência objetiva do direito com as mutações impostas pelo fluxo temporal do mundo social. Ao garantir a aplicação da nova legislação apenas para os novos fatos que surgirem a partir de sua vigência, resta fortalecida a função certa do direito e implementa-se a expectativa de direito criada pelo próprio STJ.¹⁷¹

Assim, o princípio da segurança jurídica preserva não só a garantia dos direitos estabelecidos em lei, enquanto ela manteve-se vigente, mas também da interpretação da lei dada pelos tribunais durante um certo período e posteriormente modificada.

Harada também faz a sua crítica ao legislador:

Em tese, é possível ao legislador derogar a jurisprudência. A Emenda Passos Porto (EC nº 23/83), por exemplo, sepultou três teses de natureza constitucional proclamadas pela Corte Suprema. Da mesma forma, a legislação infraconstitucional pode alterar o dispositivo legal e com isso acarretar mudança de jurisprudência. Só que isso deve ser feito, acima de tudo com ética, e com respeito ao sistema jurídico vigente, alicerçado nos direitos e garantias fundamentais do contribuinte, sob pena de vulnerar o princípio da segurança jurídica, que se extrai do art. 5º da CF, que tem natureza pétrea, insusceptível de alteração por Emendas.

O princípio da segurança jurídica pressupõe normas jurídicas estáveis, regulares e previsíveis, porque conformadas com os direitos e garantias fundamentais consagrados pela Carta Política em nível da cláusula pétrea. A previsibilidade de normas jurídicas futuras é inerente ao sistema de segurança jurídica. Normas casuísticas e imprevisíveis, ditadas por legisladores idiossincráticos, que surgem do nada, na calada da noite, com toda certeza, não se harmonizam com o sistema jurídico fundamentado na Constituição Federal, pelo contrário, são normas bastardas que devem ser repelidas e expurgadas do mundo jurídico¹⁷². *(sem os grifos do autor)*

O doutrinador refere-se às várias situações que, da mesma forma, o legislador deixou de lado os princípios da segurança jurídica, impondo disposições destinadas a dispor sobre os fatos pretéritos. Assevera, por fim, que é faculdade do Poder Judiciário regular ditas abusividades do Poder Legislativo:

A falta de lealdade do Estado para com seus cidadãos, que não mais conseguem pisar em solo firme, vem se acentuando de forma alarmante e perigosa. A mesma LC nº 118/05 enxertou o art. 185-A, já objeto de nossos comentários, instituindo a imediata indisponibilidade universal de bens e direitos do executado, por meio eletrônico, seguida de levantamento imediato do excesso que vier a ser constatado. Em outras palavras, prescreveu-se a aplicação prévia da pena capital a todo e qualquer acusado da prática de qualquer tipo de delito, seguida de imediata redução da pena aplicada, caso

¹⁷¹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição do Direito do Contribuinte e a LC n.º 118: entre regras e princípios**. In: CARVALHO, Tomazini (org). *Decadência e Prescrição em Direito Tributário*. São Paulo: MP Editora, 2008. p. 248.

¹⁷² HARADA, Kiyoshi. Repetição de indébito. Confusão em torno do prazo prescricional trazida pela LC nº 118/05. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 9, n. 603, 3 mar. 2005. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6396>. Acesso em: 14 set. 2008.

venha ser constatado, posteriormente, o excesso da penalidade aplicada. O art. 46 da Lei nº 10.833/03, que prescrevia a variação cambial dos investimentos no exterior como receita ou despesa financeira foi vetado pelo Executivo, porque no ano calendário de 2003 os computadores da Receita sinalizaram a variação cambial negativa. Agora, como esses mesmos computadores sinalizaram variação cambial positiva, o esperto legislador palaciano enxertou o art. 9º ao texto da Medida Provisória nº 232/04, que batizamos de ‘tsunami tributário’, prescrevendo a tributação da variação cambial dos investimentos no exterior, avaliados pelo método de equivalência patrimonial. Vale dizer, ressuscitou o antigo art. 46, vetado na época, porque não convinha ao governo, rompendo o necessário ponto de equilíbrio da lei. O art. 6º da Lei nº 11.051/04, [...] a pretexto de explicitar o alcance da norma do *caput* do art. 40 da Lei nº 6.830/80, veio introduzir sorrateiramente o § 4º, dilatando o prazo de prescrição intercorrente, procurando driblar a jurisprudência dos tribunais. Vários outros exemplos de deslealdade legislativa poderiam ser citados. O expediente aéctico e maroto, utilizado pelo ardiloso legislador na redação do art. 3º sob exame, um verdadeiro ato de improbidade legislativa, certamente, há de ser repellido pelo STJ, que já sinalizou no sentido da invalidade dessa norma afrontosa sob todos os aspectos ao sistema jurídico, alicerçado nos direitos e garantias fundamentais¹⁷³. (*sem os grifos do autor*)

A partir da decisão do Superior Tribunal de Justiça seguiram vários outros recursos tanto da parte dos contribuintes, insatisfeitos com a agressão à segurança jurídica, quanto da Fazenda Nacional, que argüia a impossibilidade do Superior ter decretado a irretroatividade do art. 3º da LC às ações ajuizadas até 10.06.2005

Em meio a isso, foi interposto Recurso Extraordinário pela Fazenda Nacional. O Fundamento utilizado pela Fazenda Nacional foi que, ao afastar a incidência da norma para as ações ajuizadas até a edição da LC n.º 118/2005, o STJ declarou inconstitucional o dispositivo do art. 4º da mesma lei, o qual determinava a aplicação imediata e retroativa do art. 3º e essa inconstitucionalidade só poderia ser proferida por órgão especial ou plenário. O Supremo Tribunal Federal acolheu a pretensão da Fazenda Nacional e determinou:

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

¹⁷³ HARADA, Kiyoshi. **Repetição de indébito. Confusão em torno do prazo prescricional trazida pela LC nº 118/05.** Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 603, 3 mar. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6396>>. Acesso em: 14 set. 2008.

fim de que seja realizado novo julgamento nos termos do artigo 97 da Constituição Federal¹⁷⁴.

Diante disso, a questão foi novamente analisada pelo Superior Tribunal de Justiça, agora pelo plenário, quando ficou decidido:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI INTERPRETATIVA. PRAZO DE PRESCRIÇÃO PARA A REPETIÇÃO DE INDÉBITO, NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. LC 118/2005: NATUREZA MODIFICATIVA (E NÃO SIMPLEMENTE INTERPRETATIVA) DO SEU ARTIGO 3º. INCONSTITUCIONALIDADE DO SEU ART. 4º, NA PARTE QUE DETERMINA A APLICAÇÃO RETROATIVA.

1. Sobre o tema relacionado com a prescrição da ação de repetição de indébito tributário, a jurisprudência do STJ (1ª Seção) é no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo de cinco anos, previsto no art. 168 do CTN, tem início, não na data do recolhimento do tributo indevido, e sim na data da homologação – expressa ou tácita - do lançamento. Segundo entende o Tribunal, para que o crédito se considere extinto, não basta o pagamento: é indispensável a homologação do lançamento, hipótese de extinção albergada pelo art. 156, VII, do CTN. Assim, somente a partir dessa homologação é que teria início o prazo previsto no art. 168, I. E, não havendo homologação expressa, o prazo para a repetição do indébito acaba sendo, na verdade, de dez anos a contar do fato gerador.

2. Esse entendimento, embora não tenha a adesão uniforme da doutrina e nem de todos os juízes, é o que legitimamente define o conteúdo e o sentido das normas que disciplinam a matéria, já que se trata do entendimento emanado do órgão do Poder Judiciário que tem a atribuição constitucional de interpretá-las.

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

4. Assim, tratando-se de preceito normativo modificativo, e não simplesmente interpretativo, o art. 3º da LC 118/2005 só pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência.

5. O artigo 4º, segunda parte, da LC 118/2005, que determina a aplicação retroativa do seu art. 3º, para alcançar inclusive fatos passados, ofende o princípio constitucional da autonomia e independência dos poderes (CF, art. 2º) e o da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (CF, art. 5º, XXXVI).

6. Arguição de inconstitucionalidade acolhida.¹⁷⁵ (grifos nossos)

Vê-se que o plenário do Superior Tribunal de Justiça, em prestígio ao princípio da segurança jurídica e da independência dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, declarou inconstitucional a segunda parte do art. 4.º da LC 118/2005, no que se refere à retroatividade da nova interpretação do prazo de repetição do indébito tributário, trazida pelo art. 3.º da mesma lei.

¹⁷⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 486.888. Relator Ministro Sepúlveda Pertence. Acórdão 23/08/2006. DJ 31/08/2006. Disponível em: <http://www.stf.gov.br>.

¹⁷⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Arguição de Inconstitucionalidade nos Embargos de Divergência em Recurso Especial n.º 644.736. Ministro Relator Teori Albino Zavascki. Acórdão 06/06/2007. DJ 27/08/2007. Disponível em: <http://www.stj.gov.br>.

O STJ considera, agora, como marco temporal, não o ajuizamento da ação, mas sim a ocorrência do fato gerador. Assim, mesmo que o contribuinte não tenha ingressado com a ação judicial de repetição de indébito tributário antes de 09 de junho de 2005, poderá ser julgado conforme a tese dos “cinco mais cinco”.

São dizeres do voto do Relator:

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

Admitir a aplicação do art. 3º da LC 118/2005, sobre os fatos passados, nomeadamente os que são objeto de demandas em juízo, seria consagrar verdadeira invasão, pelo Legislativo, da função jurisdicional, comprometendo a autonomia e a independência do Poder Judiciário. Significaria, ademais, consagrar ofensa à cláusula constitucional que assegura, em face da lei nova, o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e à coisa julgada. Portanto, o referido dispositivo, por ser inovador no plano das normas, somente pode ser aplicado legitimamente a situações que venham a ocorrer a partir da vigência da Lei Complementar 118/2005, que ocorreu 120 dias após a sua publicação (art. 4º), ou seja, no dia 09 de junho de 2005.¹⁷⁶

Vale destacar, ainda, da decisão prolatada pelo plenário do Superior Tribunal de Justiça, o voto do Ministro Francisco Peçanha Martins que vai além da questão da retroatividade da nova interpretação do legislativo e expõe a sua inconformidade com o próprio art. 3.º da LC n.º 118:

A Lei Complementar nº 118, 09/02/05, no seu art. 3º, dispõe, “para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172”, que “a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida lei e, no art. 4º, estabelecendo a data da entrada em vigor (120 dias da publicação), enfatizando: “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”.

A meu ver, a Lei Complementar, dita interpretativa, não deu a melhor interpretação à matéria. Reflete comando autoritário do Executivo sem resolver as dúvidas preexistentes com relação as regras contidas no CTN. A final, a Constituição do crédito tributário continua competindo à autoridade administrativa pelo lançamento, atividade administrativa vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142 e parágrafo único do CTN, e só se constitui pelo lançamento expresso ou tácito, ou seja, é dependente de ato ou omissão da autoridade administrativa.

Por tais razões, entendi que nada de novo foi incorporado ao CTN que pudesse modificar a interpretação sistemática consagrada pela 1ª e 2ª Turmas e Eg. 1ª Seção em torno da contagem do prazo prescricional para o contribuinte haver a restituição do indébito tributário, mas fui vencido na 1ª Seção, como consta do voto referido pelo E. Relator.

Mas a Lei Complementar diz da interpretação conveniente ao Executivo e a impõe, aplicando-a retroativamente.

¹⁷⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Arguição de Inconstitucionalidade nos Embargos de Divergência em Recurso Especial n.º 644.736. Ministro Relator Teori Albino Zavascki. Acórdão 06/06/2007. DJ 27/08/2007. Disponível em: <http://www.stj.gov.br>.

Explicada a interpretação que fazia sobre a matéria até a uniformização da jurisprudência pela Eg. 1ª Seção, com ressalva da minha opinião, acompanho o voto do E. Relator.¹⁷⁷

Embora tenha sido vencido, o Ministro reflete sobre a natureza interpretativa do art. 3.º e chega à conclusão de que a disposição nele contida não deve prevalecer diante da tese dos “cinco mais cinco” propugnada pelo Superior Tribunal de Justiça.

O voto supramencionado realiza o merecido controle jurisdicional da lei interpretativa, conforme almejava Coêlho*, mas que não teve procedência no Superior Tribunal de Justiça. Em tese, o Ministro Francisco Peçanha não vislumbra a possibilidade de existir a extinção do crédito, sem que ele tenha sido lançado pela autoridade fiscal:

[...] no art. 150, § 1º, o legislador estabeleceu que “o pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória de ulterior homologação do lançamento”.

Indaga-se: será possível extinguir-se o crédito tributário ainda não constituído? De notar-se que, no art. 151, disciplina o CTN as hipóteses de suspensão do crédito tributário, e no art. 156 elenca as hipóteses de extinção, declarando expressamente no inciso VII: “o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º”.

Entendemos, então, que, na dicção do art. 156, VII, impunha-se a conjugação das duas circunstâncias – pagamento antecipado e lançamento por homologação – para concluir que só começaria a contar o prazo prescricional para haver o contribuinte a restituição do tributo indevidamente recolhido por antecipação a partir do lançamento, ato administrativo imprescindível à constituição do crédito tributário, e que pode ser tido por concretizado decorrido o lapso temporal de cinco (5) anos, contado a partir do pagamento antecipado. (art. 150, § 4º, CTN).

O Estado terá cinco (5) anos para constituir o crédito e mais cinco (5) anos para cobrá-lo. E o direito à restituição do indébito pelo contribuinte poderá extinguir-se antes da constituição do crédito tributário, ato administrativo vinculado? Extinguir-se-á, pela prescrição, o direito à restituição enquanto não promovido o lançamento, pendente sobre a sua cabeça a espada de “Dâmocles” ou seja, a possível instauração do procedimento executório fiscal com as drásticas conseqüências que acarreta? Enfim, prescreverá o direito de ação para haver a restituição do pagamento antecipado antes da constituição do crédito tributário pelo lançamento tácito? Creio que não, pois não há confundir pagamento antecipado com crédito tributário, somente constituível mediante atividade administrativa plenamente vinculada, ou seja, pelo lançamento. Penso que a regra do art. 150, § 1º, há de ser interpretada na consonância com as normas dos arts. 156, VII, 165 e 166 do mesmo CTN, até porque só nascerá o crédito com o ato administrativo ou após decurso, *in albis*, do prazo deferido ao Estado para homologar o lançamento.¹⁷⁸

¹⁷⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Argüição de Inconstitucionalidade nos Embargos de Divergência em Recurso Especial n.º 644.736. Ministro Relator Teori Albino Zavascki. Voto do Ministro Francisco Peçanha Martins. Acórdão 06/06/2007. DJ 27/08/2007. Disponível em: <http://www.stj.gov.br>.

* Conforme exposto nas páginas 10 e 11 deste capítulo.

¹⁷⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Argüição de Inconstitucionalidade nos Embargos de Divergência em Recurso Especial n.º 644.736. Ministro Relator Teori Albino Zavascki. Voto do Ministro Francisco Peçanha Martins. Acórdão 06/06/2007. DJ 27/08/2007. Disponível em: <http://www.stj.gov.br>.

Assim, definida a inconstitucionalidade do art. 4.º da LC n.º 118/2005 perante o plenário do STJ deve se aplicar o disposto no parágrafo único do artigo 481 do Código Processo Civil, que determina: “Os órgãos fracionários dos tribunais não submeterão ao plenário, ou ao órgão especial, a arguição de inconstitucionalidade, quando já houver pronunciamento destes ou do plenário do Supremo Tribunal Federal sobre a questão¹⁷⁹”.

A consequência prática de tudo isso é que os magistrados, monocraticamente ou em turma, poderão afastar a aplicação retroativa do disposto no artigo 3º da LC nº 118, conforme determina o artigo 4º do referido texto legal, suscitando apenas a decisão prolatada na Arguição de Inconstitucionalidade nos EREsp 644.736, sem incorrer na violação do princípio constitucional da reserva de plenário.

No entanto, a questão ainda não pode ser considerada uniformizada na jurisprudência, eis que, com uma simples pesquisa dos recentes julgados já é possível constatar divergências acerca do marco temporal para a aplicação do art. 3.º da LC n.º 118/2005.

A divergência pode ser constada nos seguintes julgados prolatados no Tribunal Regional Federal da 4.ª Região:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS . PRESCRIÇÃO. LEI 9.718/98. ARTS. 3º, § 1º E 8º, § 1º. BASE DE CÁLCULO. LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA . PRINCÍPIO DA ISONOMIA. CORREÇÃO MONETÁRIA. CUSTAS PROCESSUAIS. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. RESERVA DE PLENÁRIO.

1. A Primeira Seção do STJ, no julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 327043, decidiu manter a regra dos cinco anos mais cinco anos, por unanimidade, e firmou orientação pela aplicação do disposto no art. 3º da LC 118/2005 **somente aos recolhimentos ocorridos a partir de 09 de junho de 2005**, tese defendida no voto vista do Excelentíssimo Sr. Ministro Teori Albino Zavascki, seguida pelas duas Turmas integrantes da Primeira Seção do STJ.
2. Mantida a regra dos cinco mais cinco, afastando a aplicação imediata da LC 118/2005.¹⁸⁰ (*Grifos nossos*).

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PRESCRIÇÃO. PIS. COFINS. COMERCIANTE VAREJISTA DE COMBUSTÍVEL. AUSÊNCIA DE INTERESSE. LEI Nº 7.918/98. BASE DE CÁLCULO. **Nas ações ajuizadas anteriormente à vigência da LC 118/05, considera-se o prazo para repetição ou compensação de indébito como sendo de 10 anos (5 + 5). Nas**

¹⁷⁹ BRASIL. Lei Ordinária n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>.

¹⁸⁰ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4.ª Região. Apelação Cível n.º 2005.72.09.000934-4. Relator Desembargador Álvaro Eduardo Junqueira. DJ 10/05/2006, p. 530. Disponível em: <http://www.trf4.gov.br>.

ações posteriores, o prazo de apenas 5 anos do recolhimento indevido. Grifos nossos¹⁸¹.

Já o Tribunal Regional Federal da Segunda Região considera que:

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

[...] Quanto ao tema da prescrição, a Colenda Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar os EResp 435.835/SC, sessão de 24/03/2004, rel. Min. José Delgado, buscando pacificar as discussões em torno da matéria, decidiu no sentido de que “nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo prescricional para se pleitear a compensação ou a restituição do crédito tributário somente se opera quando decorridos cinco anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais cinco anos, contados a partir da homologação tácita. 6. Cabe observar que o art. 3º da Lei Complementar n.º 118, publicada em 09 de fevereiro de 2005, assim dispõe: “Art. 3º. Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o §1o do art. 150 da referida Lei.” 7. Portanto, a mencionada lei passa a prever que o direito de pleitear a compensação ou a restituição do crédito tributário, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos contados do pagamento antecipado. 8. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça concluiu o julgamento do EResp. 327.043/DF, na sessão de 27/04/2005, por unanimidade, no sentido de ser possível interpretar o art. 4o da LC n.º 118/05 “conforme a Constituição, desde que os efeitos retroativos ali previstos limitem-se às ações ajuizadas após a vacatio legis de 120 dias prevista na parte inicial do dispositivo. Ajuizada a ação após 9 de junho de 2005, poderá o art. 3o da LC n.º 118/05 ser aplicado aos fatos geradores ocorridos antes de sua publicação. O prazo de cinco anos poderá ser contado a partir do pagamento indevido, e não da homologação expressa ou tácita, desde que a ação tenha sido proposta depois de 9 de junho de 2005 e mesmo que o pagamento antecipado pelo contribuinte tenha sido realizado antes da vigência da Lei”. 9. **Assim, fica valendo o prazo de “cinco mais cinco” até 09 de junho de 2005. Somente para as ações ajuizadas após esta data poderá ser aplicado o prazo de 5 (cinco) anos previsto no art. 3o da LC 118/2005**, o que ocorre na espécie, pois a ação foi proposta em 15/09/2005. 10. Agravos conhecidos e desprovidos.¹⁸² *Grifos nossos*.

O Tribunal Regional Federal da Primeira Região, por sua vez, entende que:

HOMOLOGAÇÃO. TESE DOS 5+5. LC 118/2005. IRRETROATIVIDADE. 2. A aplicabilidade da LC 118/2005 se restringe aos tributos cuja extinção, pelo pagamento antecipado (art. 3º), se deu após o início da vigência da mencionada norma, não se considerando a data do ajuizamento de ação que discuta eventual indébito. Admitir-se a retroatividade da norma para as situações consumadas anteriormente à sua vigência, quando se entendia a extinção do crédito tributário somente quando da homologação, expressa ou tácita, seria aceitar a retroatividade em prejuízo aos contribuintes.

¹⁸¹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4.ª Região. Apelação Cível n.º 2007.72.06.001036-9. Relator Desembargador Eloy Bernst Justo, D.E. 28/05/2008. Disponível em: <http://www.trf4.gov.br>.

¹⁸² BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2.ª Região. Apelação Cível n.º 2005.51.01.019364-5. Relator Juiz Federal convocado José Antonio Lisboa Neiva, DJ 21/09/2007, p. 284-385. Disponível em: <http://www.trf2.gov.br>.

3. Desnecessidade de obediência à cláusula de reserva de Plenário (art. 97 da CF e 480 e 482 do CPC), uma vez que a não-aplicação da LC 118/2005 se dá pela impossibilidade de sua aplicação retroativa, ao caso concreto.
4. Apelação da impetrante a que se dá provimento, para afastar a prescrição decretada.
5. Apelação da Fazenda Nacional e remessa oficial a que se nega provimento.¹⁸³ *Grifei.*

Ademais, está pendente de julgamento no Supremo Tribunal Federal o RE n.º 561.908, no qual a situação deverá ser reexaminada pois identificada a repercussão geral da matéria ante a circunstância de envolver milhares de ações alusivas a repetição de indébito dos tributos sujeitos a lançamento por homologação¹⁸⁴.

A repercussão geral é uma inovação advinda na Emenda n.º 45 que objetiva delimitar a competência do STF às questões constitucionais com relevância social, política, econômica ou jurídica. Muitos são os casos que, o STF, almejando evitar a proliferação de causas repetitivas na justiça, utilizam o entendimento utilizado no julgamento do recurso extraordinário com repercussão geral para a edição de Súmulas Vinculantes, conforme o permissivo expresso no art. 103-A da CF¹⁸⁵.

De fato, no período compreendido entre 30 de abril a 15 de setembro de 2008, 13 questões de reconhecida relevância social foram decididas definitivamente pelo STF e 12 se transformaram em súmulas vinculantes, dessas, três aguardam apenas a aprovação do texto definitivo do verbete para entrarem em vigor*. Sendo assim, há grandes expectativas que a decisão que decidir o Recurso Extraordinário n.º 561.908 culmine na edição de mais uma Súmula Vinculante.

Diante do exposto, percebe-se que os artigos 3.º e 4.º da LC n.º 118/2005 foram incorporados para dar forças a uma tese defendida pela Fazenda Nacional, a qual considera que o prazo prescricional da ação de repetição de indébito tributário começa a correr a partir do pagamento indevido. Essa tese, assim como a tese dos cinco mais cinco, possui plausibilidade

¹⁸³ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1.ª Região. Apelação Cível n.º 2006.38.12.006932-0. Relatora Desembargadora Maria do Carmo Cardoso, DJ 08/08/2008, p. 526. Disponível em: <http://www.trf1.gov.br>.

¹⁸⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 561.908. Relator Ministro Marco Aurélio. DJE n.º 48, divulgado em 14/03/2008. Disponível em: <http://www.stf.gov.br>.

¹⁸⁵ Art. 103-A: O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. *In*: BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Org. Roque Antônio Carraza. 8.ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

* Notícia retirada do site do Supremo Tribunal Federal no dia 15 de setembro de 2008 disponível em <http://www.stf.gov.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=95983>.

jurídica, como pode ser notado nas várias manifestações doutrinárias apresentadas ao longo do trabalho. O que se pretendeu questionar nesse capítulo, contudo, foi a forma encontrada pelo legislador em fazer prevalecer o seu entendimento alicerçado por uma forte pressão política desfavorável ao contribuinte. Isto é, não se quer demonstrar qual é o melhor entendimento da matéria, e sim, relatar a forma sorrateira utilizada pelo legislador para impor uma situação, sem o mínimo compromisso com a técnica legislativa e com os princípios fundamentais do Estado de Direito.

CONCLUSÃO

A Segurança Jurídica, no âmbito do direito tributário, pretende garantir ao contribuinte um grau de certeza capaz de conduzi-lo a planificar e desenvolver seus atos da vida civil, familiar e profissional com a segurança de que possíveis alterações legislativas que venham acontecer não incidam sobre aquele ato ou fato já consumado.

Sendo assim, a forma mais adequada de visualizar o princípio da segurança jurídica é considerá-la implícita ao Estado de Direito, pois não existe direito sem mecanismos que assegurem estabilidade ao mesmo. O princípio está, dessa forma, difundido em toda a Carta Constitucional.

O trabalho abordou cinco diferentes conteúdos do princípio da segurança jurídica: 1) certeza do direito; 2) intangibilidade das posições jurídicas consolidadas; 3) estabilidade das situações jurídicas; 4) confiança no tráfego jurídico; 5) tutela jurisdicional.

Uma das conseqüências da garantia à segurança jurídica é a irretroatividade das leis, princípio este expresso na Constituição, sendo elevado, inclusive, à categoria de cláusula pétrea, só ressalvando os casos de retroação da lei penal benéfica (inciso XL, do art. 5.º).

A irretroatividade no direito tributário não está limitada ao alcance da lei, mas se estende às demais fontes do direito, em especial, às decisões administrativas e judiciais. A manifestação desse pensamento pode ser encontrada, inclusive, no Código Tributário Nacional, lei n° 5.172/66, quando aduz, no seu art. 100, que as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa e as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas são normas complementares à lei tributária.

O Código Tributário Nacional prevê a possibilidade de aplicação retroativa da lei tributária expressamente interpretativa. Contudo, em atenção ao princípio da absoluta irretroatividade das leis, propugnado pela Constituição Federal, faz-se necessário adequar o art. 116, I do CTN ao preceito constitucional.

Disso resulta que, no caso das leis interpretativas, a retroatividade deve alcançar os fatos pretéritos apenas nos casos que inexistirem qualquer alteração do sentido da norma interpretada, eis que, se houver qualquer inovação, mesmo que seja a escolha de uma das interpretações

possíveis da norma, será considerada lei nova e sobre ela recairá todos os requisitos necessários para a sua validade.

Diante disso, faz-se necessário determinar o *dies a quo* da relação jurídico-tributária a fim de delimitar as regras que regularão esta obrigação. A obrigação tributária é *ex lege*, pois prescinde da vontade do contribuinte em se vincular, ou não, ao Estado para dar-lhe nascimento, basta que esteja configurado o fato jurígeno previsto na hipótese de incidência.

O Código Tributário Nacional divide a obrigação tributária em principal e acessória. A obrigação principal ocorre quando um fato previsto na hipótese de incidência deixa de ser abstrato e torna-se atuante. O principal objeto da obrigação tributária é a obrigação de dar, qual seja, o pagamento do tributo. Tal obrigação, contudo, pode vir seguida de uma outra, a de fazer e não fazer, conhecida como obrigação acessória, cujo caráter é meramente instrumental. São obrigações acessórias, por exemplo: emitir nota fiscal, apresentar declaração de rendimentos, entregar a DCTF, não embarçar a fiscalização e etc.

A obrigação acessória não possui fato gerador, ou, fato imponível. São obrigações que decorrem de prescrições legislativas imperativas, ou seja, são ordens emanadas da legislação aplicável que impõem a prática ou a abstenção de um ato.

O crédito tributário, por outro lado, está atrelado à exigibilidade do objeto da obrigação tributária. Para a obrigação pecuniária ser exigível é necessário que ela seja líquida e, por essa razão, o correspondente crédito tributário será formalizado em momento posterior à origem da obrigação tributária, com a apuração realizada pela autoridade tributária.

Esse ato realizado pela autoridade administrativa é denominado de lançamento tributário e é formalizado através de um escrito formal, que almeja dar ciência ao sujeito passivo, a fim de que este fique adstrito a, no prazo assinalado (no próprio documento ou na lei), satisfazer o direito do credor, sob pena de serem desencadeados os procedimentos tendentes à cobrança via constrição judicial.

Há casos, contudo, que a lei determina o pagamento do tributo, sem que o crédito seja previamente constituído pela autoridade administrativa através do lançamento. Nessas situações, conforme o art. 150 do CTN, ocorre a modalidade de lançamento por homologação, mediante a apreciação da autoridade administrativa após o sujeito passivo ter realizado o pagamento antecipado. Na prática, tem a autoridade administrativa o prazo de 5 anos para realizar o

lançamento por homologação, concordando com o pagamento do sujeito passivo, após esse prazo, considera-se que o pagamento foi implicitamente homologado.

Com base nessa sistemática, o Superior Tribunal de Justiça passou a entender, nos casos em que se pleiteava a restituição do indébito tributário, que o prazo de 5 anos a contar da extinção do crédito tributário estabelecido no art. 168, I do CTN tem início após 5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter isso efetuado, como dispõe o art. 173 do CTN.

Esse entendimento, por muito tempo, criou uma expectativa ao contribuinte de que, no caso de homologação tácita, a qual ocorre na maioria das vezes, teria o prazo de 10 anos para pleitear a restituição, a contar do pagamento indevido.

Com a edição da LC n.º 118/2005 essa expectativa caiu por terra, e o prazo de 5 anos para a repetição do indébito tributário passou a ser contado a partir do pagamento indevido.

Há de se destacar que a LC n.º 118/2005 tinha como foco a adequação das novas regras falimentares ao Código Tributário Nacional, contudo, em afronta às disposições previstas nos incisos I e II do art. 7.º da LC n.º 95/98, camuflou as disposições legais referentes ao prazo prescricional das ações de repetição de indébito tributário.

Sendo assim, embora sejam raros os posicionamentos nesse sentido, percebe-se que existe uma aparente inconstitucionalidade formal na LC n.º 118/2005, por inobservância dos incisos I e II do art. 7.º da LC 95/98, que preconizam a limitação da lei a um único objeto, assim como a correspondente pertinência temática. Tal inconstitucionalidade é passível de ser declarada através do controle judiciário em razão da garantia do “*substantive due process of law*”.

Além disso, a redação do art. 3.º da LC n.º 118 expressa que ele realiza a interpretação do art. 168, I do CTN, numa clara pretensão do legislador em alcançar os fatos pretéritos e em andamento, uma vez que, conforme o polêmico art. 106, I do CTN, é possível retroagir as normas interpretativas tributárias.

Nesse sentido, muitas são as críticas dirigidas ao caráter interpretativo da norma. Alguns doutrinadores consideram que o dispositivo não pode ser considerado interpretativo, pois a sua admissão no ordenamento jurídico acarreta a revogação do art. 156, VII do CTN. Isto

porque, no art. 156, VII do CTN, está expresso pela conjunção aditiva “e” que a extinção do crédito tributário ocorre com o lançamento e o pagamento antecipado. Partindo desse entendimento, a interpretação conferida pelo STJ não foi resultado de uma construção pretoriana, mas interpretação literal da lei. Assim, o art. 3.º da LC n.º 118/2005, apesar de se auto-intitular de “interpretativo”, é, em verdade, uma norma nova, devendo ser lhe aplicado o princípio da irretroatividade das normas.

Contudo, não há qualquer referência na LC n.º 118/2005 que evidencie a revogação dos arts. 156, IV e 150, I do CTN da forma preconizada pelo art. 9.º da LC 95/98, que assim determina: “A cláusula de revogação deverá enumerar, expressamente, as leis ou disposições legais revogadas” (Redação dada pela Lei Complementar n.º 107, de 26.4.2001).

Por esse motivo, outros autores preferem considerar que os art. 156, IV e 150, I do CTN não foram revogados pelo art. 3.º da LC n.º 118/2005 e enquadrar o artigo em discussão como uma norma interpretativa. No entanto, mesmo que a norma esteja caracterizada como interpretativa, cabe ao Poder Judiciário verificar se a interpretação dada está adequada com o Sistema Jurídico em vigência.

Existem doutrinadores, contudo, que não concordavam com interpretação dada pelo Superior Tribunal de Justiça referente à tese dos “cinco mais cinco”. Eles identificam que, apesar de enfraquecida por um tempo, sempre houve a discussão acerca da delimitação do prazo para a repetição do indébito tributário. Assim, o art. 3.º da LC n.º 118/2005 seria a consolidação de um entendimento que, embora não unânime nos tribunais, era possível.

Para essa parcela de doutrinadores, o art. 3.º da LC 118/2005 é uma norma interpretativa, pois esclarece o sentido do art. 168, I do CTN que o legislador pretende que seja utilizado pelo aplicador da lei. Assim, o art. 3.º da LC 118/05, como norma interpretativa, não está querendo “aclarar” o significado do art. 168 do CTN, e sim, definir um, dentre os dois, sentidos possíveis da norma.

Contudo, mesmo sendo válido o art. 3.º da LC n.º 118/2005, essa disposição deve incidir apenas aos pagamentos antecipados ocorridos após a vigência desta lei, a fim de preservar a segurança jurídica aos sujeitos passivos que voltaram as suas atividades levando em consideração ao prazo prescricional consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça.

Isso foi reconhecido pelo plenário do Superior Tribunal de Justiça que, em prestígio ao princípio da segurança jurídica e da independência dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, declarou inconstitucional a segunda parte do art. 4.º da LC 118/2005, no que se refere à retroatividade da nova interpretação do prazo de repetição do indébito tributário, trazida pelo art. 3.º da mesma lei. Assim, mesmo que o contribuinte não tenha ingressado com a ação judicial de repetição de indébito tributário antes de 09 de junho de 2005, poderá ser julgado conforme a tese dos “cinco mais cinco”.

Contudo, essa questão ainda não está definitivamente solucionada, eis que ainda está pendente de julgamento no Supremo Tribunal Federal o RE n.º 561.908, no qual a situação deverá ser reexaminada pois identificada a repercussão geral da matéria ante a circunstância de envolver milhares de ações alusivas a repetição de indébito dos tributos sujeitos a lançamento por homologação.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.
- ATALIBA, Geraldo. Justiça para Todos. **Revista da Associação dos Juizes Federais do Brasil**, Distrito Federal, n.º 19, Ano 6, out./87.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5.ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. **Sistema Constitucional Tributário**: de Acordo com a Emenda Constitucional n. 42 de 19/12/03. 1.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- BARROS, Sergio Resende. Como Reformar Constitucionalmente. Disponível em: <http://www.srbarros.com.br>. Acesso em: 26 de julho de 2008.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Dicionário de Direito Constitucional**. 1.ª ed. São Paulo: Saraiva, 1994.
- BORGES, José Souto Maior. **Obrigação Tributária**: Uma introdução metodológica. 2.ª ed. Malheiros: São Paulo, 1999.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Org. Roque Antônio Carraza. 8.ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.
- _____. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada de Código Tributário Nacional. Org. Roque Antônio Carraza. 8.ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.
- _____. Lei Complementar n. 118, de 9 de fevereiro de 2005. Altera e acrescenta dispositivos à Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, e dispõe sobre a interpretação do inciso I do art. 168 da mesma Lei. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>.
- _____. Lei Complementar n. 95, de 26 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal, e estabelece normas para a consolidação dos atos normativos que menciona. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>.
- _____. Lei Ordinária n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>.
- _____. Lei Ordinária n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>.
- _____. Lei Ordinária n.º 9.868, de 10 de novembro de 1999. Dispõe sobre o processo e julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade e da Ação Declaratória de Constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>.

_____. Lei Ordinária n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>.

_____. Decreto lei n.º 4.657, de 4 de setembro de 1942, denominado de Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro. Disponível em: <http://planalto.gov.br>.

_____. Decreto n.º 4.176, de 28 de março de 2002. Estabelece normas e diretrizes para a elaboração, a redação, a alteração, a consolidação e o encaminhamento ao Presidente da República de projetos de atos normativos de competência dos órgãos do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 605. Relator Ministro Celso de Melo. Acórdão 23/10/1991. DJ 28/10/1991. Disponível em: <http://www.stf.gov.br>

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 1407. Relator Ministro Sepúlveda Pertence. Acórdão 13/12/2001. RTJ n.º 176/2, p. 578-580. Disponível em: <http://www.stf.gov.br>.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 486.888. Relator Ministro Sepúlveda Pertence. Acórdão 23/08/2006. DJ 31/08/2006. Disponível em: <http://www.stf.gov.br>.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 561.908. Relator Ministro Marco Aurélio. DJE n.º 48, divulgado em 14/03/2008. Disponível em: <http://www.stf.gov.br>.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n.º 44221/PR. Relator Ministro Antônio de Pádua Ribeiro. Segunda Turma. DJ 13.05.1994, p. 12595, RSTJ vol 59, p. 405. Disponível em: <http://www.stj.gov.br>.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial n.º 327.043/DF. Relator Ministro João Otávio de Noronha. Primeira seção. DJ 10/09/2002. Disponível em: <http://www.stj.gov.br>.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Arguição de Inconstitucionalidade nos Embargos de Divergência em Recurso Especial n.º 644.736. Ministro Relator Teori Albino Zavascki. Acórdão 06/06/2007. DJ 27/08/2007. Disponível em: <http://www.stj.gov.br>.

_____. Tribunal Regional Federal da 4.ª Região. Apelação Cível n.º 2005.72.09.000934-4. Relator Desembargador Álvaro Eduardo Junqueira. DJ 10/05/2006, p. 530. Disponível em: <http://www.trf4.gov.br>.

_____. Tribunal Regional Federal da 4.ª Região. Apelação Cível n.º 2007.72.06.001036-9. Relator Desembargador Eloy Bernst Justo, D.E. 28/05/2008. Disponível em: <http://www.trf4.gov.br>.

_____. Tribunal Regional Federal da 2.^a Região. Apelação Cível n.º 2005.51.01.019364-5. Relator Juiz Federal convocado José Antonio Lisboa Neiva, DJ 21/09/2007, p. 284-385. Disponível em: <http://www.trf2.gov.br>.

_____. Tribunal Regional Federal da 1.^a Região. Apelação Cível n.º 2006.38.12.006932-0. Relatora Desembargadora Maria do Carmo Cardoso, DJ 08/08/2008, p. 526. Disponível em: <http://www.trf1.gov.br>.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2004

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

CARVALHO, Tomazini (Org). **Decadência e Prescrição em Direito Tributário**. São Paulo: MP Editora, 2008.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

_____. **Reflexões sobre o artigo 3.º da Lei Complementar 118. Segurança Jurídica e a Boa-fé como valores constitucionais. As Leis Interpretativas no Direito Tributário Brasileiro**. Disponível em: http://www.sachacalmon.com.br/admin/arq_publica/4275f89744278864da88c2fda68ec4e9.pdf. Acesso em 03/10/2008.

COSTA, Mário Luiz Oliveira da. Lei Complementar n.º 118/2005: a Pretendida Interpretação Retroativa acerca do Disposto no art. 168, I do CTN. **RDDT**. São Paulo, n. 115, p. 106-107, abr./2005.

DELGADO, José Augusto. Os Efeitos do Art. 3º da LC n. 118/05 na Interpretação do Inciso I do Art. 168 do CTN: Lei Interpretativa. **BDJur**, 31 de maio de 2005. Disponível em <http://bdjur.stj.gov.br/dspace/handle/2011/433>. Acesso em 05/09/2008.

DORIA, Antonio Roberto Sampaio. **Direito Constitucional Tributário e “Due process of law”**. 2. ed, Rio de Janeiro: Forense, 1986.

FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A irretroatividade da Lei no Direito Brasileiro. **Revista da AGU**, Ano II, Janeiro 2001. Disponível em: <http://www.escola.agu.gov.br>. Acesso em: 26 de julho de 2008.

FRANCIULLI NETTO, Domingo. A lei, ora a lei. **Correio Braziliense**, Brasília, 27 jul. 2005, Caderno Direito e Justiça. Disponível em: <http://bdjur.stj.gov.br/dspace/handle/2011/716>. Acesso no dia: 03/10/2008.

FUX, Luiz. Do prazo prescricional para o exercício do direito de o contribuinte pleitear a compensação/repetição do indébito referente a tributos sujeitos a lançamento por homologação: manutenção da cognominada tese jurisprudencial dos “cinco mais cinco” a despeito do advento

da Lei Complementar n. 118/2005. **BDJur**, Brasília, 27 maio 2008, Disponível em: <http://bdjur.stj.gov.br/dspace/handle/2011/17128>. Acesso em: 03/10/2008.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 17 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

_____. Repetição de indébito. Confusão em torno do prazo prescricional trazida pela LC nº 118/05. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 9, n. 603, 3 mar. 2005. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6396>. Acesso em: 14 set. 2008.

LIMA, Luiz Fernando Pelegrina de. Prazo para se pleitear a devolução de valores recolhidos indevidamente a título de tributos lançados por homologação e a Lei Complementar nº 118/2005. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 9, n. 673, 9 maio 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6693>>. Acesso em: 05 set. 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2006.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2005

MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967**. Tomo V. São Paulo: RT, 1967.

NETO, Adyr Garcia Ferreira. Globalização, atividade empresarial e a segurança jurídica. **Revista de Direito Público da UEL**, Ano 2, Edição 1, Janeiro a Abril de 2007. Disponível em http://www2.uel.br/revistas/direitopub/pdfs/volume_2/num_1/adyr%20garcia.pdf. Acesso em: 14/07/2007.

NETO, Paulo Penteado de Faria Silva. Ponto para o governo: Novos prazos do Código Tributário só favorecem o Fisco. **Revista Consultor Jurídico**, 19 de julho de 2005. Disponível em: <http://conjur.estadao.com.br/static/text/36407,1>. Acesso em: 03/10/2008.

PAULSEN, Leandro. **Segurança Jurídica, certeza do direito e tributação**: a concretização da certeza quanto à instituição de tributo através das garantias da legalidade, irretroatividade e da anterioridade. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

RAMOS JUNIOR, Galdino Luiz. **Princípios constitucionais do processo**: Visão crítica. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2000.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. Coord. **Constituição e Segurança Jurídica**: Direito Adquirido, Ato Jurídico Perfeito e Coisa Julgada. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 2ª edição, revista e ampliada. São Paulo: Max Limonad, 2000.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. Atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. A Segurança e as limitações Constitucionais ao poder de Tributar. **Revista eletrônica de Direito do Estado**, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n. 4,

outubro/novembro/dezembro, 2005. Disponível em <http://www.direitodoestado.com>. Acesso em: 15 de julho de 2008.

KNIJNIK, Danilo. O princípio da Segurança Jurídica no Direito Administrativo e Constitucional. **Revista do Ministério Público do Rio Grande do Sul**, n. 35/205. 1995.

XAVIER, Alberto. **Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.