

NATHÁLIA MAGRO ÉRNICA

DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO DA REPETIÇÃO
DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO E A LEI n. 118/2005

Monografia apresentada no curso de Pós Graduação
Stricto Sensu em Direito Tributário, da Pontifícia
Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP,
como requisito parcial para obtenção do título de
Especialista em Direito Tributário.

Orientadora:

Prof. Marina Vieira de Figueiredo

SÃO PAULO/SP

2015

NATHÁLIA MAGRO ÉRNICA

R.A. n. 00124920

DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO DA REPETIÇÃO
DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO E A LEI n. 118/2005

CONCEITO FINAL: _____ (_____)

ORIENTADORA: _____

Prof. Marina Vieira de Figueiredo

São Paulo, ____ de _____ de 2015.

Dedicatórias

A Deus,

Pai maior, que concedeu-me o privilégio da vida e me deu as oportunidades e forças para a superação dos momentos difíceis.

A minha família,

sempre tão compreensiva e incentivadora de minhas decisões.

Agradecimentos

À Prof. Marina Vieira de Figueiredo,

minha orientadora, pelos préstimos e oportunidades criadas, sempre com paciência e compreensão, confiando em mim e favorecendo meu crescimento e, acima de tudo, por ser sempre uma amiga.

A minha mãe, Luci,

pela revisão lexical desta monografia.

A todos,

que de uma maneira ou de outra contribuíram para a realização desse trabalho.

Agradecimentos especiais

À minha mãe,

cujo amor incondicional ensinou-me e me incentivou a seguir na direção de meus sonhos, com determinação, sempre respeitando a moral e o próximo. Que com sua humildade e simplicidade inspira-me a ser um ser humano melhor, menos materialista e egoísta; mais espiritualizada e caridosa.

À minha irmã, Natasha,

a quem amo incondicionalmente, minha amiga verdadeira, companheira de todas as horas, de quem me orgulho profundamente por sua inteligência, determinação e caráter, e que me permite diariamente usufruir de um amor indescritível pelos meus sobrinhos.

Ao meu tio Dinho,

Que me dedica um amor único, incentiva-me e me apoia, além de possuir uma personalidade única, acolhedora e amiga, fazendo com que todos queiram sempre estar próximos dele e o admiram.

Epígrafe

A alegria está na luta, na tentativa, no sofrimento envolvido e não na vitória propriamente dita.

(Mahatma Gandhi)

2014.

RESUMO

O presente trabalho tem por finalidade analisar o prazo prescricional para restituição dos valores pagos indevidamente pelo Contribuinte a Administração Pública a título de tributo a ser lançado por homologação, nos termos das modificações trazidas pela Lei Complementar n.º 118/2005. Assim, a fim de alcançar o perfeito entendimento do tema, foi necessária a descrição da obrigação tributária, de seu nascimento através da hipótese de incidência e do fato gerador, bem como a análise do crédito tributário e suas modalidades de lançamento, em que se insere o lançamento por homologação. Após, analisou-se a ocorrência do pagamento indevido e a necessidade da prova do erro, conforme as determinações do Direito Tributário. Finalmente, adentrou-se ao tema específico deste trabalho, pela descrição dos institutos de decadência e prescrição no âmbito Tributário, para então trazer a baila as modificações trazidas pela Lei Complementar n.º 118/2005, com a análise de sua repercussão tanto na doutrina e jurisprudência.

Palavras-chave: Lei Complementar n. 118/2005. Repetição do indébito. CTN. Prescrição. Restituição. Crédito Tributário.

ÉRNICA, Nathália Magro. THE DEADLINE TO REPEAT THE TAX OVERPAYMENT AND SUPPLEMENTARY LAW n. 118/2005. Trabalho de Conclusão de Curso de Especialização em Direito Tributário – Pontifícia Universidade Católica - PUC, São Paulo, 2014.

ABSTRACT

The present paper aims to analyze the statute to refund of values unduly paid by the taxpayer to the Public Administration as tribute, still to be released for approval, pursuant to the changes brought by Supplementary Law No. 118/2005. Thus, in order to achieve perfect understanding of the subject, it was necessary the description of tax liability, his birth through the case of incidence and the triggering event, as well as analysis of the tax credit and its modalities of release in which it operates approval for the launch. After we

analyzed the occurrence of the overpayment and the necessity of proof of error, as specified in the Tax Law. Finally, we entered to the specific topic of this paper, the description of the institutes of decay and prescription under Tax, then the changes brought by Supplementary Law No. 118/2005, with analysis of their impact both in doctrine and jurisprudence.

Keywords: Supplementary Law No. 118/2005. Repetition of the overpayment. CTN. Prescription. Restitution. Tax credit.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
------------------	----

CAPÍTULO 1 – DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

1	Do surgimento da obrigação tributária	13
1.1	A regra matriz de incidência tributária	13
1.1.1	Critério material	13
1.1.2	Critério espacial	14
1.1.3	Critério temporal	14
1.1.4	Critério pessoal – sujeito ativo	15
1.1.5	Critério pessoal – sujeito passivo	15
1.1.6	Critério quantitativo – a base de cálculo	15
1.1.7	Critério quantitativo – a alíquota	16
1.2	Do fato gerador	16

CAPÍTULO 2 – DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

2.1	A constituição do crédito tributário	18
2.2	O lançamento do crédito tributário: finalidade e conceito	19
2.2.1	Da finalidade do lançamento	20
2.2.2	Do conceito de lançamento tributário	20
2.3	Modalidades de lançamento tributário	22
2.3.1	Lançamento de ofício	22
2.3.2	Lançamento por declaração	23
2.3.3	Lançamento por homologação	23

CAPÍTULO 3 – A RESTITUIÇÃO DOS VALORES PAGOS INDEVIDAMENTE

3.1	O pagamento indevido	25
3.2	O direito à repetição do indébito	26
3.2.1	A restituição do tributo indireto	27

CAPÍTULO 4 – PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

4.1	Noções introdutórias	32
4.2	Decadência	34
4.3	Prescrição	38
4.3.1	Causas de suspensão da prescrição	43
4.3.2	Prescrição intercorrente	44

CAPÍTULO 5 – A LEI COMPLEMENTAR n. 118/2005	
5.1	Considerações iniciais 48
5.2	Natureza da norma e sua aplicação 48
	CONCLUSÃO 67
	REFERÊNCIAS 68

INTRODUÇÃO

A presente monografia tem por escopo abordar as modificações trazidas pela Lei Complementar n. 118/2005 quanto ao prazo prescricional para repetição do indébito tributário, no que tange os tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Referida Lei foi promulgada com a justificativa de adequar o Código Tributário Nacional (CTN) à Lei de Falências. Todavia, trouxe em seu bojo diversas alterações em diversos ramos do ordenamento jurídico. É fruto do hábito do Congresso Nacional produzir colcha de retalhos na legislação, criando um cipoal difícil de ser entendido até pelos operadores do direito.

A principal alteração no CTN promovida pela LC n. 118/2005 ocorreu no caso do inciso I do art. 168, que trata do direito de pleitear a restituição do tributo pago indevidamente. Com a alteração consubstanciada no art. 3º da LC 118/2005, o momento de extinção do crédito tributário sujeito a lançamento por homologação – quando iniciava a contagem da prescrição – não será mais aquele determinado pelo artigo 150, § 4º (cinco anos após o fato gerador), e sim o momento em que foi efetuado o pagamento do tributo considerado indevido.

Com esta nova regra, o prazo para reclamar judicialmente a restituição do pagamento indevido de tributo diminuiria de dez para cinco anos, a partir da vigência da LC n. 118/2005.

Visando reduzir o prazo de 10 para 5 anos, imediatamente, na ânsia de beneficiar o Fisco, o legislador achou por bem classificar aquela LC como uma lei interpretativa, remetendo-a a regra do artigo 106, inciso I do CTN, que dispõe que a lei aplicar-se-á a ato ou fato pretéritos quando for expressamente interpretativa.

Todavia, os operadores do direito passaram a questionar judicialmente a legalidade e a constitucionalidade do citado artigo 3º, tendo os Tribunais decidido de forma contrária ao pretendido pelo legislador, conforme verificaremos ao longo deste trabalho, de forma mais detalhada.

CAPÍTULO 1

DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

1 Do surgimento da obrigação tributária

1.1 A regra matriz de incidência tributária

Antes de uma reflexão acerca dos efeitos da Lei Complementar n. 118/2005 sobre os prazos para repetição do indébito tributário, importante adentrarmos sucintamente na estrutura normativa da regra matriz de incidência, pois é dado fundamental para entendermos os conceitos de obrigação e crédito tributário.

Assim, descrevemos a seguir, a estrutura da norma primária com seus componentes, sujeitos e objeto; iniciando pelo antecedente da norma, onde se situa a hipótese de incidência que é descritiva de evento de possível ocorrência.

1.1.1 Critério material

Hipótese de incidência tributária – ou critério material - é a suposição que se dá a um determinado acontecimento que, ocorrendo, pode gerar obrigação tributária. A sua função na composição da Regra Matriz de Incidência Tributária – RMIT - é a de prever hipóteses das quais poderão surgir uma relação jurídica tributária, prevendo qual fato gerará o tributo (critério material), onde será gerado (critério espacial) e quando será gerado (critério temporal).

Alfredo Augusto Becker¹, salienta que “A hipótese de incidência da regra jurídica tributária pode ser *qualquer* fato (ato, fato ou estado de fato), desde que seja *lícito*. Caso contrário, se for ilícito, o objeto da prestação não será tributo, mas *sanção*”.

Muito se discute, também, sobre a necessidade de um critério pessoal compor a hipótese da RMIT. Mas entendemos que não há esta necessidade, uma vez que dentro do critério material, que é sempre composto por um verbo e por um complemento (por exemplo: circular mercadorias), este referido verbo será sempre pessoal, importando, portanto, numa ação humana.

Sobre este aspecto, Paulo de Barros Carvalho² ensina que “O critério material é o núcleo do conceito mencionado na hipótese normativa. Nele há referência a um

¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 281.

comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas, condicionado por circunstâncias de espaço e tempo (...)”.

Assim, importa destacar que, indiretamente, dentro da hipótese da RMIT, já há um critério pessoal. Contudo, é geral, haja vista não especificar diretamente quem são os sujeitos. Ainda assim, não há necessidade deste critério nesta parte da RMIT.

1.1.2 Critério espacial

O critério espacial da hipótese tributária está relacionado ao local onde ocorrerá o fato gerador (por exemplo: numa alfândega, numa zona de um município, em um Estado etc).

Importante observar que a vigência territorial da lei corresponde ao alcance territorial ou delimitação do espaço onde a lei incide ou vige.

Então, o critério espacial pode coincidir ou não com a vigência temporal. Por isso, cada caso deve ser analisado concretamente.

Uma lei pode valer para todo território nacional, como, por exemplo, a lei que instituiu o imposto de importação, e, no entanto, ter o seu critério espacial delimitado em uma zona alfandegária.

Por outro lado, uma lei pode valer para um determinado Estado da Federação, como, por exemplo, a lei que instituiu o ICMS e ter o seu critério espacial somente naquele Estado, coincidindo, portanto, os dois institutos.

1.1.3 Critério Temporal

Quanto ao critério temporal, Paulo de Barros Carvalho³ leciona que

Compreendemos o critério temporal da hipótese tributária como o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária.

Dessa forma, o critério temporal está relacionado à data em que o fato gerador ocorreu (ou deva ocorrer). Já quanto à vigência da lei no tempo, esta se relaciona com o período em que a lei poderá ser aplicada, sendo, portanto, institutos distintos.

² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 149.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 295.

1.1.4 O critério pessoal – sujeito ativo

Passaremos, agora, a discorrer sobre o conseqüente da norma que abrange os seus sujeitos passivo e ativo, bem como a base de cálculo e respectiva alíquota.

A função do conseqüente é a de confirmar o antecedente, mensurando o valor do tributo, indicando os sujeitos da obrigação tributária e, principalmente, identificando/confirmando a espécie de exação.

Para o professor Paulo de Barros Carvalho⁴, “o conseqüente normativo desenha a previsão de uma relação jurídica”. Ou seja, se A, então deve ser B.

No conseqüente estão os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária.

O sujeito ativo é a pessoa, física ou jurídica, que tem o direito de exigir do sujeito passivo o cumprimento da obrigação tributária.

Comumente, o sujeito ativo se perfaz na pessoa de um ente público (União, Estados ou Municípios), mas nada há que impeça de o sujeito ativo ser um particular.

Assim, é o sujeito ativo quem exigirá o cumprimento da obrigação assumida pelo sujeito passivo.

1.1.5 O critério pessoal – sujeito passivo

Sujeito passivo é a pessoa indicada na RMIT para estar no polo passivo da relação tributária. É ele quem deverá arcar com o ônus de pagar o tributo.

O sujeito passivo pode ser o contribuinte, o que pratica o fato gerador; como pode ser o responsável que, embora não tenha praticado o fato gerador, a lei lhe atribui a responsabilidade pelo pagamento do tributo, com recursos próprios.

1.1.6 O critério quantitativo – a base de cálculo

Assim como os sujeitos passivo e ativo, a base de cálculo é encontrada no conseqüente da RMIT, especificamente no critério quantitativo, e pode ser definida como o alicerce que dará suporte à aplicação da alíquota. Ou seja, é no momento em que a alíquota é aplicada sobre a base de cálculo que se extrairá da RMIT o *quantum debeat*. Daí sua singular importância.

Pelos ensinamentos do professor Paulo de Barros Carvalho⁵, são três as suas funções: **função mensuradora**, que consiste em medir as proporções reais do fato; **função objetiva**,

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 316.

que permite compor a específica determinação da dívida; e **função comparativa**, pois permite confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.

Quanto à primeira das funções, consiste em mensurar o conteúdo econômico do dever do sujeito passivo em relação ao fato ocorrido. Ou seja, esta função permite que o legislador escolha um ou mais critérios para medir o conteúdo econômico do fato que vier a ser um “fato tributário”.

Já a segunda função é a de identificar o valor devido, e para isso se utiliza da alíquota, sabendo-se, assim, o quanto de tributo deverá ser recolhido aos cofres públicos.

Por derradeiro, a terceira função da base de cálculo é a de confirmar o critério material, ou seja, a hipótese de incidência, não permitindo que surjam tributos mascarados, como exemplo: cobrar uma taxa, quando na verdade se está cobrando um imposto. Esta função é de extrema importância, pois permite até declarar a inconstitucionalidade de certos tributos.

1.1.7 O critério quantitativo – a alíquota

Por fim, também no consequente da RMIT, encontra-se a alíquota que será aplicada sobre a base de cálculo, podendo aquela ser fixa ou variável.

A alíquota será fixa quando o montante de tributo a ser pago for determinado, ou seja, quando o valor cobrado for fixo, independente do montante expresso na base de cálculo. E será variável sempre que for aplicada em percentual sobre a base de cálculo.

1.2 Do fato gerador

O fato gerador é o aspecto material da hipótese de incidência tributária. Este, junto com a base de cálculo, forma o que Paulo de Barros Carvalho⁶ denomina ‘tipologia tributária’.

Segundo o CTN em seu art. 4º, a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador. Porém, acrescentamos a base de cálculo a este raciocínio com supedâneo nos arts. 145, § 2º e 154, I, ambos da CF, que demonstram a importância da base de cálculo, e

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 186.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 158.

logo, da tipologia tributária como critério constitucional para determinação da natureza do tributo. Observemos Paulo de Barros Carvalho⁷:

No direito positivo brasileiro, o tipo tributário é definido pela integração lógico-semântica de dois fatores: hipótese de incidência e base de cálculo. Ao binômio, o legislador constitucional outorgou a propriedade de diferenciar as espécies tributárias entre si, sendo também operativo dentro das próprias subespécies.

Já para Alfredo Augusto Becker⁸, apenas a base de cálculo confere a natureza jurídica do tributo, e não o binômio fato gerador/base de cálculo, como quer Paulo de Barros Carvalho. Vejamos:

104. CRITÉRIO OBJETIVO E JURÍDICO PARA DETERMINAÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA (gênero e espécie) DO TRIBUTO – Demonstrar-se-á que o critério objetivo e jurídico é o da base de cálculo (base impositiva). Este, sempre e necessariamente, é o único elemento que confere o gênero jurídico do tributo. Noutras palavras, ao se investigar o gênero jurídico do tributo, não interessa saber quais os elementos que compõem o pressuposto material ou quais as suas decorrências necessárias, nem importa encontrar qual o mais importante daqueles elementos ou decorrências. Basta verificar a base de cálculo; a natureza desta conferirá, sempre e necessariamente, o gênero jurídico do tributo.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 164.

⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 133.

CAPÍTULO 2

DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

2.1 A constituição do crédito tributário

O ilustre doutrinador Paulo de Barros Carvalho⁹ entende que:

(...) nasce o crédito tributário no exato instante em que irrompe o laço obrigacional, isto, é ao acontecer no espaço físico exterior em que se dão as condutas inter-humanas, aquele evento hipoteticamente descrito no suposto da regra matriz de incidência tributária, mas desde que relatado em linguagem competente para identificá-lo.

Ele aponta, ainda, que o direito brasileiro, através da norma, faz acreditar que a obrigação surge com a ocorrência do evento descrito em lei, e o crédito tributário, de outro lado, só se origina com o lançamento.

Consequente, pressupõe-se uma separação entre a obrigação e o crédito tributário. Mas o doutrinador defende que não deveria existir, já que o crédito tributário é o direito subjetivo ao qual o sujeito ativo é investido a exigir a prestação, em contraponto ao dever jurídico do sujeito passivo de cumprir a prestação.

Diante disso, tem-se o CTN em seu art. 139, que dispõe: "O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta".

O artigo demonstra a dualidade de tratamento ao crédito tributário e à obrigação tributária, o que seria inconcebível na Teoria Geral do Direito pela visão de Carvalho.

A natureza jurídica de ambas as entidades é a mesma: de cunho obrigacional, já que não pode haver vínculo jurídico sem existir um sujeito tanto para exigência quanto para o pagamento, sendo o crédito tributário integrante da estrutura lógica da obrigação, e não decorrente desta.

Por outro lado, o ilustre doutrinador Sabbag¹⁰ ensina que "o crédito tributário representa o momento de exigibilidade da relação jurídico tributária".

O crédito tributário constitui-se na obrigação tributária, só que líquida, certa e exigível, assim constituído pelo lançamento tributário, podendo ser chamado de "obrigação tributária lançada".

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 334.

¹⁰ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 2. ed. Editora Saraiva: São Paulo, 2008, p. 259.

Para Sabbag, o crédito tributário não modifica a natureza da obrigação tributária, que já existe; a modificação ocorre com o lançamento ao trazer liquidez e certeza, os quais garantem ao Fisco a percepção do importe tributário a que tem direito, em face da ocorrência do fato gerador antecedente.

Ainda segundo Sabbag, no CTN, crédito tributário e a obrigação tributária são vistos como autônomos entre si, haja vista o art. 140 do CTN dispor que as circunstâncias que modificam o crédito tributário não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem.

Quanto a este dispositivo, o douto professor Paulo de Barros Carvalho¹¹ é favorável à autonomia entre obrigação e crédito tributário, por entender que as eventuais modificações entre o nascimento e a extinção do crédito não afetam o vínculo originário.

Deve-se analisar, por derradeiro, mas não menos importante, o art. 142 do CTN, que trata especificamente da constituição do crédito tributário ao dispor:

Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Ante o exposto, é visto que a doutrina diverge em alguns pontos sobre o tema, uma vez que dentro das normas de natureza tributária, o CTN atribui ao lançamento o condão de tornar a obrigação exigível e fazer, assim, nascer o crédito tributário.

Segundo o ordenamento, o crédito tributário só passaria a existir com ato administrativo vinculado do lançamento, havendo, anteriormente, somente a obrigação tributária diante da ocorrência do fato gerador.

Diante disso é que entendemos que lançamento tributário deve ser minuciosamente estudado para que seja compreendido o dever do pagamento.

2.2 O lançamento do crédito tributário: finalidade e conceito

2.2.1 Da finalidade do lançamento

Conforme mencionado, o art. 142 do CTN prevê que o lançamento é o ato apto a constituir o crédito tributário.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 260.

Neste artigo, de grande importância no âmbito tributário, verificam-se as finalidades do lançamento, as quais destacamos:

a) verificar a ocorrência do fato gerador: a ocorrência do fato determinado pela norma na vida real faz nascer a obrigação tributária, a qual, devidamente constituída, pode ser qualificada e quantificada, posteriormente, através do lançamento;

b) determinar a matéria tributável: visa determinar o espectro material de incidência tributária, ou seja, o *an debeatur* (o "se devido"), que se refere ao elemento nuclear do tributo a ser exigido;

c) calcular o montante do tributo devido: afere-se com o lançamento o *quantum debeatur* (o "quanto devido"); trata-se da chamada liquidez do crédito tributário, um dos atributos para torná-lo exigível;

d) identificar o sujeito passivo: determina a sujeição passiva concreta de acordo com a previsão na norma abstrata;

e) propor, se necessário, aplicação de penalidade cabível: em caso de descumprimento da obrigação tributária, o lançamento é o meio hábil para determinar as sanções a se cobrar, particularizando a multa de acordo com a norma abstrata e prescritiva da lei.

Neste sentido, é o entendimento de Tavares¹², segundo o qual o lançamento é o ato

tendente a verificar a ocorrência da hipótese de incidência da obrigação tributária correspondente, determinar a matéria tributável, calcular ou por outra forma definir o quantum do tributo devido, identificar o sujeito passivo, e, se for o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

2.2.2 Do conceito de lançamento tributário

O conceito de lançamento tributário é explicado pelo já citado art. 142 do CTN.

Segundo Carvalho¹³ disciplina, alguns pontos do referido artigo encontram-se defasados conforme segue:

Lançamento é ato jurídico administrativo e não procedimento, como expressamente consigna o art. 142 do Código Tributário Nacional. Consiste, muitas vezes, no resultado de um procedimento, mas com ele não se confunde. O procedimento não é da essência do lançamento, que pode consubstanciar ato isolado, independente de qualquer outro.

Segundo o mesmo entendimento, esclarece Tavares¹⁴:

¹² TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos do Direito Tributário**. 2010. 4. ed. São Paulo: Ed. Momento Atual, 2010, p. 318.

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 352.

(...) didaticamente podemos defini-lo como um ato jurídico plenamente vinculado e obrigatório, constitutivo do crédito tributário, que compete privativamente à autoridade administrativa realizar.

É por isso que art. 142 do CTN ainda descreve o lançamento como procedimento administrativo. A doutrina majoritária entende que se trata de ato administrativo vinculado e obrigatório.

Por outro lado, do conceito descrito no art. 142, que “(...) é procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente”, Sabbag¹⁵ afirma que “o lançamento é procedimento documental de cobrança, por meio do qual se declara a obrigação tributária nascida do fato gerador”.

Entende-se, após longa análise, que o lançamento é o ato que consubstancia o crédito tributário, declarando, formal e solenemente, quem é o contribuinte e quanto ele deve à Fazenda Pública.

A natureza jurídica do lançamento permanece como tema polêmico. Ainda há enorme discussão na doutrina e na jurisprudência, que ora acata o entendimento de que o lançamento tem efeito meramente declaratório, pois não cria direitos, ora que possui natureza constitutiva.

Ressalta-se, outrossim, que tais efeitos declaratórios gerados pelo ato do lançamento são efeitos *ex tunc*, ou seja, retroagem à data da ocorrência do fato gerador que deu origem ao lançamento e rege-se pela lei vigente na época do fato impositivo, ainda que a lei tenha sido modificada, revogada ou que venha a ser mais benéfica (art. 144 CTN).

2.3 Modalidades de lançamento do crédito tributário

O lançamento do crédito tributário apresenta-se em três modalidades, as quais levam em conta o grau de participação do Fisco e do contribuinte para sua realização: lançamento de ofício, lançamento por declaração e lançamento por homologação.

2.3.1 Lançamento de ofício

¹⁴ TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Ed. Momento Atual, 2010, p. 347.

¹⁵ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2008, p. 270.

O lançamento de ofício, também chamado de lançamento direito, segundo Sabbag¹⁶ "é aquele em que o Fisco, por meio da autoridade administrativa, dispondo de dados suficientes em seus registros para efetuar a cobrança do tributo, realiza-o, dispensando o auxílio do contribuinte".

Neste caso, portanto, não existe a participação do contribuinte, cabendo todos os atos a se realizar pela Administração Pública.

Esta modalidade está prevista no art. 149 do CTN, que elenca as hipóteses em que este tipo de lançamento ocorre, nos seguintes termos:

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 especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Assim, podem-se citar alguns tributos cujo lançamento ocorre de ofício tais como o IPTU, IPVA, taxas, entre outros.

2.3.2 Lançamento por declaração

No lançamento por declaração, também chamado de lançamento misto, colaboram ambas as partes (Fisco e contribuinte) para os resultados finais do lançamento. Este se realiza

¹⁶ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2008, p. 275.

com base na declaração do sujeito passivo, que presta informações necessárias ao sujeito ativo, o qual efetuará o lançamento.

O art. 147 do CTN é que define esta modalidade de lançamento, dispondo:

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.

Assim, caracteriza-se por ação conjunta entre o Fisco e o contribuinte, cabendo a este a prestação de informações faltantes e àquele a efetuar o lançamento propriamente dito.

O sujeito passivo notifica quanto à "matéria de fato", para que o sujeito ativo calcule o gravame e notifique o contribuinte para o pagamento.

Podemos citar como exemplos de tributos lançados por declaração o ITBI (Imposto sobre a transmissão de bens imóveis) e o IR (Imposto de renda).

2.3.3 Lançamento por homologação

Nesta modalidade de lançamento, também chamada de autolancamento, o contribuinte auxilia ostensivamente a atividade do Fisco, efetuando o pagamento antecipado, sem qualquer ato da Administração, porque ele próprio mensura o *quantum* devido.

O art. 150 do CTN regula esta modalidade de lançamento, com a seguinte determinação:

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.

Diante disso, Tavares¹⁷ explica referido artigo, esclarecendo:

Em outros termos, no lançamento por homologação, a que a doutrina e jurisprudência convencionaram chamar de auto lançamento, o sujeito passivo, após simples operação intelectual de confirmação de sua conduta à respectiva hipótese de incidência tributária, apura o *quantum debeat*, e efetua o prévio pagamento do tributo, cabendo a autoridade administrativa a *posteriori*, a verificação da regularidade dessa operação mental implementada, quer para homologá-la, se reputar que está correta, quer para lançar de ofício eventuais diferenças apuradas.

¹⁷ TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Ed. Momento Atual, 2010, p. 145.

Há certa divergência doutrinária quanto à definição utilizada para “autolançamento”, tendo em vista que o lançamento é ato privativo da Administração Pública.

Conforme entende Amaro¹⁸, “alguns autores referem-se a autolançamento, expressão que convém ser evitada porque o lançamento, por definição legal, é um procedimento administrativo (art. 142 CTN)”.

Paulo de Barros Carvalho¹⁹ critica a classificação adotada pelo Código Tributário Nacional, pois não se adapta ao conceito de ato jurídico administrativo de lançamento. Desse discurso, destaca-se: “De ver está que, adotado o conceito de lançamento como ato jurídico administrativo, a citada classificação perde, totalmente, a correspondência com a realidade que pretende classificar”.

Desta feita, verifica-se que o Paulo de Barros Carvalho afirma que o autolançamento não é modalidade de lançamento, mas que ele possui os mesmos efeitos: constituir o crédito tributário.

A modalidade prevista no art. 150 do CTN determina que, tomado conhecimento da atividade exercida pelo sujeito passivo, a autoridade tem prazo de cinco anos, a contar do fato gerador da obrigação, para homologar ou não o crédito.

¹⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20 ed. Rev. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 503.

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 378.

CAPÍTULO 3

A RESTITUIÇÃO DOS VALORES PAGOS INDEVIDAMENTE

3.1 O pagamento indevido

Geralmente, a obrigação é extinta pelo cumprimento voluntário da prestação. Neste caso, é comum afirmar-se ter havido a solução da obrigação com a consequente liberação do devedor.

A extinção do crédito tributário representa a extinção da relação jurídico-tributária. Esta relação é constituída por um direito (ao crédito), um dever (de pagar o crédito) e por um objeto (o tributo). Se houver a extinção de qualquer desses elementos, desaparecerá a própria relação jurídico-tributária, extinguindo-se o crédito tributário.

O pagamento é causa de extinção da obrigação tributária sobre o qual o CTN debruça-se minuciosamente. Referido diploma trata exhaustivamente do tema em seus artigos 157 a 168, trazendo, inclusive, regras referentes ao pagamento indevido do tributo e o regime jurídico da restituição do indébito.

No campo das relações obrigacionais (como o é a relação jurídica tributária), com fundamento na máxima que veda o enriquecimento sem causa, todo pagamento realizado, sem que seja devido, deverá ser restituído.

Tal concepção foi albergada pelo Código Civil brasileiro, que estabeleceu expressamente, em seu art. 876, que aquele que recebeu o que não lhe era devido fica obrigado a restituir. Referida obrigação incumbe também àquele que recebe dívida condicional antes de cumprida a condição.

Sem dúvida, como aponta a unanimidade da doutrina e a jurisprudência dominante, nas relações regidas pelo direito privado, a restituição do pagamento indevido, quando feito voluntariamente, fica condicionada à prova do erro em que incorreu o *solvens*. Sem a prova de erro, não é lícita a restituição do pagamento supostamente indevido.

Neste ponto, nos parecem de inteiro cabimento as lições auridas de Paulo de Barros Carvalho²⁰ no que concerne à distinção entre o erro de fato e o erro de direito.

Com efeito, aquelas meditações são de molde a servir de base para um sem número de reflexões, as quais só se prestarão a enriquecer a teoria geral do direito, e por ser aqui de inteira oportunidade, transcrevemos as conclusões :

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 235.

Lembremo-nos de que o erro de fato é um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, por insuficiência de dados lingüísticos informativos ou pelo uso indevido de construções de linguagem que fazem as vezes de prova. Esse vício na composição semântica do enunciado pode macular tanto a oração do fato jurídico tributário como aquela do conseqüente, em que se estabelece o vínculo relacional. Ambas residem no interior da norma e denunciam a presença do erro de fato.

Já o erro de direito é também um problema de ordem semântica, mas envolvendo enunciados de normas jurídicas diferentes, caracterizando-se como um descompasso de feição externa, internormativa.

Assim, consoante essa lição, o indébito pode surgir, tanto do erro de fato como do erro de direito.

3.2 O direito à repetição do indébito

Se um pagamento foi indevido ou maior que o devido, o montante que sobeja não é tributo, senão algo pago a título de tributo.

A pessoa que pagou não é considerada sujeito passivo de tributo, possuindo, destarte, independente de prévio protesto, direito à restituição.

O direito à restituição do indébito encontra fundamento no princípio que veda o locupletamento sem causa.

Assim, o artigo 165 do CTN traz em seu bojo os casos em que o tributo não era devido ou, ainda, o pagamento a maior, como causas de restituição do indébito tributário, como se vê:

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 § 4º 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;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Desta feita, para que fique caracterizado o pagamento indevido, é necessária a presença de alguns pressupostos. Primeiro, é necessário a existência de um pagamento. Em

seguida, deve-se provar a inexistência de uma causa jurídica que justifique o pagamento. Assim, se não há vínculo preexistente, falta a razão que justifique o pagamento pelo lesado.

Conforme ensina Vaz, quanto ao disposto no art. 165 do CTN²¹:

Os dois primeiros incisos referem-se às hipóteses em que o Tributo foi pago indevidamente ou a maior mediante cobrança pelo sujeito ativo ou de forma espontânea pelo sujeito passivo (contribuinte), em face da legislação aplicável ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorridas.

E completa:

A restituição de quantia paga ou recolhida a maior que o devido, a título de Tributo ou contribuição, administrados pela Secretaria da Receita Federal, é um direito do sujeito passivo (contribuinte), seja pessoa física ou jurídica, e na Constituição Federal a matéria está, de certa forma, também compreendida no art. 5º, inciso XXII, ao garantir o 'direito de propriedade', uma vez que o dinheiro que por ventura tenha sido pago a maior ou indevidamente aos cofres públicos faz parte do patrimônio financeiro do contribuinte, o inciso XXXIV, alínea a, ao assegurar a todos, independentemente do pagamento de taxas, o direito de petição aos poderes públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder e, ainda, no inciso XXXV, segundo o qual 'lesão ou ameaça de direito'.

Destarte, conforme o exposto, a restituição deve ser garantida ao contribuinte lesado, haja vista que não pode haver enriquecimento sem causa, pelo erário, à custa do lesado, sem qualquer direito pelo fisco. Nesses casos, previstos pela lei, a restituição deve ser plenamente garantida pela autoridade administrativa.

3.2.1 A restituição do tributo indireto

A repetição do indébito é direito concedido ao contribuinte lesado para restituição de valores pagos indevidamente. Havendo erro no pagamento, o fisco não pode impor empecilhos para que o direito seja regularmente exercido. Assim, não há qualquer necessidade de prévio protesto, tanto na esfera administrativa quanto judicial.

Conforme ensina Amaro²²:

O CTN é expresso em reconhecer o direito a restituição independentemente de prévio protesto (vale dizer sem necessidade de nenhuma ressalva prévia quanto ao caráter indevido do pagamento) e ainda

²¹ VAZ, Carlos de. **A repetição do indébito e a compensação no direito tributário**. São Paulo: Dialética. Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2006, p. 32.

²² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 423.

que o pagamento tenha sido espontâneo (art. 165). O pagamento de certa quantia a título de tributo, embora sem nenhuma ressalva, não implica, portanto, 'confissão da dívida tributária'.

Ressalta-se que no direito privado, conforme consubstancia o artigo 877 do Código Civil, aquele que paga voluntariamente só tem direito à restituição se demonstrar que o fez por erro.

No Direito Tributário, a regra já foi invocada pela autoridade administrativa como meio de impedir o ressarcimento. Contudo, a tese foi repelida pelas Cortes Nacionais, e conforme o CTN, não há dúvidas quanto ao direito de restituição.

Por outro lado, em algumas situações há necessidade da prova do erro no pagamento.

Sucedo que o art. 166, do Código Tributário Nacional, afirma que a repetição de tributos que comportem a translação do respectivo ônus econômico-financeiro (tributos indiretos) somente será feita a quem prove haver assumido o referido ônus, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar expressamente autorizado por este terceiro a recebê-la.

Nas palavras de Amaro²³:

O preceito reporta-se aos chamados "tributos indiretos", que, incidindo embora sobre o contribuinte "A" (dito contribuinte de direito), repercutem financeiramente sobre um terceiro (o chamado contribuinte de fato), que acaba suportando o ônus do tributo, embutido geralmente no preço de bens ou serviços.

É o que ocorre, por exemplo, com o consumidor de uma determinada mercadoria que, ao adquiri-la, paga, embutido em seu preço, o valor recolhido pelo comerciante a título de imposto sobre circulação de mercadorias.

Com efeito, "responsabilidade" designa uma das "categorias" de sujeição passiva da obrigação principal. Deste modo, aquele que não possui relação pessoal e direta com a situação descrita na lei como fato gerador, tendo apenas a obrigação legal de pagar o tributo, é denominado, pelo Código Tributário Nacional, de responsável tributário.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 121, parágrafo único, inciso II, traz o conceito de responsável tributário ao prescrever que o sujeito passivo da obrigação principal diz-se responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. Vejamos:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

²³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. Rev. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 424.

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Assim, no inciso I, do artigo, consta que os tributos chamados “diretos” são aqueles em que o direito de restituição cabe ao contribuinte de direito, sem qualquer óbice da Administração.

Já no inciso II, do artigo, constam os chamados tributos “indiretos”. Neles, o direito à restituição cabe ao contribuinte de fato, sujeito passivo indireto da obrigação, salvo se este autorizá-la ao contribuinte de direito.

A redação do preceptivo em epígrafe pode levar à falsa percepção de que a lei tributária é livre para eleger qualquer terceiro, ainda que totalmente alheio ao fato jurídico tributável, imputando-lhe a responsabilidade pelo crédito respectivo.

Não é assim, contudo. De fato, o artigo 128, do Código Tributário Nacional, complementando a norma contida no artigo 121, expõe que:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Do acima aduzido, vê-se com clareza que o terceiro a quem a lei pode atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário deve ser pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação. E não poderia ser diferente.

Atualmente, o regime jurídico da restituição do tributo indireto tem sede no artigo 166, do Código Tributário Nacional, onde se lê que:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Assim, pela disposição do preceptivo acima mencionado, a restituição do valor pago a título de tributo, em se tratando de tributos indiretos, somente poderá ser feita àquele que esteja munido da prova de ter assumido o encargo econômico-financeiro da exação, ou, em o tendo transferido para terceiro, estranho à relação jurídico-tributária, esteja por ele expressamente autorizado a recebê-la.

Insta frisar que, atualmente, a jurisprudência consolidada do STJ trata como tributos indiretos os impostos sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS), o imposto sobre produtos industrializados (IPI) e o imposto sobre serviços (ISS), negando essa característica, por exemplo, ao imposto sobre a renda e às contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre a folha de salários.

Interpretando o artigo 166, do Código Tributário Nacional, o STF editou a Súmula n. 546, onde pode ser lido que:

Súmula n. 546. Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte "de jure" não recuperou do contribuinte "de facto" o "quantum" respectivo.

Nessa esteira, cabe ao contribuinte de direito pleitear a repetição do indébito, desde que se comprove a não transferência do ônus financeiro do tributo, ou esteja ele autorizado expressamente pelo terceiro que suportou tal ônus a receber a restituição.

É justamente nesse ponto nodal que se instala toda a problemática da restituição dos tributos indiretos. A redação ambígua do artigo 166, do Código Tributário Nacional ensejou, na doutrina e na jurisprudência, interpretações totalmente divergentes acerca da legitimidade ativa para ingressar com a ação de restituição, em face do pagamento indevido.

Alguns doutrinadores sustentam que, quando o dispositivo legal enuncia que a restituição pode ser feita a quem prove ter assumido o encargo financeiro do tributo, estaria autorizando o contribuinte de fato, onerado pela exação indevida, a pleitear, na via judicial ou administrativa, a devolução do tributo indevido.

Parte da doutrina, entretanto, filia-se à corrente que sufraga que o contribuinte de direito é o único legitimado a pleitear a devolução do tributo pago a montante, desde que: a) tenha assumido o respectivo encargo ou; b) esteja autorizado pelo contribuinte de fato a requerer tal restituição.

O Superior Tribunal de Justiça, apesar de já ter decidido em conformidade com a corrente ampliativa, tem adotado, em julgamentos mais recentes, o entendimento pelo qual o contribuinte de fato, por ser alheio à relação jurídico-tributária, não estaria autorizado a pleitear a restituição do tributo recolhido pelo contribuinte de direito, este sim, verdadeiro legitimado, desde que observados os ditames do artigo 166, do Código Tributário Nacional.

De qualquer maneira, a difícil prova da não repercussão do ônus econômico-financeiro do tributo indireto serve de entrave quase intransponível à restituição.

Por esse motivo, vem prevalecendo o lamentável entendimento de que apenas o contribuinte de direito está legitimado a pleitear a devolução dos valores pagos indevidamente

a título de tributo; de modo que o terceiro, estranho à relação tributária, só poderá, eventualmente, invocar seu direito contra o contribuinte *de jure* numa relação de direito privado.

CAPÍTULO 4

PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

4.1 Noções introdutórias

O brocardo jurídico "o direito não socorre aos que dormem" é muito conhecido. Mas, por outro lado, não se deve viver sobressaltado devido aos riscos de se sofrer uma demanda judicial. Até quem eventualmente violou a ordem jurídica alguma vez na vida tem direito a paz de espírito. Assim, por uma necessidade de estabilização das relações sociais, existe um prazo para que os direitos sejam exercidos.

Nesse cenário, prescrição e decadência são um desdobramento lógico do princípio da segurança jurídica. Em linhas gerais, ambos os institutos estão relacionados com o esgotamento do prazo para o exercício de alguma faculdade por inércia do interessado.

A prescrição é a perda do prazo estabelecido em lei para ajuizamento da ação pelo titular da pretensão, a contar da lesão ao direito.

O art. 189 do Código Civil assim preceitua, “violado o direito, nasce para o titular a pretensão, a qual se extingue, pela prescrição, nos prazos a que aludem os arts. 205 e 206.”

Já a decadência é a extinção de um direito não exercido no prazo legal ou convencional, por omissão de seu legítimo titular.

A principal distinção apontada pela Doutrina é que a prescrição atinge a pretensão, ao passo que a decadência extingue o próprio direito. A primeira está sujeita à suspensão e interrupção, enquanto na segunda o prazo é peremptório, não se suspende nem se interrompe. Atualmente, tanto uma como outra podem ser decretadas de ofício pelo juiz (art. 219, § 5º CPC).

No Direito Tributário, prescrição e decadência são modalidades de extinção do crédito fiscal, conforme previsto no CTN:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:
(...)
V - a prescrição e a decadência;

Embora o efeito jurídico seja o mesmo, qual seja, a extinção do crédito, subsiste a distinção entre os institutos, observadas as peculiaridades do Direito Tributário.

Quando o contribuinte pratica o fato gerador, situação descrita de forma geral e

abstrata na lei (hipótese de incidência), nasce com ele a obrigação tributária. Caso a obrigação não seja cumprida espontaneamente, o fisco tem um prazo de cinco anos para “constituir” o crédito tributário, ou seja, “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido e identificar o sujeito passivo” (art. 142 CTN). A rigor, tornar o crédito líquido, certo e exigível, apto a ser executado judicialmente. Esse prazo é decadencial e extingue o próprio direito de constituir o crédito.

Uma vez efetuado o lançamento e preclusas as vias administrativas de impugnação pelo contribuinte, considera-se definitivamente constituído o crédito tributário, momento a partir do qual o credor tem o prazo de cinco anos para ajuizar a execução fiscal, sob pena de ver extinta a pretensão pela prescrição.

Em resumo, entre o fato gerador e o lançamento, o prazo é de decadência. Constituído definitivamente o crédito tributário após o lançamento, só se pode falar, eventualmente, em prescrição (salvo no caso de anulação por vício formal – art. 173, II, CTN).

Portanto, no Direito Tributário, não é tarefa complicada identificar, no caso concreto, se a hipótese é de decadência ou de prescrição, e muito menos aplicar os prazos, que são unificados em cinco anos. O mais difícil é fixar o termo inicial e final de cada prazo, com as eventuais hipóteses de suspensão e interrupção da prescrição, diante das diferentes modalidades de lançamento tributário. Há quem defenda até a existência de uma espécie de interrupção da decadência no art. 173, II do CTN.

Antes de analisar a legislação infraconstitucional é necessário lembrar que o art. 146, III, da CF reservou expressamente à lei complementar a incumbência de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários (alínea b).

Nesse contexto, entenda-se por lei de normas gerais em matéria tributária o CTN, recepcionado tanto pela constituição pretérita quanto pela atual como lei complementar em sentido material.

Conforme já assentado pelo STF, em regime de repercussão geral, “o Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias.” (RE 556.664 e RE 559.882, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 12-6-2008, Plenário, DJE de 14-11-2008, com repercussão geral).

Esse entendimento veio a ser consolidado na súmula vinculante nº 8 do STF:

São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Assim, não há dúvida de que prescrição e decadência, em Direito Tributário, somente podem ser reguladas pelo CTN ou por lei complementar que revogue expressa ou tacitamente as disposições desse código.

4.2 Decadência

Segundo Daniela de Andrada de Braghetta²⁴: “Podemos conceituar a decadência como procedimento normativamente previsto capaz de por termo a um direito em razão do seu não-exercício, primordialmente buscando com isso preservar a certeza do direito e a segurança jurídica”.

Em relação à decadência, assim estabelece o CTN:

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;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Existe consenso doutrinário que o art. 173 do CTN estabelece uma norma geral (inciso I) e duas normas especiais (inciso II e parágrafo único). Assim, em regra, o termo inicial da decadência é fixado no primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, que coincide com o ano civil. Por exemplo, se o fato gerador ocorreu em 13 de fevereiro de 1996, o prazo de decadência iniciou em 1º de janeiro de 1997, expirando em 1º de janeiro de 2002. Na prática, o prazo acaba sendo superior a cinco anos, porque postergado o termo inicial para o exercício seguinte, por força do inciso I.

Todavia, caso a autoridade fazendária adote alguma medida preparatória destinada a constituir o crédito, o termo inicial é antecipado para a data dessa notificação. Em resumo, em condições ordinárias, o termo inicial será o dia 1º de janeiro de exercício financeiro

²⁴ BRAGHETTA, Daniela de Andrada de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. Concepções Introdutórias. In: Aurora Tomazini de Carvalho. (Org.). *Decadência e Prescrição em Direito Tributário*. 1. ed. São Paulo: MP Editora, 2008, v. Único, p. 9-24.

seguinte, ou a data de notificação para início da ação fiscal, o que ocorrer primeiro. No exemplo anterior, considerado o fato gerador ocorrido em 13 de fevereiro de 1996, caso seja iniciada a fiscalização em 9 de outubro de 1996, o termo inicial é antecipado para essa data, expirando o prazo decadencial em 9 de outubro de 2001. Mas, se a notificação ocorrer posteriormente a 1º de janeiro de 1997, em nada vai alterar a situação, pois a contagem do prazo já iniciara pela regra do inciso I, descabendo a aplicação cumulativa do parágrafo único, haja vista que a decadência não está sujeita à interrupção ou suspensão.

A propósito, o STJ uniformizou a questão em sede de Embargos de Divergência:

TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. A norma do art. 173, parágrafo único, do Código Tributário Nacional incide para antecipar o início do prazo de decadência a que a Fazenda Pública está sujeita para fazer o lançamento fiscal, não para dilatá-lo, até porque, iniciado, o prazo de decadência não se suspende nem se interrompe. Embargos de divergência providos. (STJ, ERESP Nº 1.143.534 – PR, Relator: Ministro ARI PARGENDLER, Data de Julgamento: 13/3/2013, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO).

Em se tratando de lançamento por homologação, outrora encontrava ressonância a tese fazendária de que o prazo de decadência do art. 174 deveria ser conjugado com o art. 150, § 4º do CTN. Nessa circunstância, não havendo homologação expressa em cinco anos contados do fato gerador, ocorreria a homologação tácita, iniciando-se a contagem da decadência no exercício financeiro seguinte (inciso I) à homologação ou notificação de fiscalização (parágrafo único), conforme o caso. Na prática, mais de dez anos desde o fato gerador.

Esse entendimento, descrito no parágrafo anterior, foi rechaçado pelo STJ em regime de recurso repetitivo:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.2.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.2.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito

tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi. "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 2004, p. 163-210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier. "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro". 3. ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2005, p. 91-104; Luciano Amaro. "Direito Tributário Brasileiro". 10. ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2004, p. 396-400; e Eurico Marcos Diniz de Santi. "Decadência e Prescrição no Direito Tributário". 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 2004, p. 183-199).

(...)

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008 (REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/8/2009, DJe 18/9/2009).

Em razão desta alteração de posicionamento, o STJ editou a súmula 436: "A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco."

Ao contrário do que possa parecer, a súmula não se restringe aos tributos sujeitos a lançamento por declaração, cujo exemplo clássico é o Imposto de Renda de Pessoa Física. Isso porque existe a obrigação tributária acessória (art. 113, § 2º, CTN), regulamentada atualmente pela Instrução Normativa RFB nº 1.110, de 24 de dezembro de 2010, consistente na apresentação mensal de DCTF - Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais, que deve conter, entre outros, os seguintes tributos: IRPJ, Imposto de Renda Retido na Fonte, IPI, IOF, CSLL, PIS/PASEP, COFINS, CIDE – combustível, e Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta, conforme previsto no art. 6º da IN.

Por esse motivo, mesmo nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, existe a declaração do contribuinte que contempla todos os elementos aptos a ensejar a inscrição do crédito em dívida ativa pelo fisco, sem a necessidade de se fazer lançamento de ofício suplementar, sendo, nesses casos, também aplicável a súmula 436 do STJ.

Com base nessas premissas, é possível resumir o entendimento consolidado pelo STJ da seguinte forma:

A - Não existindo declaração e nem pagamento, o prazo conta-se pela regra geral do art. 173, I do CTN - primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ser realizado o lançamento.

B - Havendo pagamento, ainda que parcial, o crédito se extingue cinco anos após o

cumprimento da obrigação pela homologação tácita (art. 150, § 4º, CTN). Nesse caso, o prazo de decadência para lançamento de ofício suplementar é contado da data do fato gerador, salvo a comprovação pelo fisco de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, hipótese em que a contagem seguiria a regra geral do art. 173, I, CTN.

É necessário atentar para uma peculiaridade na contagem do prazo em relação ao Imposto de Renda de Pessoa Física.

Embora sujeito à retenção mensal, sob a forma de antecipação de pagamento, o fato gerador do IRPF somente se concretiza ao final de cada ano-calendário, cuja apuração do imposto a pagar ou a restituir depende da apresentação da declaração de rendimentos até o mês de abril do exercício financeiro subsequente, na forma dos art. 4º, 7º e 8º da lei 9.250/95. Trata-se do chamado fato gerador complexo, que se aperfeiçoa com a prática de atos sucessivos e continuados em determinado lapso temporal estabelecido na lei tributária, no caso, o ano-calendário.

Conforme precedente do STF, “o fato gerador do imposto de renda é aquele apurado no balanço que se encerra em 31 de dezembro de cada ano.” (RE 199352, Relator (a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator (a) p/ Acórdão: Min. NELSON JOBIM, Segunda Turma, julgado em 6/2/2001, DJ 09-08-2002 PP-00089 EMENT VOL-02077-01 PP-00113).

No âmbito infraconstitucional, o STJ entende que a decadência, nesse caso ora descrito, segue a regra geral do art. 173, I do CTN:

TRIBUTÁRIO. IRPF. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO SUPLEMENTAR. O prazo decadencial para a constituição do débito tributário (lançamento suplementar) segue a regra do art. 173, I, do Código Tributário Nacional. Agravo regimental desprovido (STJ, Relator: Ministro ARI PARGENDLER, Data de Julgamento: 17/9/2013, T1 - PRIMEIRA TURMA).

Diante dessas premissas e utilizando o mesmo exemplo, caso o contribuinte tenha recebido rendimentos tributáveis em 13 de fevereiro de 1996, ainda assim o fato gerador do IRPF se concretiza apenas em 31 de dezembro de 1996, impondo-se ao contribuinte a obrigação acessória de apresentar a declaração até 30 de abril de 1997. Como o lançamento somente pode ser efetuado em 1997, em regra, o termo inicial da decadência é o primeiro dia do exercício financeiro seguinte, no caso, 1º de janeiro de 1998. Em tal situação, o prazo estaria expirado em 1º de janeiro de 2003.

Cabe observar, finalmente, que, uma vez consolidada a decadência, a eventual declaração do contribuinte, obtenção de parcelamento ou confissão de dívida efetuados posteriormente, não legitimam a exigência do tributo, já que o prazo decadencial é peremptório.

4.3 Prescrição

A prescrição é a perda da pretensão fazendária de exigir judicialmente o pagamento do tributo, - não adimplido administrativamente pelo contribuinte -, após o decurso do prazo estabelecido em lei, por inação do credor. A decadência extingue o direito do fisco constituir o crédito tributário, a prescrição afeta o direito de exigir judicialmente o cumprimento da obrigação. Todavia, no Direito Tributário, ambas são modalidades de extinção do crédito tributário.

Vale lembrar que o prazo transcorrido entre o fato gerador e o lançamento é de decadência. Efetivada a notificação do lançamento com observância de todos os requisitos legais, descabe falar em decadência em razão da constatação de não se poder considerar extinto, por inércia do titular, o direito de constituir o crédito que já foi legalmente exercido pelo Fisco. Eventualmente, após a constituição definitiva do crédito tributário pode ocorrer a prescrição. Não é, portanto, a partir do lançamento que começa a fluir o prazo de prescrição, e sim da constituição definitiva do crédito, ou seja, após preclusas as vias administrativas de impugnação pelo contribuinte, salvos os casos da súmula 436 do STJ, quando não houver a necessidade de formalizar o lançamento.

Diante disso, como ensina Antônio Luiz da Câmara Leal²⁵:

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

Então, em relação ao termo inicial da prescrição, é imperioso adotar como premissa o princípio da *actio nata*, segundo o qual o prazo somente pode ser contado a partir do momento em que o credor está apto a exercer sua pretensão, o que, nas ações de conhecimento, ocorre a partir da lesão ao direito (art. 189 CC).

No Direito Tributário, o que nasce a partir da violação ao direito, - mora do contribuinte -, é o prazo de decadência para efetuar o lançamento, observadas as regras do art. 173 ou do art. 150, § 4º do CTN, conforme o caso. Nesse contexto, como a Fazenda tem a prerrogativa de constituir o seu crédito administrativamente, o termo inicial da prescrição não é a contar da violação ao direito do credor, mas sim do momento em que o crédito estiver

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 549.

revestido de certeza, liquidez e exigibilidade (art. 580 CPC).

Assim, enquanto estiver pendente a impugnação do lançamento no procedimento administrativo fiscal, pelo exercício do direito de defesa ou recurso administrativo (art. 151, III, do CTN), não se pode falar em inércia do credor, ficando obstado o início do prazo prescricional.

Já nos casos de lançamento por homologação, mediante apresentação de declaração do contribuinte, o termo inicial da prescrição será a data de entrega da declaração ou a data de vencimento da obrigação: aquilo que ocorrer por último. Isso porque somente a partir de então é que o Fisco estaria habilitado a promover a inscrição em dívida ativa e exercer sua pretensão em juízo, conforme jurisprudência consolidada do STJ:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. NÃO-OCORRÊNCIA DA SUPOSTA OFENSA AO ART. 535 DO CPC. QUESTÃO EM TORNO DA PRESCRIÇÃO. PRETENSÃO RECURSAL EM MANIFESTO CONFRONTO COM A ORIENTAÇÃO JURISPRUDENCIAL FIRMADA PELO STJ EM SEDE DE RECURSO REPETITIVO.

(...)

2. De acordo com o art. 5º do Decreto-lei 2.124/84 e a Portaria MF 118/84, o Secretário da Receita Federal ficou autorizado a instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal, sendo que, nos termos dos §§ do supracitado art. 5º, o documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito. Não pago no prazo estabelecido pela legislação o crédito, corrigido monetariamente e acrescido da multa e dos juros de mora devidos, poderá ser imediatamente inscrito em dívida ativa, para efeito de cobrança executiva.

3. Somente pode ser exigido aquele crédito que já foi definitivamente constituído. Outrossim, não se pode confundir constituição definitiva do crédito tributário (art. 145, caput do CTN) com imutabilidade do mesmo crédito (incisos I, II e III do mesmo art. 145 do CTN). Aplicando-se o princípio da actio nata, a constituição definitiva somada à faculdade de exigir (que pode se dar em momento posterior) marcam o termo a quo (inicial) da prescrição, a teor do disposto no art. 174 do CTN. Sendo assim, no caso dos tributos sujeitos à constituição via DCTF ou documento equivalente, a prescrição tem o seu termo inicial na data da entrega da declaração ou na data do vencimento, considerando-se a data que for posterior, pois somente a partir desta data é que é possível o exercício do direito de ação por parte da Fazenda Nacional. Esse entendimento foi confirmado pela Primeira Seção do STJ, nos autos do REsp 1.120.295/SP, julgado como recurso representativo da controvérsia, sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, na forma do art. 543-C do CPC (DJe de 21.5.2010). Portanto, incide na espécie a Súmula 83/STJ, enunciado sumular aplicável também aos recursos especiais fundados na alínea a do permissivo constitucional.

4. Agravo regimental não provido (AgRg no REsp 1398316/PE, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/10/2013, DJe 24/10/2013).

Feitas as considerações quanto ao termo inicial, cabe analisar as hipóteses de interrupção e suspensão da prescrição.

No CTN, a prescrição está assim disciplinada:

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.
 Parágrafo único. A prescrição se interrompe:
 I - pela citação pessoal feita ao devedor;
 I - pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)

A principal controvérsia diz respeito ao inciso I. Na redação originária, o CTN estabelecia como causa interruptiva a citação pessoal do devedor. Todavia, o art. 8º, § 2º da lei 6.830/80 já previa expressamente que "o despacho do Juiz, que ordenar a citação, interrompe a prescrição."

Essa antinomia fez surgir inúmeros questionamentos judiciais quanto ao efetivo marco interruptivo; se com o despacho do juiz ou citação pessoal.

Convém lembrar, entretanto, que o STF decidiu em regime de repercussão geral que "o Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias." (RE 556.664 e RE 559.882, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 12/6/2008, Plenário, DJE de 14/11/2008, com repercussão geral).

No STJ, a Corte Especial declarou incidentalmente a inconstitucionalidade do art. 8º, § 2º da Lei 6.830 (art. 97 da CF c/c súmula vinculante nº 10 do STF):

CONSTITUCIONAL, PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DESPACHO QUE ORDENA A CITAÇÃO. INTERRUÇÃO DA PRESCRIÇÃO. NOVA REDAÇÃO DO ART. 174 DO CTN. APLICAÇÃO NÃO RETROATIVA. ART. 8º, § 2º, DA LEF. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. PRESCRIÇÃO. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. PREVALÊNCIA DO CTN. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. (STJ - AgRg no Ag: 1037765 SP 2008/0079240-1, Relator: Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Data de Julgamento: 16/5/2012, CE - CORTE ESPECIAL, Data de Publicação: DJe 25/5/2012).

Portanto, antes da LC 118/2005, o marco interruptivo deve ser a citação do devedor, prevalecendo o art. 174, I do CTN sobre o art. 8º, § 2º da lei de execução fiscal. Pelos mesmos fundamentos, o art. 2º, § 3º da Lei 6.830/80 não pode ser aplicado às execuções tributárias porque violaria a reserva de lei complementar ao criar uma hipótese de interrupção da prescrição não prevista no CTN.

A propósito, o STJ já teve a oportunidade de decidir sobre o tema em recurso repetitivo, considerando da seguinte forma:

"a jurisprudência desta Corte é assente quanto à aplicabilidade do art. 2º, § 3º, da Lei n. 6.830/80 (suspensão da prescrição por 180 dias por ocasião da inscrição em dívida ativa) somente às dívidas de natureza não-tributária, devendo ser aplicado o art. 174 do CTN para as de natureza tributária (...).

[...]

(...) reafirmando a jurisprudência do STJ sobre a matéria, a Corte Especial, no julgamento da AI no Ag 1.037.765/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, ocorrido em 2 de março de 2001, acolheu por maioria o incidente para reconhecer a inconstitucionalidade, em relação aos créditos tributários, do § 2º do art. 8º da LEF (que cria hipótese de interrupção da prescrição), bem como do § 3º do art. 2º da mesma lei (no que se refere à hipótese de suspensão da prescrição), ressaltando que tal reconhecimento da inconstitucionalidade deve ser parcial, sem redução de texto, haja vista que tais dispositivos preservam sua validade e eficácia em relação a créditos não tributários objeto de execução fiscal (Informativo 465/STJ)" (REsp 1192368/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/04/2011, DJe 15/04/2011).

Retomando discurso sobre crédito tributário, a aplicação isolada do art. 174, I do CTN (redação originária) para considerar a citação do executado como interrupção da prescrição não resolve inteiramente o problema. De fato, as máximas de experiência revelam ser frequente o ajuizamento da execução fiscal faltando poucos meses, às vezes dias, para expirar o prazo prescricional, não havendo nenhuma ilegalidade nessa conduta. Em muitos casos, apesar de ajuizada a ação no prazo, a citação do devedor ocorria depois de cinco anos contados da constituição definitiva do crédito.

O credor deveria ser penalizado mesmo com o ajuizamento dentro do prazo? Ou incidiria o art. 219, § 1º do CPC, para a interrupção de a prescrição retroagir à data de ajuizamento? Naturalmente a dúvida se transformou em litígio e teve de ser dirimida pelo judiciário.

O STJ editou a súmula 106 a respeito do tema: “Proposta a ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da Justiça, não justifica o acolhimento da arguição de prescrição ou decadência”.

Posteriormente, a questão foi submetida a julgamento sob o regime de recurso repetitivo, cuja conclusão foi conjugar o art. 174, I com o art. 219, § 1º do CPC. Conforme assinalou o Min. Relator:

“(...) o exercício do direito de ação pelo Fisco, por intermédio de ajuizamento da execução fiscal, conjura a alegação de inação do credor, revelando-se incoerente a interpretação segundo a qual o fluxo do prazo prescricional continua a escoar-se, desde a constituição definitiva do crédito tributário, até a data em que se der o despacho ordenador da citação do devedor (ou até a data em que se der a citação válida do devedor, consoante a anterior redação do inciso I, do parágrafo único, do artigo 174, do CTN).

[...]

Destarte, a propositura da ação constitui o dies ad quem do prazo prescricional e, simultaneamente, o termo inicial para sua recontagem sujeita às causas interruptivas previstas no artigo 174, parágrafo único, do CTN”. (Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008 - REsp 1120295/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/05/2010, DJe 21/05/2010).

O STJ vem se mantendo fiel ao entendimento já consignado no repetitivo. Assim, o

ajuizamento da execução interrompe o prazo prescricional.

Todavia, após a edição da LC 108/2005, o art. 174, I, passou-se a fixar o despacho inicial que ordena a citação como causa interruptiva da prescrição.

No que diz respeito ao direito intertemporal, o STJ entende que a norma apresenta natureza processual e comporta aplicabilidade imediata, conforme ementa a seguir:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. CITAÇÃO POR EDITAL. INTERRUÇÃO. PRECEDENTES.

1. A prescrição, posto referir-se à ação, quando alterada por novel legislação, tem aplicação imediata, conforme cediço na jurisprudência do Eg. STJ.

(...)

5. A Lei Complementar 118, de 9 de fevereiro de 2005 (vigência a partir de 09.06.2005), alterou o art. 174 do CTN para atribuir ao despacho do juiz que ordenar a citação o efeito interruptivo da prescrição. (Precedentes: REsp 860128/RS, DJ de 782.867/SP, DJ 20.10.2006; REsp 708.186/SP, DJ 03.04.2006).

6. Destarte, consubstanciando norma processual, a referida Lei Complementar é aplicada imediatamente aos processos em curso, o que tem como consectário lógico que a data da propositura da ação pode ser anterior à sua vigência. Todavia, a data do despacho que ordenar a citação deve ser posterior à sua entrada em vigor, sob pena de retroação da novel legislação.

(...)

(REsp 999901/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/5/2009, DJe 10/06/2009)

Como se pode observar, para as execuções fiscais em curso na época de promulgação da LC 118/2005, caso o despacho inicial tenha sido proferido até 9 de junho de 2005, - data de vigência da norma -, considera-se a citação como causa interruptiva da prescrição. Por outro lado, se o despacho que recebeu a inicial e determinou a citação do executado foi proferido depois desta data, é nesse momento que deve ser considerado o marco interruptivo da prescrição.

Acrescente-se que, mesmo nesse último caso, a interrupção da prescrição retroage à data de ajuizamento da ação, tendo em vista o que ficou consignado no julgamento do repetitivo já mencionado.

Este é o entendimento mais consentâneo com a lógica do sistema. Afinal, a prescrição pressupõe a negligência do titular da pretensão, que deixa escoar o prazo sem buscar a prestação jurisdicional no momento oportuno. Não é justo que a parte autora seja penalizada se ajuizar a ação no prazo e a prescrição se consolidar pelas contingências inerentes ao trâmite processual antes do marco interruptivo - citação ou despacho inicial -, conforme o caso.

De fato, uma vez rompida a inércia do titular da pretensão em razão do manejo da execução, não se pode mais falar em prescrição, porque a demora na prática dos atos de impulso oficial do processo não podem ser considerados como incúria da parte autora.

4.3.1 Causas de suspensão da prescrição

É unânime na doutrina que a interrupção renova a contagem do prazo, ou seja, volta ao marco zero e o prazo é devolvido integralmente ao credor. Na suspensão, não há devolução do prazo. A contagem reinicia pelo remanescente após cessada a causa suspensiva.

O CTN não enumera explicitamente as modalidades de suspensão do prazo prescricional como o faz em relação aos casos de interrupção previstos no art. 174. Para se identificar essas hipóteses suspensivas é necessário recorrer ao método de interpretação lógico-sistemática através do cotejo de outros dispositivos dispersos no código.

Ora, a premissa que norteia o instituto da prescrição é a desídia, a negligência, o descaso; é a omissão do interessado que deixa de movimentar a máquina judicial no prazo previsto por lei, para exercer sua pretensão. Conquanto, não podem ser consideradas como inércia do credor as situações em que se opera a suspensão de exigibilidade do crédito tributário (art. 151 do CTN) porque, enquanto perdurar essa situação, a Fazenda está impedida de ajuizar a execução, haja vista a ausência do requisito da exigibilidade previsto no art. 580 do CPC. É um imperativo de ordem lógica: suspensa a exigibilidade do crédito, suspende-se o prazo de prescrição. Não há incúria do credor enquanto perdurar a suspensão da exigibilidade do crédito.

A doutrina costuma relacionar como causas de suspensão da prescrição os seguintes eventos: tramitação do procedimento administrativo (art. 151, III CTN); concessão de liminar em mandado de segurança (art. 151, IV); deferimento de medida liminar ou tutela antecipada em outras ações judiciais, tais como ação cautelar, ação anulatória de débito fiscal, ação declaratória de inexistência da obrigação tributária (art. 151, V, CTN); moratória obtida com dolo ou simulação (art. 155, parágrafo único, do CTN); a obtenção de parcelamento com dolo ou simulação (art. 155-A, § 2º, c/c art. 155, parágrafo único, ambos do CTN); isenção, remissão e anistia obtidos fraudulentamente (art. 172, parágrafo único, art. art. 179, § 2º e art. 182, parágrafo único c/c art. 155, parágrafo único, do CTN).

4.3.2 Prescrição intercorrente

Além da prescrição antes do ajuizamento da ação, existe, na execução fiscal, a prescrição consolidada no curso do processo, denominada intercorrente. O fenômeno da prescrição intercorrente ocorre quando, já interrompida a prescrição pela citação ou pelo despacho que a ordenara (conforme tenha ocorrido antes ou depois da vigência da LC 118/2005), o prazo reinicia a sua contagem integralmente e o processo permanece sem

andamento por mais de cinco anos, por inércia do exequente, sem a superveniência de nenhuma outra causa suspensiva ou interruptiva.

Sobre esta questão, o art. 40 da Lei 6.830/80, assim estabelece:

Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.

§ 1º - Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública.

§ 2º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos.

§ 3º - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.

§ 4º Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 5º A manifestação prévia da Fazenda Pública prevista no § 4º deste artigo será dispensada no caso de cobranças judiciais cujo valor seja inferior ao mínimo fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Incluído pela Lei nº 11.960, de 2009)

O STJ editou duas súmulas para consolidar a interpretação desse dispositivo: 314 e 409.

Súmula 314 - Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente.

É importante lembrar, mais uma vez, que em matéria tributária existe reserva de lei complementar para regulamentar a prescrição (art. 146, III, a, CF), motivo pelo qual o CTN foi recepcionado como lei complementar em sentido material. Inclusive, esta é uma das razões pelas quais se discute, ainda, se o prazo de “prescrição intercorrente” é, de fato, um prazo prescricional. Por questão de coerência, os mesmos fundamentos que levaram o STJ e o STF a afastar as disposições do art. 3º, 2º e do art. 8º, § 3º da Lei 6.830/80, devem ser aplicados ao art. 40. Consequentemente, para as execuções fiscais, o termo inicial da prescrição deveria ser a partir da decisão que determina a suspensão do processo e não na forma preconizada na súmula 314 do STJ (um ano de suspensão mais 5 anos). O entendimento contido na súmula seria restrito aos créditos não tributários.

Hoje, encontra-se pendente de julgamento, no STF, um recurso extraordinário que já reconheceu a repercussão geral sobre a matéria:

Ementa: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO – ADMINISTRATIVO - FINANCEIRO. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. MARCO INICIAL.

RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR DE NORMAS GERAIS PARA DISPOR SOBRE PRESCRIÇÃO. SUPREMACIA DAS DISPOSIÇÕES DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL POR FORÇA DA CONSTITUIÇÃO. ART. 173 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. ART. 40, § 4º DA LEI 6.830/1980 (REDAÇÃO DA LEI 11.051/2004). ART. 146, III, B DA CONSTITUIÇÃO. Possui repercussão geral a discussão sobre o marco inicial da contagem do prazo de que dispõe a Fazenda Pública para localizar bens do executado, nos termos do art. 40, § 4º da Lei 6.830/1980. (RE 636562 RG, Relator (a): Min. JOAQUIM BARBOSA, julgado em 21/04/2011, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-228 DIVULG 30/11/2011 PUBLIC 01/12/2011).

Em nosso entendimento, a tendência é que o STF declare a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, para assentar que o termo inicial da prescrição intercorrente ocorre na data do despacho que determinou a suspensão do processo, aplicando-se a interpretação da súmula 314 do STJ apenas às execuções não tributárias. Outrossim, entendemos que a Corte Suprema fará a modulação temporal dos efeitos da inconstitucionalidade para os processos já em curso.

A outra súmula do STJ é a 409: "em execução fiscal, a prescrição ocorrida antes da propositura da ação pode ser decretada de ofício (art. 219, § 5º, do CPC)."

Em verdade, a necessidade de manifestação prévia da Fazenda Pública só se aplica nos casos de prescrição intercorrente em que ocorrer a suspensão do processo, nos termos do art. 40, §§ 2º e 4º da Lei 6.830/80.

Em resumo, o juiz pode decretar a prescrição de ofício, ou seja, independe de requerimento do executado. Todavia, existe a necessidade de manifestação prévia do exequente para que este tenha a oportunidade de comprovar, eventualmente, a ocorrência de alguma causa suspensiva ou interruptiva da prescrição. A redação da súmula poderia ser melhor. A rigor, tanto antes quanto depois do ajuizamento, a prescrição pode ser decretada de ofício. O que a súmula dispensa é a prévia manifestação do exequente quando o lapso prescricional já estiver consolidado antes mesmo de protocolada a inicial da execução.

Por outro lado, apesar do teor literal do art. 40 da Lei 6.830/80, a suspensão da execução não é pressuposto para se reconhecer a prescrição intercorrente e, muito menos, o ato formal de arquivamento sem baixa, podendo ser decretada todas as vezes em que o processo ficar sem andamento, mais de cinco anos, por inércia do exequente, segundo a jurisprudência do STJ.

Com efeito, no já citado recurso especial sob regime repetitivo, o Ministro Luiz Fux deixou bem claro que

"a propositura da ação constitui o *dies ad quem* do prazo prescricional e, simultaneamente, o termo inicial para sua recontagem sujeita às causas interruptivas previstas no artigo 174, parágrafo único, do CTN" (REsp 1120295/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/5/2010, DJe 21/5/2010).

Nessa linha de entendimento, o STJ já decidiu que

"no caso dos autos, apesar de não caracterizada a hipótese prevista no art. 40 da Lei 6.830/80, impõe-se o reconhecimento da prescrição intercorrente porque decorridos mais de cinco anos contados da data em que o executado foi desligado do programa de parcelamento, tendo a exequente permanecido inerte." (STJ - AgRg no AREsp: 224014 RS 2012/0182689-6, Relator: Ministro SÉRGIO KUKINA, Data de Julgamento: 3/10/2013, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 11/10/2013).

Outrossim, já assentou em embargos de divergência que

"a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por suas duas Turmas de Direito Público, consolidou o entendimento de que, não obstante a citação válida da pessoa jurídica interrompa a prescrição em relação aos responsáveis solidários, no caso de redirecionamento da execução fiscal, há prescrição intercorrente se decorridos mais de cinco anos entre a citação da empresa e a citação pessoal dos sócios, de modo a não tornar imprescritível a dívida fiscal." (AgRg nos EREsp 761488/SC, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/11/2009, DJe 7/12/2009).

Finalmente, é necessário enfatizar que a prescrição intercorrente não se configura pelo simples decurso do prazo de cinco anos após a interrupção pela citação válida ou despacho inicial (conforme o caso), sendo imprescindível a inércia do exequente. Conforme adverte o Ministro Herman Benjamin:

"o STJ, no julgamento do RESP 1.222.444/RS, julgado no rito do art. 543-C do CPC, pacificou a orientação de que a configuração da prescrição intercorrente não se faz apenas com a aferição do decurso do lapso quinquenal após a data da citação. Antes, também deve ficar caracterizada a inércia da Fazenda exequente" (REsp 1355982/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 6/12/2012, DJe 18/12/2012).

CAPÍTULO 5

A LEI COMPLEMENTAR n. 118/2005

5.1 Considerações iniciais

Desde o surgimento da Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005, cuja entrada em vigor é 9 de junho de 2005, ou seja, 120 dias após sua publicação, há muitas discussões sobre seus regramentos para efeito de repetição do indébito tributário por parte do contribuinte lesado.

Apenas visando elucidar a questão, lembramos que, pela tese dos "cinco mais cinco", o contribuinte paga, antecipadamente, o tributo sujeito a homologação; e o Fisco tem prazo de cinco anos para homologar, expressa ou tacitamente, o procedimento. Como na grande maioria dos casos, há inércia, por parte do Fisco, em homologar o tributo; assim ao fim do prazo de cinco anos ocorre a homologação tácita do pagamento. Só então se inicia o prazo expresso no art. 168 do Código Tributário Nacional para pleitear a repetição do indébito.

Com a Lei Complementar nº. 118/2005 pretendeu-se antecipar o início do prazo prescricional para o exercício da repetição de indébito. Os cinco anos dispostos no art. 168 do CTN começariam a fluir do pagamento antecipado. Inegável que a norma retirou um dos sentidos possíveis de interpretação dos dispositivos do CTN, impondo, de maneira discutível, a vontade da Fazenda Nacional sobre o direito do contribuinte.

5.2 Natureza da norma e sua aplicação

Em razão das alterações trazidas pela LC 118/2005, deve-se interpretar com cautela seus dispositivos, haja vista que a extinção do crédito tributário para efeitos de repetição ocorre no momento do pagamento antecipado, pois que, para efeitos de fiscalização, a extinção acontece no momento da homologação, tácita ou expressa, geralmente cinco anos depois. Está evidente a discrepância introduzida pela norma em questão.

Ao contrário do preconizado pelo legislador ao instituir a referida Lei Complementar, uma lei que tem o objetivo evidente de modificar a jurisprudência dos Tribunais não pode ser considerada interpretativa.

Como bem observado pelo ilustre Ministro do STJ, Teori Zavascki, "somente a jurisprudência é que pode, legitimamente, alterar a jurisprudência", não sendo crível se admitir artimanhas com claro propósito de tornar a lei uma fiel escudeira da Fazenda

Nacional, Isso seria contra, até mesmo, a maciça jurisprudência de nossos Tribunais.²⁶

Particularmente, parece-nos que o art. 3º da Lei Complementar nº. 118/2005 alterou a interpretação de legislação federal, que é uma função que compete ao Superior Tribunal de Justiça, usurpando a competência deste, e, decorrente disso, violando dispositivos constitucionais basilares, entre eles, o disposto no Art. 2º e Art. 105, III, alínea "c" da Constituição da República.

Alguns juízes e tribunais, entre eles o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, têm entendido que a norma que se extrai do enunciado do artigo 168, I, do CTN, estipula prazo prescricional de cinco anos contados da data do efetivo pagamento, e não da homologação tácita do tributo, conforme consagrado na tese dos "cinco mais cinco", o que, *data máxima vênia*, não condiz com a mais correta interpretação ao caso, nem de entendimento pregado pelo Superior Tribunal de Justiça.

É preciso observar que o Superior Tribunal de Justiça, em várias oportunidades, já reconheceu a inconstitucionalidade do citado Art. 4º da referida LC 118/2005, que assim dispõe:

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

A fim de melhor elucidar a questão, vejamos o contido no Art. 106, I, do Código Tributário Nacional:

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; (grifo nosso)

Desse modo, o STJ, em seus julgados mais recentes, entende que, tratando-se de preceito normativo modificativo, e não simplesmente interpretativo, como dispõe o inciso I do citado art. 106 do CTN, o art. 3º da LC 118/2005 só pode ter eficácia prospectiva, ou seja, só incidir sobre situações – leia-se, fato gerador - ocorridas após a vigência da lei que se concretizou em junho de 2005.

Para comprovar a tese ora defendida, pode-se citar a recentíssima decisão lançada pelo Superior Tribunal de Justiça de relatoria, do ilustre Ministro Herman Benjamin, na qual resta evidente que citada Corte acolheu definitivamente a inconstitucionalidade do art. 4º da LC 118/2005. Vejamos:

²⁶ AgRg nos EDcl no REsp 883299 RJ 2006/0192329-4 (STJ)

TRIBUTÁRIO - REPETIÇÃO DE INDÉBITO - PRESCRIÇÃO - APLICAÇÃO RETROATIVA DO ART. 3º DA LC 118/2005 - INCONSTITUCIONALIDADE - 1- Conforme decidido pela Corte Especial, é inconstitucional a segunda parte do *art. 4º da LC 118/2005*, que determina a aplicação retroativa do disposto em seu art. 3º. 2- Agravo Regimental não provido. (STJ - AgRg-AI 1.105.270 - (2008/0229668-0) - 2ª T - Rel. Min. Herman Benjamin - **DJe 21.08.2009** - p. 687) (grifo nosso)

Ainda assim, alguns Tribunais têm proferido julgados de forma diversa, aplicando integralmente as disposições da LC 118/2005, tomando por parâmetro, para fins de contagem do prazo prescricional, a data do pagamento indevido do tributo, e não de sua efetiva homologação.

Há quem diga, ainda, que o cômputo do prazo prescricional deve se iniciar da data do ajuizamento da ação, o que também não merece prosperar, pois o que importa é a homologação do pagamento indevido. Somente a partir de então se pode apurar o lapso temporal que rege a pretensão do contribuinte.

Não menos importante é o fato de o Art. 4º, segunda parte, da LC 118/2005 (que determina a aplicação retroativa do seu Art. 3º, para alcançar inclusive fatos passados) ofender o princípio constitucional da autonomia e independência de poderes (CF, art. 2º), e o da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (CF, art. 5º, XXXVI).

Após o advento da Lei Complementar n.º 118, de 9 de fevereiro de 2005, travou-se uma intensa discussão acerca da inconstitucionalidade da referida lei, especialmente no que tange ao disposto nos arts. 3º e 4º, porque não se trata de norma meramente interpretativa como quis fazer crer o legislador.

A maioria da doutrina rechaça a aplicação retroativa da citada lei, haja vista que, em tese, encurtou o prazo prescricional para os contribuintes reclamarem pagamento a maior de tributos, o que certamente envolve interesses da Fazenda Nacional e dos contribuintes de nosso país.

Muitos falam em *lobby* para benefício da Fazenda Pública, no escopo de não prejudicar a arrecadação de impostos, como o faz Hugo de Brito Machado Segundo²⁷. Vejamos:

O prazo de 5 anos para se pleitear a restituição de tributos pagos indevidamente, relativamente aos tributos submetidos a lançamento por homologação, deixou de ser contado a partir da homologação, que, quando tácita,

²⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Lançamento por homologação, repetição do indébito e prescrição. **O "encurtamento" do prazo levado a efeito pela LC 118/2005**. Disponível em <<http://www.scribd.com/doc/10492169/MACHADO-SEGUNDO-Hugo-de-Brito-LC-118-e-o-to-Do-Prazo-de-Presecao>>. Acesso em: 2 fev 2015.

ocorre cinco anos após o fato gerador, e passou a sê-lo em face do pagamento antecipado. Na prática, como dificilmente ocorre uma homologação expressa, a alteração implicou em encurtamento na contagem do prazo prescricional, de 10 (5+5) para 5 anos.

Não há como negar que a lei inovou no plano normativo, pois retirou das disposições interpretadas um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ, intérprete e guardião da legislação federal. Tratando-se de preceito normativo modificativo, e não simplesmente interpretativo, o art. 3º da LC 118/2005 só pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir de sua vigência.

E prossegue sua exposição:

"De acordo com o entendimento prevalente da doutrina, e uniforme na jurisprudência, especialmente da Primeira Seção do STJ, a extinção do crédito tributário nos tributos submetidos ao lançamento por homologação, não acontece com o pagamento (que nessa modalidade de lançamento é feito de forma antecipada e provisória), mas sim com a homologação tácita. Em suma, o pagamento, por si só, não produz o efeito de extinguir o crédito, o que só ocorre com a homologação. Com o advento do art. 3º, da LC 118/2005, o pagamento passou a ter o efeito de extinguir o crédito tributário, pelo menos para fins de contagem do prazo previsto no art. 168 do CTN.

Note-se: o pagamento não produzia o efeito jurídico de extinguir o crédito tributário e dar início à contagem do prazo prescricional. Com a entrada em vigor da norma veiculada pelo art. 3º da LC 118/2005, o pagamento passou a produzir esse efeito, e passou a dar início à fluência do prazo prescricional.

Logo, um pagamento efetuado indevidamente ANTES de 9 de junho de 2005, data do início da vigência da LC 118/2005, não extinguiu o crédito tributário. Só sua homologação (que poderá ser tácita) terá esse efeito. Só um pagamento efetuado sob a vigência da LC 118/2005, este sim, já produzirá o efeito de extinguir o crédito tributário, para fins de aplicação do art. 168, I do CTN."

E concluiu seu pensamento da seguinte forma:

"Em razão do exposto, podemos concluir, em síntese, que:

a) o art. 3º da LC 118/2005 não reduziu o prazo prescricional para o sujeito passivo postular a repetição do indébito tributário. Apenas mudou o termo inicial desse prazo, e o fez alterando os efeitos jurídicos do pagamento antecipado. Assim, a nova disposição, que não é interpretativa, somente se aplica aos pagamentos antecipados que venham a ser feitos após a sua vigência;

b) ainda que se considere, apenas para argumentar, que se trata da redução de um prazo de prescrição, que era de 10 anos, e passou a ser de cinco, a disposição não pode ser aplicada a todas as ações protocoladas após a sua vigência. Quanto aos pagamentos indevidos efetuados antes de junho de 2005, em relação aos quais um prazo estava em curso, o novo prazo somente pode ser aplicado caso o prazo anterior ainda subsista por mais da metade. Caso já tenha transcorrido mais da metade do prazo, nos termos das normas anteriores, a prescrição deve continuar sendo regida por elas, sob pena de ofensa à regra da irretroatividade das leis."

A exposição supra transcrita é tão somente uma análise cuidadosa dos princípios que regem o ordenamento jurídico, observando, ainda, a regra da irretroatividade das leis.

O que se percebe, em verdade, é que o artigo 3º instituído pela LC 118/2005 não está efetivamente interpretando o art. 168, I, do CTN, mas sim alterando o § 1º, do art. 150 do citado diploma legal. Portanto, não se pode admitir que se trate apenas de norma meramente

interpretativa.

No caso específico do imposto de renda, tomando por base o exposto pela doutrina e também reconhecido pela jurisprudência dominante do STJ, o fato gerador é caracterizado no final do ano-base, tornando-se definitiva a homologação do lançamento, se tácita, após o transcurso de cinco anos; quando findos, inicia-se o prazo quinquenal (CTN, art. 168, I) para pleitear a restituição dos valores indevidamente recolhidos.

Admitir a aplicação retroativa da LC 118/2005 seria o mesmo que considerar infrator da lei o contribuinte que deixa de recolher tributo que sequer resta positivado quando do advento da lei que o institua. Em uma análise hipotética, caso uma lei nova venha a instituir tributo até então inexistente, por óbvio, só se admite sua cobrança após o advento da lei e, ainda, observando-se os princípios atinentes ao direito tributário.

Destarte, a Lei Complementar nº. 118/2005 somente haveria aplicação integral aos pagamentos efetuados posteriormente a 9 de junho de 2005, data de início de vigência dela, não podendo, seus efeitos, retroagir em nítido prejuízo aos contribuintes e em prol do enriquecimento sem causa da Fazenda Nacional. Entender de outra forma é contrariar os princípios basilares de Direito, em especial o da segurança jurídica.

A lei a ser observada quanto ao prazo de prescrição deve ser aquela que vigorava à época do acontecimento jurídico (fato gerador), o prazo já iniciado não pode ser alterado por uma nova legislação, sem que isso afronte o Princípio da Irretroatividade das Leis.

Numa análise hipotética, observemos duas situações. O contribuinte que recolheu tributo a maior em 1º de março de 2002, por exemplo, tem plena ciência de que teria, em tese, até 1º de março de 2012 para lançar sua pretensão ao crivo do Poder Judiciário, aplicando-se a tese dos cinco mais cinco. Porém, o indivíduo que efetuou o recolhimento do tributo a maior, já sob a égide da Lei Complementar 118/2005, tem ciência de que o prazo para pleitear a repetição do indébito é de cinco anos, e não mais de dez anos como até então adotado pelo Superior Tribunal de Justiça. Assim, se o recolhimento do tributo ocorreu em 1º de outubro de 2005, por exemplo, resta fulminada a pretensão do contribuinte pela prescrição em 1º de outubro de 2010.

Leva-se em consideração a data da ocorrência do fato gerador e o princípio *tempus regit actum*, não sendo admissível a aplicação retroativa de lei prejudicial aos anseios do contribuinte.

Com relação à alteração no Código Tributário Nacional promovida pela LC 118/2005, em especial no que tange ao aparente caráter interpretativo da norma em questão e a possibilidade da lei retroagir, o ilustre Ministro Teori Albino Zavascki proferiu voto, no **ERESP 327.043/DF** (rel. Min. João Otávio Noronha), que, apesar de extenso, merece ser

transcrito pela maestria de sua exposição. Vejamos:

1. Questiona-se, aqui, (a) a natureza – se interpretativa ou não - do art. 3º da LC 118/2005, segundo o qual, para efeito de contagem do prazo para a repetição do indébito, deve ser considerado que "a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado", bem como (b) a legitimidade da art. 4º, segunda parte, da mesma Lei, que determina a aplicação retroativa daquele artigo 3º, tal como prevê o art. 106, I, do CTN.

2. **Em nosso sistema constitucional, as funções legislativa e jurisdicional estão atribuídas a Poderes distintos, autônomos e independentes entre si (CF, art; 2º).** Legislar, função essencialmente conferida ao Parlamento, é criar os preceitos normativos, é impor modificação no plano do direito positivo. Já a função jurisdicional - de assegurar o cumprimento da norma, que pressupõe também a de interpretá-la previamente -, é atribuída ao Poder Judiciário. **A atividade legislativa está submetida à cláusula constitucional do respeito ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada (art. 5º, XXXVI), razão pela qual as modificações do ordenamento jurídico, impostas pelo Legislativo, têm, em princípio, apenas eficácia prospectiva, não podendo ser aplicadas retroativamente.** A função jurisdicional, ao contrário, atua, em regra, sobre fatos já ocorridos ou em via de ocorrer. Só excepcionalmente pode o Legislativo atuar sobre o passado, assim como só excepcionalmente pode Judiciário produzir sentenças com efeitos normativos futuros. Todos sabemos que essa bipartição não tem caráter absoluto, comportando algumas exceções. **Mas a regra geral é essa: o Legislativo produz o enunciado normativo, que vai ter aplicação para o futuro; produzido o enunciado, ele assume vida própria, cabendo ao Judiciário, daí em diante, zelar pelo cumprimento da norma que dele decorre, o que comporta a função de, mediante interpretação, descobri-la e aplicá-la aos casos concretos.** São atividades complementares: como dizia Calamandrei, "O Estado defende com a jurisdição sua autoridade de legislador" (CALAMANDREI, Piero. *Instituciones de Derecho Procesal Civil*, tradução de Santiago Sentis Melendo, Buenos Aires, Ediciones Jurídicas Europa-América, 1986, vol. I, p. 175)

3. **Interpretar um enunciado normativo é buscar o seu sentido, o seu alcance, o seu significado.** "A interpretação", escreveu Eros Grau, "é um processo intelectual através do qual, partindo de *fórmulas linguísticas* contidas nos *textos, enunciados, preceitos, disposições*, alcançamos a determinação de um *conteúdo normativo*. (...) Interpretar é atribuir um significado a um ou vários símbolos lingüísticos escritos em um enunciado normativo. O produto do ato de *interpretar*, portanto, é o *significado* atribuído ao *enunciado* ou *texto (preceito, disposição)*" (GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*, 2ª ed., SP, Malheiros, 2003, p. 78). E observa, mais adiante: "As *disposições* são dotadas de um significado, a elas atribuído pelos que operaram no interior do procedimento normativo, significado que a elas desejaram *imprimir*. Sucede que as *disposições* devem *expressar* um significado para aqueles aos quais são endereçadas. Daí a necessidade de bem distinguirmos os significados *imprimidos* às *disposições (enunciados, textos)*, por quem as elabora e os significados *expressados* pelas *normas* (significados que apenas são revelados através e mediante a interpretação, na medida em que as *disposições* são transformadas em *normas*)" (op. cit., p.79). Prossegue o autor: "A interpretação, destarte, é meio de expressão dos *conteúdos normativos* das *disposições*, meio através do qual pesquisamos as normas contidas nas disposições. Do que diremos ser – a *interpretação* – uma atividade *que se presta a transformar disposições (textos, enunciados)* em *normas*. Observa Celso Antônio Bandeira de Mello (...) que "(...) é a interpretação que especifica o conteúdo da norma. Já houve quem dissesse, em frase admirável, **que o que se aplica não é a norma, mas a interpretação que dela se faz.** Talvez se pudesse dizer: o que se aplica, sim, é a própria norma, porque *o conteúdo dela é pura e simplesmente o que resulta da interpretação*. De resto, Kelsen já ensinara que a norma é uma moldura. Deveras, quem outorga, afinal, o conteúdo específico é o intérprete, (...)". As *normas*, portanto, resultam da interpretação. E o ordenamento, no seu valor histórico-concreto, é *um conjunto de interpretações*, isto é, *conjunto de normas*. O conjunto das *disposições (textos,*

enunciados) é apenas ordenamento em potência, um conjunto de possibilidades de interpretação, um conjunto de normas potenciais. O significado (isto é, a norma) é o resultado da tarefa interpretativa. Vale dizer: o significado da norma é produzido pelo intérprete. (...) As disposições, os enunciados, os textos, nada dizem; somente passam a dizer algo quando efetivamente convertidos em normas (isto é, quando – através e mediante a interpretação – são transformados em normas). Por isso **as normas resultam da interpretação, e podemos dizer que elas, enquanto disposições, nada dizem – elas dizem o que os intérpretes dizem que elas dizem (...)**" (op. cit., p. 80).

4. Sendo assim e considerando que a atividade de interpretar os enunciados normativos, produzidos pelo legislador, está cometida constitucionalmente ao Poder Judiciário, seu intérprete oficial, podemos afirmar, parafraseando a doutrina, que o conteúdo da norma não é, necessariamente, aquele sugerido pela doutrina, ou pelos juristas ou advogados, e nem mesmo o que foi imaginado ou querido em seu processo de formação pelo legislador; o conteúdo da norma é aquele, e tão somente aquele, que o Poder Judiciário diz que é. Mais especificamente, podemos dizer, como se diz dos enunciados constitucionais (a Constituição é aquilo que o STF, seu intérprete e guardião, diz que é), que as leis federais são aquilo que o STJ, seu guardião e intérprete constitucional, diz que são.

5. **Nesse contexto, a edição, pelo legislador, de lei interpretativa, com efeitos retroativos, somente é concebível em caráter de absoluta excepcionalidade, sob pena de atentar contra os dois postulados constitucionais já referidos: o da autonomia e independência dos Poderes (art. 2º, da CF) e o do respeito ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada (art. 5º, XXXVI, da CF).** Lei interpretativa retroativa só pode ser considerada legítima quando se limite a simplesmente reproduzir (produzir de novo), ainda que com outro enunciado, o conteúdo normativo interpretado, sem modificar ou limitar o seu sentido ou o seu alcance. Isso, bem se percebe, é hipótese de difícil concreção, quase inconcebível, a não ser no plano teórico, ainda mais quando se considera que o conteúdo de um enunciado normativo reclama, em geral, interpretação sistemática, não podendo ser definido isoladamente. **"Interpretar uma norma", escreveu Juarez Freitas, "é interpretar um sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do Direito"** (FREITAS, Juarez. *A Interpretação Sistemática do Direito*, SP, Malheiros, 1995, p. 47). Ora, lei que simplesmente reproduz a já existente, ainda que com outras palavras, seria supérflua; e lei que não é assim, é lei que inova e, portanto, não pode ser considerada interpretativa e nem, conseqüentemente, ser aplicada com efeitos retroativos.

6. Ainda que se admita a possibilidade de edição de lei interpretativa, como prevê o art. 106, I, do CTN, mas considerando o que antes se disse sobre o processo interpretativo e seus agentes oficiais (a norma é aquilo que o Judiciário diz que é), evidencia-se como hipótese paradigmática de lei inovadora (e não simplesmente interpretativa) aquela que, a pretexto de interpretar, confere à norma interpretada um conteúdo ou um sentido diferente daquele que lhe foi atribuído pelo Judiciário ou que limita o seu alcance ou lhe retira um dos seus sentidos possíveis. É o que ocorre no caso em exame. **Com efeito, sobre o tema relacionado com a prescrição da ação de repetição de indébito tributário, a jurisprudência do STJ (1ª Seção) é no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo de cinco anos, previsto no art. 168 do CTN, tem início, não na data do recolhimento do tributo indevido, e sim na data da homologação – expressa ou tácita - do lançamento.** Segundo entende o Tribunal, **para que o crédito se considere extinto, não basta o pagamento: é indispensável a homologação do lançamento, hipótese de extinção albergada pelo art. 156, VII, do CTN. Assim, somente a partir dessa homologação é que teria início o prazo previsto no art. 168, I. E, não havendo homologação expressa, o prazo para a repetição do indébito acaba sendo, na verdade, de dez anos a contar do fato gerador.** Essa jurisprudência certamente não tem a adesão uniforme da doutrina e nem de todos os juizes. Em muitos casos, eu mesmo já manifestei minha discordância pessoal em relação a ela, como, v.g., no voto vista proferido no ERESP 423.994, 1ª Seção, rel. Min. Peçanha Martins, onde apontei sua fragilidade por desconsiderar inteiramente "um princípio universal em matéria de prescrição: o princípio da *actio nata*, segundo o qual a prescrição se inicia com o nascimento da pretensão ou da ação (Pontes de Miranda, Tratado de Direito Privado, Bookseller

Editora, 2.000, p. 332)". "Realmente", sustentei, "ocorrendo o pagamento indevido, nasce desde logo o direito a haver a repetição do respectivo valor, e, se for o caso, a pretensão e a correspondente ação para a sua tutela jurisdicional. Direito, pretensão e ação são incondicionados, não estando subordinados a qualquer ato do Fisco ou a decurso de tempo. Mesmo em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o direito, a pretensão e a ação nascem tão pronto ocorra o fato objetivo do pagamento indevido. Sob este aspecto, pareceria mais adequado ao princípio da *actio nata* aplicar, inclusive em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o disposto art. 168, I, combinado com o art. 156, I, do CTN, ou seja: o prazo prescricional (ou decadencial) para a repetição do indébito conta-se da extinção do crédito (art. 168, I), que, por sua vez, ocorre com o pagamento (art. 156, I). Observe-se que, mesmo em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o pagamento antecipado também extingue o crédito, ainda que sob condição resolutória (CTN, 150, § 1º)." **Todavia, inobstante as reservas e críticas que possa merecer, o certo é que a jurisprudência do STJ, em inúmeros precedentes, definiu o conteúdo dos enunciados normativos em determinado sentido, e, bem ou mal, a interpretação que lhes conferiu o STJ é a interpretação legítima, porque emanada do órgão constitucionalmente competente para fazê-lo. Ora, o art. 3º da LC 118/2005, a pretexto de interpretar esses mesmos enunciados, conferiu-lhes, na verdade, um sentido e um alcance diferente daquele dado pelo Judiciário. Ainda que defensável a "interpretação" dada, não há como negar que a lei inovou no plano normativo, pois retirou das disposições normativas interpretadas um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ, intérprete e guardião da legislação federal. Se, como se disse, a norma é aquilo que o Judiciário, como seu intérprete, diz que é, não pode ser considerada simplesmente interpretativa a lei que dá a ela outro significado. Em outras palavras: não pode ser considerada interpretativa a lei que tem o evidente objetivo de modificar a jurisprudência dos Tribunais. Somente a jurisprudência é que pode, legitimamente, alterar a jurisprudência.**

7. Não se nega ao Legislativo o poder de alterar a norma (e, portanto, se for o caso, também a interpretação formada em relação a ela). Pode, sim, fazê-lo, mas não com efeitos retroativos. **Admitir a aplicação do art. 3º da LC 118/2005, sobre os fatos passados, nomeadamente os que são objeto de demandas em juízo, seria consagrar verdadeira invasão, pelo Legislativo, da função jurisdicional, comprometendo a autonomia e a independência do Poder Judiciário. Significaria, ademais, consagrar ofensa à cláusula constitucional que assegura, em face da lei nova, o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e à coisa julgada. Portanto, o referido dispositivo, por ser inovador no plano das normas, somente pode ser aplicado a situações que venham a ocorrer a partir da vigência da Lei Complementar 118/2005, que ocorrerá 120 dias após a sua publicação (art. 4º), ou seja, no dia 09 de junho de 2005. Tratando-se de norma que reduz prazo de prescrição, cumpre observar, na sua aplicação, a regra clássica de direito intertemporal, afirmada na doutrina e na jurisprudência em situações dessa natureza: o termo inicial do novo prazo será o da data da vigência da lei que o estabelece, salvo se a prescrição (ou, se for o caso, a decadência), iniciada na vigência da lei antiga, vier a se completar, segundo a lei antiga, em menos tempo.**

São precedentes do STF nesse sentido:

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

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

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

É o que se colhe, também, de abalizada doutrina, como, v.g., a de

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

"A mais notável redução de prazo operada pelo Código vigente incidiu sobre o de propositura da ação rescisória. O velho e mal situado prazo de cinco anos prescrito pelo Código Civil (art. 178, § 10, VIII) foi diminuído drasticamente para dois anos (art. 495). Surge, aqui, interessante problema de direito transitório, quanto à situação dos prazos em curso pelo direito anterior. A regra para os prazos diminuídos é inversa da vigorante para os dilatados. Nestes, como vimos, soma-se o período da lei antiga ao saldo, ampliado, pela lei nova. Quando se trata de redução, porém, não se podem misturar períodos regidos por leis diferentes: ou se conta o prazo, todo ele pela lei antiga, ou todo, pela regra nova, a partir, porém, da vigência desta. Qual o critério para identificar, no caso concreto, a orientação a seguir? A resposta é simples. **Basta que se verifique qual o saldo a fluir pela lei antiga. Se for inferior à totalidade do prazo da nova lei, continua-se a contar dito saldo pela regra antiga. Se superior, despreza-se o período já decorrido, para computar-se, exclusivamente, o prazo da lei nova, na sua totalidade, a partir da entrada em vigor desta.** Assim, por exemplo, no que concerne à ação rescisória, se já decorreram quatro anos pela lei antiga, só ela é que há de vigorar: o saldo de um ano, porque menor ao prazo do novo preceito construa a fluir, mesmo sob a vigência deste. Se, porém, passou-se, apenas, um ano sob o direito revogado, o saldo de quatro, quando da entrada em vigor da regra nova, é superior ao prazo por esta determinado. Por este motivo, a norma de aplicação imediata exige que o cômputo se proceda, exclusivamente, pela lei nova, a partir, evidentemente, de sua entrada em vigor, isto é, os dois anos deverão contar-se a partir de 1º de janeiro de 1974. O termo inicial não poderia ser, nesta hipótese, o do trânsito em julgado da sentença, operado sob lei antiga, porque haveria, então, condenável retroatividade" (O Novo Direito Processual Civil e os Feitos Pendentes, Forense, 1974, pp. 100-101). **Câmara Leal tem pensamento semelhante: "Estabelecendo a nova lei um prazo mais curto de prescrição, esse começará a correr da data da nova lei, salvo se a prescrição iniciada na vigência da lei antiga viesse a se completar em menos tempo, segundo essa lei, que, nesse caso, continuaria a regê-la, relativamente ao prazo"** (Da Prescrição e da Decadência, Forense, 1978, p.90).

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

8. 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 Interno. É o voto". (grifos nossos)

O julgado ora transcrito é esclarecedor porque demonstra a inconstitucionalidade da aplicação retroativa da LC 118/2005 aos fatos geradores ocorridos antes da sua vigência.

Ainda, sendo esse o momento oportuno, pede-se *vênia* para citar breve trecho do voto proferido pelo ilustre Ministro Castro Meira, citando o mestre Câmara Leal, no julgamento do AgRg no Recurso Especial n.º 1.063.110-SP, onde restou consignado:

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

E finaliza, explicitando com uma clareza ímpar, como se proceder à contagem do prazo prescricional para repetição do indébito tributário:

Esmiuçando essa proposição, pode-se tripartir a sistemática de contagem da prescrição conforme a data em que efetuado o recolhimento indevido:

a) quanto aos pagamentos realizados além dos cinco anos que antecederam a vigência da LC n.º 118/05, observa-se estritamente a "sistemática dos cinco mais cinco";

b) **no que tange aos PAGAMENTOS efetivados entre 10.06.00 e 09.06.05, obedece-se à "sistemática dos cinco mais cinco" com certo temperamento, restringindo-se o prazo prescricional até cinco anos contados da entrada em vigor das novas disposições;**

c) no tocante aos recolhimentos efetuados de 10.06.05 em diante, incide a LC n.º 118/05 em seus exatos termos, ajustando-se o prazo prescricional a cinco anos computados a partir do pagamento indevido." (grifo nosso)

É nos forçoso concluir que o prazo prescricional para pleitear a restituição de tributos sujeitos a lançamento por homologação é de cinco anos, contados da data da homologação do lançamento, que, se for tácita, ocorre após cinco anos da realização do fato gerador, sendo irrelevante, para fins de cômputo do prazo prescricional, a causa do indébito. Assim, na prática, citado prazo, via de regra, ocorre em dez anos, pois que, raramente, a autoridade competente homologa expressamente o lançamento realizado pelo contribuinte.

Ademais, conforme já exposto, a Corte Especial considerou ilegítima a aplicação retroativa do art. 3º da LC 118/05, declarando inconstitucional a determinação em sentido

contrário constante no art. 4º, segunda parte, da referida Lei Complementar, tendo em vista os princípios basilares dispostos na Constituição Federal; entre eles, a garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada.

Inúmeros julgados do STJ já se depararam com a questão da prescrição em ações de repetição do indébito tributário, sendo pacífico o entendimento de que as disposições da LC 118/2005 só se aplicam aos casos em que o PAGAMENTO do tributo se deu em data posterior a sua vigência; não se considerando a data da distribuição da ação para fins de contagem do prazo prescricional. É o que demonstram os julgados abaixo colacionados:

TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PRESCRIÇÃO. NOVA ORIENTAÇÃO FIRMADA PELA 1ª SEÇÃO DO STJ NA APRECIÇÃO DO ERESP 435.835/SC. LC 118/2005: NATUREZA MODIFICATIVA (E NÃO SIMPLEMENTE INTERPRETATIVA) DO SEU ARTIGO 3º. INCONSTITUCIONALIDADE DO SEU ART. 4º, NA PARTE QUE DETERMINA A APLICAÇÃO RETROATIVA. ENTENDIMENTO CONSIGNADO NO VOTO DO ERESP 327.043/DF. 1. A 1ª Seção do STJ, no julgamento do ERESP 435.835/SC, Rel. p/ o acórdão Min. José Delgado, sessão de 24.03.2004, consagrou o entendimento segundo o qual **o prazo prescricional para pleitear a restituição de tributos sujeitos a lançamento por homologação é de cinco anos, contados da data da homologação do lançamento, que, se for tácita, ocorre após cinco anos da realização do fato gerador, sendo irrelevante, para fins de cômputo do prazo prescricional, a causa do indébito.** Adota-se o entendimento firmado pela Seção, com ressalva do ponto de vista pessoal, no sentido da subordinação do termo *a quo* do prazo ao universal princípio da *actio nata* (voto-vista proferido nos autos do ERESP 423.994/SC, 1ª Seção, Min. Peçanha Martins, sessão de 08.10.2003). (...) 4. **No caso específico do imposto de renda, o fato gerador tem-se por caracterizado no final do ano-base, tornando-se definitiva a homologação do lançamento, se tácita, após o transcurso de cinco anos, findos os quais se inicia o prazo quinquenal (CTN, art. 168, I) para pleitear a restituição dos valores indevidamente recolhidos.** Havendo, todavia, homologação expressa, que se concretiza na notificação do ajuste entre o valor apurado na declaração anual de rendimentos e o valor retido pela fonte pagadora, tem início, a partir de então, o lustro prescricional. Precedentes da 1ª Seção: ERESP 504571/DF, Min. Luiz Fux, DJ 17.12.2004; ERESP 289.398/DF, Min. Franciulli Netto, DJ de 02.08.2004. 5. Embargos de divergência a que se nega provimento" (EResp 641.231/DF, Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 12/09/2005). (grifo nosso)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. NECESSIDADE DE RETORNO DOS AUTOS À ORIGEM. IMPOSTO DE RENDA. COMPENSAÇÃO. PRESCRIÇÃO. ART. 3º DA LC Nº 118/05. 1. Superada a prejudicial de prescrição, devem os autos retornar ao Tribunal a quo para que sejam resolvidas as demais questões suscitadas no recurso de apelação e pendentes de julgamento. 2. Sob pena de supressão de instância e de desrespeito à necessidade de prequestionamento, este Superior Tribunal de Justiça não se encontra autorizado a avançar no exame da matéria de fundo que não foi debatida no acórdão recorrido, ainda que se trate de "causa madura" (art. 515, § 3º, do CPC). 3. **Extingue-se o direito de pleitear a restituição de tributo sujeito a lançamento por homologação, não sendo esta expressa, somente após o transcurso do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, acrescido de mais cinco anos contados da data em que se deu a homologação tácita (EResp 435.835/SC, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJU de 04.06.07).** 4. **Na sessão do dia 06.06.07, a Corte Especial acolheu a arguição de inconstitucionalidade da expressão "observado quanto ao art. 3º o disposto no art. 106, I, da Lei n. 5.172/1966 do Código Tributário Nacional", constante do art. 4º, segunda parte, da LC 118/05 (EResp 644.736-PE, Rel. Min. Teori**

Albino Zavascki, DJU de 27.08.07). 5. Na mesma assentada, firmou-se ainda o entendimento de que, "com o advento da LC nº 118/05, a prescrição, do ponto de vista prático, deve ser contada da seguinte forma: relativamente aos pagamentos efetuados a partir da sua vigência (que ocorreu em 09.06.05), o prazo para a ação de repetição de indébito é de cinco a contar da data do pagamento; e relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior, limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei nova". 6. Agravos regimentais não providos. (STJ - AgRg no REsp 1063110 / SP - 2ª Turma - Relator Ministro CASTRO MEIRA - DJe 01/12/2008). (grifo nosso)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL - IMPOSTO DE RENDA - PRESCRIÇÃO - ART. 3º DA LC Nº 118/05 - 1- Extingue-se o direito de pleitear a restituição de tributo sujeito a lançamento por homologação, não sendo esta expressa, somente após o transcurso do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, acrescido de mais cinco anos contados da data em que se deu a homologação tácita (EResp 435.835/SC, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJU de 04.06.07). 2- Na sessão do dia 06.06.07, a Corte Especial acolheu a arguição de inconstitucionalidade da expressão "observado quanto ao art. 3º o disposto no *art. 106, I, da Lei nº 5.172/1966 do Código Tributário Nacional*", constante do *art. 4º, segunda parte, da LC 118/05* (EResp 644.736-PE, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJU de 27.08.07). 3- Na mesma assentada, firmou-se ainda o entendimento de que, **"com o advento da LC nº 118/05, a prescrição, do ponto de vista prático, deve ser contada da seguinte forma: relativamente aos pagamentos efetuados a partir da sua vigência (que ocorreu em 09.06.05), o prazo para a ação de repetição de indébito é de cinco a contar da data do pagamento; E relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior, limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei nova"**. 4- Agravo regimental não provido. (STJ - AgRg-REsp 1.109.315 - (2008/0278776-0) - 2ª T - Rel. Min. Castro Meira - DJe 21.05.2009 - p. 453). (grifo nosso)

TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA - VERBAS INDENIZATÓRIAS - REPETIÇÃO DE INDÉBITO - PRAZO PRESCRICIONAL - LC Nº 118/05 - 1- Na sessão do dia 06.06.07, a Corte Especial acolheu a arguição de inconstitucionalidade da expressão "observado quanto ao art. 3º o disposto no *art. 106, I, da Lei nº 5.172/1966 do Código Tributário Nacional*", constante do *art. 4º, segunda parte, da LC nº 118/05* (EResp 644.736-PE, Rel. Min. Teori Albino Zavascki). 2- Na assentada, firmou-se ainda o entendimento de que, **"com o advento da LC 118/05, a prescrição, do ponto de vista prático, deve ser contada da seguinte forma: relativamente aos pagamentos efetuados a partir da sua vigência (que ocorreu em 09.06.05), o prazo para a ação de repetição de indébito é de cinco a contar da data do pagamento; E relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior, limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei nova". 3- Agravo regimental não provido. (STJ - AgRg-REsp 1.097.922 - (2008/0239530-0) - 2ª T - Rel. Min. Castro Meira - DJe 13.05.2009 - p. 427). (grifo nosso)**

TRIBUTÁRIO - RECURSO ESPECIAL - DISCUSSÃO SOBRE O TERMO INICIAL DO PRAZO PRESCRICIONAL PARA AJUIZAMENTO DA AÇÃO VISANDO À RESTITUIÇÃO DE VALORES INDEVIDAMENTE RECOLHIDOS A TÍTULO DE IMPOSTO DE RENDA - PROVIMENTO DO RECURSO - 1- A Corte Especial, ao julgar a Arguição de Inconstitucionalidade nos EResp 644.736/PE (Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 27.8.2007), sintetizou a interpretação conferida por este Tribunal aos *arts. 150, §§ 1º e 4º, 156, VII, 165, I, e 168, I, do Código Tributário Nacional*, interpretação que deverá ser observada em relação às situações ocorridas até a vigência da Lei Complementar 118/2005, conforme consta do seguinte trecho da ementa do citado precedente: **"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- Recurso especial provido. (STJ - REsp 1.091.205 - (2008/0197832-7) - 1ª T - Relª Minª Denise Arruda - DJe 15.04.2009 - p. 443). (grifo nosso)

PROCESSUAL CIVIL - AGRAVO REGIMENTAL - TRIBUTÁRIO - REPETIÇÃO DE INDÉBITO - IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO INDEVIDA - PRESCRIÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 4º, NA PARTE QUE DETERMINA A APLICAÇÃO RETROATIVA DO ART. 3º, AMBOS DA LC Nº 118/05 - DATA DO PAGAMENTO INDEVIDO ANTERIOR À VIGÊNCIA DA LC Nº 118/05 - APLICAÇÃO DA SISTEMÁTICA DO "CINCO MAIS CINCO" - DECISÃO MONOCRÁTICA FUNDAMENTADA EM JURISPRUDÊNCIA DO STJ - AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO - 1- A partir do julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade no REsp nº 644.736/PE, de relatoria do e. Min. Teori Albino Zavascki, a Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça adotou o entendimento no sentido de que **o artigo 4º, segunda parte, da LC nº 118/05 (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).** 2- A orientação desta Corte é no sentido de que: relativamente aos pagamentos efetuados a partir da vigência da LC nº 118/05 (que ocorreu em 9.6.2005), o prazo prescricional para a repetição do indébito é de cinco anos a contar da data do pagamento indevido; E, **relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior.** 3- **No caso dos autos, os valores que o agravado pretende restituir se referem a pagamentos indevidamente efetuados em período anterior à vigência da LC 118/05, razão pela qual é de se aplicar a sistemática do "cinco mais cinco".** 4- A decisão monocrática ora agravada, no tocante aos temas acima, baseou-se em jurisprudência consolidada no STJ. 5- Agravo regimental não provido. (STJ - AgRg-REsp 1.062.983 - (2008/0121585-4) - 2ª T - Rel. Min. Mauro Campbell Marques - DJe 14.04.2009 - p. 483). (grifo nosso)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - RECURSO ESPECIAL - TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - REPETIÇÃO DE INDÉBITO/COMPENSAÇÃO - ARTIGO 3º, DA LEI COMPLEMENTAR 118/2005 - PRESCRIÇÃO - TERMO INICIAL - PAGAMENTO INDEVIDO - ARTIGO 4º, DA LC 118/2005 - DETERMINAÇÃO DE APLICAÇÃO RETROATIVA - DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - CONTROLE DIFUSO - CORTE ESPECIAL - RESERVA DE PLENÁRIO - 1- **A prescrição, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, tem como dies a quo a homologação expressa do lançamento pela autoridade fiscal, ou, no caso da inexistência desta, tacitamente no final do prazo de cinco anos contados do fato gerador, que, no caso do imposto de renda retido na fonte, ocorre no final do ano-base. A partir de então, em relação aos pagamentos indevidos efetuados em momento anterior à vigência da Lei Complementar 118/2005, tem início o prazo de cinco anos, previsto no art. 168, I, do CTN, para o contribuinte pleitear a restituição.** 2- É que a Corte Especial declarou a inconstitucionalidade da expressão "observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional", constante do artigo 4º, segunda parte, da Lei Complementar 118/2005 (AI nos ERESP 644736/PE, julgado em 06.06.2007). 3- Deveras, **a norma insere no artigo 3º, da lei complementar em tela, indubitavelmente, cria direito novo, não configurando lei meramente interpretativa,** cuja retroação é permitida, consoante apregoa doutrina abalizada: "Denominam-se leis interpretativas as que têm por objeto determinar, em caso de dúvida, o sentido das leis existentes, sem introduzir disposições novas. [...] 4- **Consectariamente, em se tratando de pagamentos indevidos efetuados antes da**

entrada em vigor da LC 118/05 (09.06.2005), o prazo prescricional para o contribuinte pleitear a restituição do indébito, nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, continua observando a cognominada tese dos cinco mais cinco, desde que, na data da vigência da novel lei complementar, sobejem, no máximo, cinco anos da contagem do lapso temporal (regra que se coaduna com o disposto no artigo 2.028, do Código Civil de 2002, segundo o qual: "Serão os da lei anterior os prazos, quando reduzidos por este Código, e se, na data de sua entrada em vigor, já houver transcorrido mais da metade do tempo estabelecido na lei revogada."). 5- Por outro lado, ocorrido o pagamento antecipado do tributo após a vigência da aludida norma jurídica, o *dies a quo* do prazo prescricional para a repetição/compensação é a data do recolhimento indevido. 6- *In casu*, a demanda foi ajuizada em 07.01.2004, com o objetivo de obter o direito à compensação de valores indevidamente recolhidos a título de imposto sobre a renda incidente sobre a complementação de aposentadoria, no período de vigência da *Lei nº 7.713/88* (de 22.12.1988 a 31.12.1995), ressoando inequívoca a inocorrência da prescrição quanto aos créditos fiscais relativos ao ano-base de 1994 e posteriores, em virtude do fato gerador do imposto de renda retido na fonte aperfeiçoar-se no final do ano-base. 7- Agravo regimental desprovido. (STJ - AgRg-EDcl-REsp 1.003.778 - (2007/0259694-0) - 1ª T - Rel. Min. Luiz Fux - DJe 25.03.2009 - p. 1912). (grifo nosso)

Muitíssimo esclarecedor o julgado acima transcrito, por explicar, detalhadamente, como ocorre a contagem do prazo prescricional.

Ainda, frisa-se que a lei a ser observada é a vigente na data do **pagamento** do tributo, eis que aí surgiu a ilegalidade passível de repetição, **e não a data do ajuizamento da ação**, como frequentemente quer fazer crer a União, até porque o contido no Art. 3º e 4º da citada Lei Complementar foi declarado inconstitucional pelo STJ. A análise dos julgados acima transcritos, todos do Superior Tribunal de Justiça, demonstram a veracidade da afirmação.

Outra observação importante é que apenas após a homologação do tributo pago a maior constitui-se o direito do contribuinte de requerer judicialmente a repetição do indébito. Somente então é que se concretiza a ilicitude consubstanciada no pagamento a maior do tributo. Dessa forma, a imposição da LC 118/2005 parece pretender excluir a figura da homologação, impondo simplesmente a redução do prazo prescricional.

Ora, sem a prévia homologação do tributo pago pelo contribuinte, em que a Fazenda Nacional demonstra sua concordância ou discordância quanto ao valor recolhido aos cofres públicos, não há que se falar em repetição do indébito. Somente depois de homologado o pagamento surge o direito do contribuinte de requerer judicialmente a repetição dos valores pagos a maior. E mais, sem a prévia homologação, não há a extinção do crédito tributário e, conseqüentemente, ainda não surgiu o direito de o contribuinte requerer eventuais diferenças do Fisco.

Pode-se afirmar que o Estado descreve-se, explicitamente, ávido por arrecadação de impostos a qualquer custo, ainda que, para isso, transponha direitos básicos dos contribuintes, tutelados inclusive pela Carta Magna.

A tese acolhida pelo STJ é importantíssima porque argumenta, e sempre o fez assim,

fundamentando-se no entendimento de que o pagamento antecipado do tributo (seja espontâneo ou por via de retenção na fonte) constitui adiantamento de tributo a ser apurado, haja vista que o pagamento efetivo ocorre somente depois de calculado o real montante do tributo devido. Tal valor, na linha adotada pelo STJ, somente é conhecido definitivamente, após homologação expressa ou tácita do lançamento feito pelo contribuinte.

Portanto, antes de homologado o pagamento do tributo, não se vislumbra qualquer direito do contribuinte em pleitear repetição do indébito. Esse direito só se adquire depois da efetiva homologação do pagamento, seja expressa ou tácita. Consequentemente, a prescrição da pretensão do contribuinte só pode ser contada depois de homologado o pagamento.

Não tecemos crítica ao Estado ou à necessidade evidente de arrecadação de impostos, mas sim à sobreposição de direitos e à latente inobservância da legislação em vigor, que vem sendo interpretada em descompasso com a realidade tributária hodiernamente vivida, e tudo no claro propósito de não prejudicar as finanças do Estado, ainda que para isso tenha que haver prejuízo aos particulares.

Vivemos num Estado democrático de direito, por isso os legisladores de nosso país deveriam observar melhor as regras jurídicas preexistentes para viabilizar a expectativa dos efeitos delas resultantes, pois a sociedade é a destinatária final destes preceitos e quem a lei deve proteger.

Ao se estabelecer qualquer disparate jurídico, surpreendendo a coletividade com comandos arbitrários, enseja-se a violação ao princípio da "segurança jurídica", que tem por escopo primordial garantir a estabilidade das relações perpetradas sob a vigência de um determinado instituto jurídico.

A pretendida redução do prazo prescricional para a repetição do indébito tributário nos lançamentos por homologação é uma aberração jurídica que deve ser repelida pelo Poder Judiciário, pois aplicar as regras dos artigos 3º e 4º da LC/2005 aos fatos geradores de tributos ocorridos antes da vigência da referida Lei viola, sobremaneira, o princípio da segurança jurídica.

Visando esclarecer ainda mais a matéria em pauta, pede-se *vênia* para citar os mais renomados doutrinadores do país que tratam do tema em questão.

Na obra "Comentários ao Código Tributário Nacional", sob a coordenação do ilustre jurista *Ives Gandra da Silva Martins*, o advogado Gustavo Miguez de Mello²⁸, vice-presidente da Associação Brasileira de Direito Financeiro e diretor da Harvard Law School

²⁸ Comentários ao código tributário nacional, volume 2 (arts. 96 a 218) / Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. – 5. ed. rev. e atual. – São Paulo : Saraiva, 2008.

Association of Brazil, assim se manifestou ao comentar o art. 168 do CTN:

"Problema que de fato surgiu no que tange à compreensão da disciplina jurídica da primeira hipótese [inciso I do art. 168] é o concernente ao termo inicial do prazo de cinco anos previsto no art. 168, em exame: quando se considera extinto o crédito tributário? A resposta deve ser encontrada por meio da interpretação sistemática do Código Tributário Nacional [...]."

E completa afirmando:

Boa parte da controvérsia recai sobre o momento da extinção do crédito tributário e, em especial, na interpretação do art. 150, §1º, do CTN, segundo o qual o pagamento antecipado extingue o crédito sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento. **Esse dispositivo, analisado isoladamente, poderia levar à interpretação de que o pagamento antecipado, por si só, extingue o crédito tributário. Todavia, analisando conjuntamente com o art. 142 (que diz competir privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento) e com o inciso VII do art. 156 (que trata genericamente das hipóteses de extinção do crédito tributário), chega-se à conclusão de que a extinção do crédito somente ocorre com "o pagamento antecipado E a homologação do lançamento.**

O crédito tributário não pode extinguir-se antes de seu nascimento.

Ora, o lançamento, nos termos do art. 142 do CTN, compete privativamente à autoridade administrativa. Não se considera, portanto, lançamento o cumprimento pelo contribuinte da obrigação de calcular e recolher o tributo de forma antecipada, submetendo-se o ato a posterior homologação.

[...]

(...) se o contribuinte paga o tributo antecipadamente, após a realização do "acertamento tributário", e fica sujeito a posterior homologação do pagamento e dos procedimentos pelo Fisco, a extinção do crédito tributário e, conseqüentemente, o início do prazo para pleitear a repetição dos valores indevidamente recolhidos somente vêm a ocorrer quando da homologação. Se essa não ocorre de forma expressa, por ficção considera-se ocorrida a homologação tácita cinco anos após a ocorrência do fato gerador (...)

Vale salientar, ainda, que a Primeira Seção do STJ pacificou o entendimento de que a extinção do crédito tributário – e, conseqüentemente, o termo inicial do prazo para pleitear a restituição de tributo sujeito a lançamento por homologação –, só ocorre após o transcurso do prazo de cinco anos contados da homologação expressa ou do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, acrescido de mais cinco anos contados da data em que se deu a homologação tácita (cinco + cinco).

Como se percebe, a tese dos cinco mais cinco é defendida pela doutrina majoritária, com afinco, quando se está diante de fato gerador ocorrido antes da vigência da LC 118/2005.

Nesse sentido, o professor Sacha Calmon Navarro Coêlho²⁹ prega o mesmo entendimento já consolidado pela 1ª Seção do STJ, a saber:

²⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 818.

"[...] nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a extinção do crédito tributário ocorre pela homologação, expressa ou tácita, do pagamento. E o prazo para homologar, é de cinco anos, a contar do fato gerador, a teor do art. 150, §4º. (...) Como a Fazenda Pública nunca homologa expressamente, considera-se extinto o crédito tributário cinco anos após ocorrido seu fato gerador (homologação tácita). Assim sendo, o prazo de cinco anos para exercer o direito de pedir a restituição tem como *dies a quo* justamente o *dies ad quem* da Fazenda Pública para homologar o crédito restituendo."

Ademais, no que tange à natureza aparentemente interpretativa da LC 118/2005, como bem lançado por Elton Luiz Bueno Cândido³⁰:

(...) o legislador federal aproveitou-se do texto legal em questão para veicular norma aparentemente interpretativa em seu bojo, no seu art. 3º, ao qual foi conferido efeito retroativo pelo art. 4º da mesma lei, modificando regramento atinente à prescrição da ação de repetição de indébito tributário a ser manejada pelo contribuinte (Arts. 150, §1º, e 168, I, do CTN).

[...]

De fato, publicada a lei em comento, vociferaram os doutrinadores contra esta, ressaltando o seu real objetivo: privilegiar o Poder Executivo (Fazenda Pública), reduzindo o prazo prescricional posto ante a pretensão do contribuinte lesado pelo adimplemento de indébito tributário, resguardando, de forma reflexa, a arrecadação tributária e, conseqüentemente, a busca incessante por superávits primários.

Fica evidente, depois do exposto neste estudo, que o legislador prejudicou manifestamente a interpretação até então consolidada no Superior Tribunal de Justiça, sendo que os arts. 3º e 4º da referida lei complementar foram alvo de uníssonas manifestações doutrinárias, que alegam interferência do Poder Legislativo no exercício da função jurisdicional, constitucionalmente atribuída ao Poder Judiciário (art. 2º, da CF/88).

O Poder Judiciário jamais poderá se curvar às intenções da Fazenda Pública, que editou lei no claro propósito de se resguardar contra eventuais ações de repetição de indébito movidas pelos contribuintes, mas que acarreta prejuízo a estes ao aplicar interpretação divergente quanto ao termo inicial da contagem do prazo prescricional.

³⁰ CÂNDIDO, Elton Luiz Bueno. **Da repetição do indébito tributário referente a tributo lançado por homologação**. Uma síntese da crítica doutrinária e consolidação jurisprudencial após a edição da Lei Complementar n.º 118/2005. Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 2210, 20 jul. 2009. Disponível em <http://jus.com.br/artigos/13176>. Acesso em: 2 fev 2015.

CONCLUSÃO

O presente trabalho de conclusão de curso aborda as modificações trazidas pela Lei Complementar n. 118/2005 quanto ao prazo prescricional para repetição do indébito tributário no que tange os tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Anteriormente à vigência da referida Lei, o entendimento pacífico tanto na doutrina quanto na jurisprudência pautava-se na tese dos “dez anos”, também chamada de tese dos “cinco mais cinco”.

Esta tinha como respaldo dispositivos do Código Tributário Nacional, quais sejam, arts. 168, 154 e 150, os quais estabeleciam que a extinção do crédito tributário era o marco inicial para a contagem da prescrição para o pleito de repetição do indébito.

Assim, nos casos do tributos sujeitos a lançamento por homologação, o sujeito passivo efetuava o pagamento antecipado dos valores por ele apurados, devendo o fisco homologar o valor pago expressamente, ou então tacitamente, no período de cinco anos.

Segundo o CTN, a extinção nesta modalidade de lançamento dar-se-ia apenas com a ulterior homologação, ou o escoamento do prazo de cinco anos para a homologação tácita, haja vista tratar-se de ato administrativo obrigatório.

Contudo, a Lei Complementar n. 108/2005 modificou tal preceito legal, pois trouxe entendimento diverso ao dispor que, para o caso de repetição do indébito tributário nos casos de tributos sujeitos a homologação, o prazo a extinção do crédito tributário ocorre não da homologação, mas sim do pagamento antecipado feito pelo Contribuinte lesado. Desta feita, houve modificação do entendimento até então pacificado.

Muito embora a LC n. 108/2005 possua caráter interpretativo, as Cortes Superiores entendem que não há como se falar em retroatividade desta, devendo sua aplicação vincular apenas fatos geradores ocorridos após sua vigência. Nos demais casos, mantém-se o entendimento anterior, limitado, contudo, ao prazo de cinco anos contados da data da vigência da lei.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20 ed. Rev. São Paulo: Saraiva, 2014
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010.
- BRAGHETTA, Daniela de Andrada de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário. Concepções Introdutórias**. In: Aurora Tomazini de Carvalho. (Org.). **Decadência e Prescrição em Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: MP Editora, 2008, v. Único.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Lançamento por homologação, repetição do indébito e prescrição**. O "encurtamento" do prazo levado a efeito pela LC 118/2005. Disponível em <<http://www.scribd.com/doc/10492169/MACHADO-SEGUNDO-Hugo-de-Brito-LC-118-e-o-to-Do-Prazo-de-Prescricao>>. Acesso em: 2 fev 2015.
- SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 2. ed. Editora Saraiva: São Paulo, 2008.
- TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos do Direito Tributário**. 2010. 4. ed. São Paulo: Ed. Momento Atual, 2010.
- VAZ, Carlos de. **A repetição do indébito e a compensação no direito tributário**. São Paulo: Dialética. Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2006.