

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



116

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

116

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra
“100% Azul ou Quase”,
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Binhos

Impressão
Gráfica Palas Athena

(MAIO - 2005)



Ângelo Milani
é o autor de *Fênix* (técnica mista sobre recortes de compensado naval), obra reproduzida em destaque na capa desta edição.

Na página inicial do site www.dialectica.com.br canto superior, esquerdo, pode-se realizar BUSCA que possivelmente facilitará muito a localização de textos sobre assuntos de seu interesse.
A Editora mantém em estoque os exemplares anteriores da *Revista Dialética de Direito Tributário*, inclusive exemplar com o *Índice Cumulativo dos n°s 1 a 99*.
Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra correspondem às cópias obtidas nas Secretarias dos Tribunais ou se originam de publicações oficiais de seus julgados. Tiragem superior a 3.000 exemplares. Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (0xx11) 5084-4544
www.dialectica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Aires F. Barreto e Gilberto Rodrigues Gonçalves - A penhora “on-line” na execução fiscal e a LC 118

1. A carga tributária. 2. A inadimplência dos contribuintes. 3. A cobrança do débito. 4. Novas leis tributárias. 5. Monumental erro estratégico. 6. O dispositivo não é auto-aplicável. 7. A garantia constitucional à ampla defesa. 8. Em conclusão.

9

Daniel de Carvalho Guimarães - As contribuições de intervenção no domínio econômico e o princípio da proporcionalidade

1. Considerações iniciais. 2. O princípio da proporcionalidade e a efetivação do sistema constitucional. 3. Finalidade e intervenção no domínio econômico. 4. A norma impositiva do art. 149 e o princípio da proporcionalidade como critério de aferição de constitucionalidade. 5. Conclusões.

16

Daniel Zanetti Marques Carneiro - A não-cumulatividade do PIS e da Cofins

1. Introdução. 2. A previsão constitucional. 3. A não-cumulatividade do PIS e da Cofins. 4. Conclusão.

32

Douglas Yamashita - Lucros distribuídos por pessoas jurídicas com débito não garantido

- I - Introdução ao tema. II - Da não-recepção do art. 32 da Lei 4.357/1964 pela Constituição de 1988 e a decorrente nulidade do art. 17 da Lei 11.051/2004. III - Da impossibilidade de convalidação superveniente do art. 32 da Lei 4.357/1964 por força do art. 17 da Lei 11.051/2004.

44

Hugo de Brito Machado - A questão da lei interpretativa na Lei Complementar nº 118/2005: prazo para repetição do indébito

1. Introdução. 2. Lei interpretativa. 3. A LC nº 118 e as pretensões da Fazenda Pública. 4. Irretroatividade e lei expressamente interpretativa. 5. Lei interpretativa e divisão de poderes. 6. Conclusões.

52

Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado - Lançamento por homologação, alterações na apuração feita pelo contribuinte e direito de defesa

- Introdução. 1. Lançamento por homologação e repetição do indébito administrativa: coerência na argumentação. 2. Homologação e processo administrativo em face da Constituição Federal de 1988. 3. Aplicação coerente da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Conclusões.

69

Ives Gandra da Silva Martins - Imunidades tributárias - cláusulas pétreas constitucionais

85

Júlio César Rossi - Lei Complementar 118/2005: efeitos na prescrição e decadência dos tributos sujeitos a lançamento por homologação

- I. Introdução. II. O prazo prescricional para a ação de restituição de tributos sujeitos a lançamento por homologação. III. A natureza jurídica da Lei Complementar 118/2005 e suas implicações nos prazos prescricional e decadencial dos tributos sujeitos a lançamento por homologação. IV. Consequência indireta da lei complementar na contagem do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário da Fazenda Pública. V. Da viabilidade da propositura de ação rescisória para o estabelecimento da garantia constitucional da isonomia entre os protagonistas da relação jurídico-tributária. VI. Considerações finais.

90

A Questão da Lei Interpretativa na Lei Complementar nº 118/2005: Prazo para Repetição do Indébito

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

A Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005, foi editada com o propósito de promover no Código Tributário Nacional as alterações necessárias a que deixasse de existir tal obstáculo a dispositivos da denominada *nova lei de falências*. Mas com ela foram feitas alterações que na verdade nada tiveram a ver com esse objetivo, valendo-se o governo de obter do Congresso Nacional a aprovação de dispositivos que se destinaram a modificar entendimentos jurisprudenciais desfavoráveis à Fazenda Pública, inclusive o que diz respeito à contagem do prazo de prescrição da ação de repetição do indébito tributário, cujo alcance certamente vai ser objeto de profundas controvérsias e por isto mesmo está a merecer desde logo a atenção dos operadores do Direito que se dedicam às questões tributárias.

Realmente, entre as alterações introduzidas no Código Tributário Nacional pela Lei Complementar nº 118/2005, todas merecedoras da atenção dos operadores do Direito, está a exigir especial estudo a que diz respeito ao início do prazo de prescrição da ação de repetição do indébito tributário, porque certamente servirá de pretexto para pretensões fazendárias juridicamente inaceitáveis, como nesse pequeno estudo vamos demonstrar.

A adequada compreensão do alcance dessa alteração, feita no Código Tributário Nacional pelo art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005, exige que se reexamine a questão da existência e da identificação da denominada lei interpretativa, pois a alusão ao art. 106, inciso I, do Código Tributário Nacional, feita pelo art. 4º da Lei Complementar nº 118, indica expressamente a intenção dos que redigiram o anteprojeto do qual resultou esse diploma legal de sustentarem retroativamente a norma que ali se disse interpretativa.

Examinaremos, portanto, neste pequeno estudo, a questão atinente à lei interpretativa, e em seguida apontaremos dificuldades que possivelmente surgirão em decorrência do disposto nos arts. 3º e 4º da Lei Complementar nº 118/2005.



Hugo de Brito Machado
é Desembargador
Federal aposentado do
TRF da 5ª Região,
Professor Titular de
Direito Tributário da
UFC e Presidente do
Instituto Cearense de
Estudos Tributários.

2. Lei Interpretativa

2.1. A lei e a intenção do legislador

A primeira questão que devemos colocar para análise das normas dos arts. 3º e 4º da Lei Complementar nº 118/2005 a ser feita com o objetivo saber se tem, ou não, efeito retroativo a alteração introduzida no Código Tributário Nacional quanto ao início do prazo de prescrição da ação de repetição do indébito tributário, é a de saber que valia tem a intenção do legislador na interpretação das leis.

Ressalte-se desde logo que não se pode afirmar ter sido intenção do legislador determinar a aplicação retroativa da norma do art. 3º, da Lei Complementar nº 118/2005. Na verdade ninguém pode afirmar, segura e sinceramente, que conhece a intenção dos deputados e senadores que a aprovaram. O que se pode dizer é que o texto do art. 3º, combinado com a referência feita no do art. 4º, da citada Lei Complementar, ao art. 106, inciso I, do Código Tributário Nacional, revela a intenção de quem redigiu aqueles dispositivos de criar condições para a aplicação retroativa da norma segundo a qual o prazo de prescrição da ação de repetição do indébito tributário começa na data do pagamento indevido. De todo modo, examinemos a questão de saber que valia tem a intenção do legislador na interpretação das leis.

Carlos Maximiliano, em sua obra clássica, faz uma judiciosa análise do assunto e conclui afirmando:

“Por que, entretanto, ainda agora falam profissionais em intenção do legislador?

Depara-se-nos a resposta a esta pergunta na psicologia da administração da justiça. Quando a parte prejudicada recorre aos tribunais, não se lembra de que estes possam intervir por motivos econômicos, ou forçados pelos ditamos da ética. Nem sequer espera que o juiz tenha excepcional sagacidade para persuadir os réprobos e esclarecer os justos, isto é, que se imponha pelo prestígio da clarividência comprovada, como um sábio oriental. Dirige-se ao magistrado somente porque ele encarna a vontade soberana do Estado, respeitada pelos bons, imposta aos maus. Não se fala, no pretório, em motivos econômicos, sentimentos morais, costumes populares. O juiz apenas colhe nos repositórios as ordens escritas do Estado, sob qualquer das suas formas; conclui com aparente rigor lógico, e profere a sentença, como se fora uma simples realização positiva da vontade do soberano *Rex*, ou do soberano *Demos*, isto é, do monarca ou do povo representado pelas autoridades eleitas.

Eis porque o trabalho inicial, em face de um caso concreto, fora, durante séculos, a descoberta do que o Estado, ou o seu órgão primitivo, o legislador, determinara, ou pelo menos determinaria se houvesse previsto o caso ajuizado (Darl Wurzel - Das Juristische Denken, in Oesterreiches Zentralblatt cit., vol. 21, p. 955). Afinal o estudo da Sociologia, mais ainda que o da História do Direito e o da Legislação Comparada, elevou os jurisconsultos a uma altura em que deixaram de ser meros adeptos da arte de obedecer; compreendem hoje a lei, não como um comando ríspido, e, sim, como um fenômeno social, cientificamente explicável, dependente menos de volições individuais do que de ações sociológicas do *meio* sobre as inteligências e das reações das inteligências sobre o ambiente, estável na aparência, móvel, alterável, na realidade (Wurzel, revista cit., vol. 21, p. 955).¹

Realmente, no estágio atual da Ciência do Direito já não merece respeito o argumento da vontade do legislador quando se defende determinada interpretação da

¹ Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 16ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1996, pp. 32/33.

lei. O jurista atual sabe que a lei é apenas uma peça do sistema normativo no qual se encarta, e que o seu significado depende do sistema ao qual pertence. E entre nós sabe que o Supremo Tribunal Federal já consagrou o entendimento segundo o qual o intérprete, e especialmente o aplicador das leis, deve atribuir a elas, sempre que possível, o significado que as coloca em harmonia com a Constituição.

No caso de que se cuida temos de atribuir aos arts. 3º e 4º da Lei Complementar nº 118/2005 o significado que coloca esses dispositivos em harmonia com a Constituição Federal, como adiante será explicado. E isto não será possível se considerarmos relevante na tarefa interpretativa a vontade do Estado legislador, expressão na qual incluímos, para os fins deste pequeno estudo, as autoridades da Receita Federal que tenham eventualmente contribuído na redação do anteprojeto do qual resultou a final a Lei Complementar nº 118/2005.

Seja como for, vamos considerar que o art. 4º da Lei Complementar nº 118/2005, ao referir-se ao art. 106, inciso I, do Código Tributário Nacional, disse expressamente ser o art. 3º, da referida Lei Complementar, uma *lei expressamente interpretativa*. E assim vamos examinar em que esta consiste e se no caso concreto se pode cogitar de aplicação retroativa.

2.2. Lei interpretativa no art. 106, inciso I, do CTN

O Código Tributário Nacional estabelece:

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.”

Comentando esse dispositivo legal já escrevemos:

2.2. Crítica à expressão *lei interpretativa*

2.2.1. No âmbito da Teoria Geral do Direito

Está longe de ser pacífica a possibilidade de lei interpretativa que, só por ser interpretativa, possa retroagir. Os que se filiam às idéias positivistas geralmente não a admitem. O notável Pontes de Miranda, por exemplo, doutrina:

‘Nas democracias, com o princípio da irretroatividade da lei, a interpretação autêntica ou nova lei, ou não tem outro prestígio que o de seu valor intrínseco; se o tem; é interpretação como qualquer outra, sem qualquer peso a mais que lhe possa vir da procedência: o corpo legislativo somente pode, hoje, fazer lei *para o futuro*; não para trás, ainda que a pretexto de interpretar lei feita.’²

Eduardo Espínola e Eduardo Espínola Filho examinam a questão da lei interpretativa perante o direito intertemporal, no direito de vários países, e a final afirmam que em nosso direito positivo a lei interpretativa, ainda que assim expressamente rotulada, não tem, só por ser interpretativa, a virtude de retroagir em detrimento de situações jurídicas definitivamente constituídas.

Refutam a tese de Serpa Lopes segundo a qual as leis interpretativas, por sua própria natureza, têm efeitos retroativos. E argumentam, invocando o art. 1º, § 4º, da Lei de Introdução ao Código Civil, que ‘se a simples retificação, a mera correção da lei em vigor, feita com a re-publicação tão-somente, não pode retroagir, seria absurdo e gritantemente ilógico dar esse efeito a uma verdadeira lei nova, que se apresenta com o intuito de interpretar a anterior.’³

² Pontes de Miranda, *Tratado de Direito Privado*, tomo I, Borsoi, Rio de Janeiro, 1970, p. XIII.

³ Eduardo Espínola e Eduardo Espínola Filho, *A Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro*, 3ª edição, Renovar, Rio de Janeiro, 1999, p. 300.

Essa doutrina tem sido expressamente acolhida por eminentes tributaristas, como se vê dos que se manifestam sobre a questão da lei interpretativa em face do art. 106, inciso I, do Código Tributário Nacional.

2.2.2. Em face do Código Tributário Nacional

Roque Antonio Carrazza, por exemplo, assevera:

‘Há quem queira - seguindo na traça do art. 106, I, do CTN - que a lei tributária interpretativa retroage até a data da entrada em vigor da lei tributária interpretada. Discordamos, até porque, no rigor dos princípios, não há leis interpretativas. A uma lei não é dado interpretar outra lei. A lei é o direito objetivo e inova inauguralmente a ordem jurídica. A função de interpretar leis é concedida a seus aplicadores, basicamente ao Poder Judiciário, que as aplica aos casos concretos submetidos a sua apreciação, definitivamente e com força institucional.’⁴

Invocando a lição de Carrazza, o Ministro Carlos Mário Velloso, do Supremo Tribunal Federal, manifesta-se também pela impossibilidade de lei tributária interpretativa.⁵

Nessa mesma linha Luciano Amaro desfere severa crítica ao art. 106, inciso I, do Código Tributário Nacional, escrevendo:

‘O Código Tributário Nacional imaginou ser possível abrir a possibilidade de retroação das leis ditas *interpretativas*, a pretexto de que, tratando-se de ‘interpretação autêntica’ (ditada pelo próprio legislador), a lei nova ‘apenas’ objetivaria ‘aclurar’ o sentido da lei anterior, devendo, por essas razões, aplicar-se o preceito interpretativo retroativamente, desde o momento em que principiou a vigorar a lei interpretada. Nessa linha, e diz o Código que a lei se aplica a ato ou fato pretérito, em qualquer caso, quando seja *expressamente interpretativa*, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados (art. 106, I).

Por conseguinte, uma lei interpretativa retroagiria sempre (‘em qualquer caso’, diz o CTN), exceto para ensejar punição pelo descumprimento do preceito interpretado (res-salva o mesmo dispositivo). Segundo o equivocado preceito do Código, mesmo a incidência de tributo ‘aclarado’ pela lei nova retroagiria à data de vigência da lei velha. A lei nova, tal qual o parecer do jurista, ou a sentença do juiz, voltaria no tempo para dizer, em relação ao fato passado, qual o direito aplicável (ou como se aplicar o direito da época), inclusive para dispor, por exemplo, que o fato ‘a’ se deva entender compreendido na regra de tributação da lei ‘x’, estando, pois, a ocorrência concreta desse fato, desde a vigência dessa lei, sujeita ao tributo por ela criado..

A doutrina tem-se dedicado à tarefa impossível de conciliar a retroação da lei interpretativa com o princípio constitucional da irretroatividade, afirmando que a lei interpretativa deve limitar-se a ‘esclarecer’ o conteúdo da lei interpretada, sem criar obrigações novas, pois isso seria inconstitucional.

Segundo já afirmamos noutra ocasião, a lei ‘interpretativa’ sofre todas as limitações aplicáveis às leis retroativas, e, portanto, é inútil.

Com efeito, a dita ‘lei interpretativa’ não consegue escapar do dilema: ou ela inova o direito anterior (e, por isso, é retroativa, com as consequências daí decorrentes), ou ela se limita a repetir o que já disse a lei anterior (e, nesse caso, nenhum fundamento lógico haveria, nem para a retroação da lei, nem, em rigor, para sua edição).

Não se use o sofisma de que a lei interpretativa estaria ‘apenas’ dizendo como deve ser aplicada (inclusive pelo juiz) a lei anterior, nem se argumente que o legislador estaria ‘somente’ elucidando o que ele teria pretendido dizer com a lei anterior.

⁴ Roque Antonio Carrazza, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 16ª edição, Malheiros, São Paulo, 2001, p. 307.

⁵ Carlos Mário da Silva Velloso, *Temas de Direito Público*, Del Rey, Belo Horizonte, 1994, pp. 298/299.

Ocorre que, de um lado, o legislador, nas matérias que se contêm no campo da irretroatividade, só legisla para o futuro. De outro lado, dar ao legislador funções interpretativas, vinculantes para o Judiciário na apreciação de fatos concretos anteriormente ocorridos, implicaria conceder àquele a atribuição de dizer o direito aplicável aos casos concretos, tarefa precípua conferida pela Constituição ao Poder Judiciário. Mais uma vez, não se escapa ao dilema: ou a lei nova dá ao preceito interpretado o mesmo sentido que o juiz infere desse preceito, ou não; no primeiro caso, a lei é inócuia; no segundo, é inoperante, por retroativa (ou porque usurpa função jurisdicional).

Por isso, quer se olhe a lei interpretativa como uma substituição retroativa do preceito ‘obscuro’ da lei velha pelo preceito ‘aclarado’ da lei nova, quer seja ela encarada como uma determinação ao juiz ou ao aplicador da lei para que julgue ou aplique a lei velha em tal ou qual sentido, estaremos sempre diante de uma lei nova que pretende regrar o passado, sendo, pois, aplicáveis todas as restrições oponíveis às leis retroativas.

Em suma, somente nos casos onde possa atuar lei *retroativa* é possível a atuação de lei *interpretativa*, o que evidencia a inutilidade desta.⁶

Valdir de Oliveira Rocha, por seu turno, assevera que

‘... a lei tributária poderá ter instituído tributo utilizando-se de conceito indeterminado (na sua base de cálculo, por exemplo), isto é, com um núcleo de determinação e um halo conceitual (...). Suponha-se, por exemplo, lei tributária que indique uma grandeza, como base de cálculo, sem determinar-lhe o conceito, determinação que poderia resultar, por hipótese, de uma definição procedida por lei posterior, observado o limite do núcleo conceitual (...); determinação do conceito, assim procedida, obrigaria o juiz, sim, respeitada a coisa julgada. A eventual divergência com a posição de Luciano Amaro, se assim pode ser entendida, estará em que penso que a expressão ‘interpretativa’, que figura no art. 106, I, do Código Tributário Nacional, deve ser lida como ‘determinadora de conceito’.’⁷

Ruy Barbosa Nogueira admite a lei interpretativa em matéria tributária mas sustenta que ela não pode gravosamente retrooperar no campo dos elementos constitutivos do fato gerador que é direito material, embora possa limitar o poder estatal nessa área dispondo sobre aspectos de eqüidade, remissão, anistia, enfim de suavizações, jamais de agravações retroativas em relação a obrigações tributárias principais.⁸

Paulo de Barros Carvalho defende a irretroatividade como ‘imperativo da segurança do direito’, e afirma que ‘fere a consciência jurídica das nações civilizadas a idéia de que a lei possa colher fatos pretéritos, já consolidados e cujos efeitos se canalizam regularmente em consonância com as diretrizes da ordem institucional’. Entretanto, parece admitir a validade da norma do art. 106, inciso I, do Código Tributário Nacional, que se reporta à lei expressamente interpretativa, pois, em suas palavras, ‘ocasiões há em que se concede ao legislador a possibilidade de atribuir às leis sentido retroativo’. E ainda, a propósito do dispositivo em questão, diz:

‘O inc. I alude às chamadas leis interpretativas que, em qualquer caso, assumindo expressamente esse caráter, podem ser aplicadas a atos ou fatos pretéritos, mas excluindo-se a aplicação de penalidades à infração dos dispositivos interpretados. As leis interpretativas exibem um traço bem peculiar, na medida em que não visam à criação de novas regras de conduta para a sociedade, circunscrevendo seus objetivos ao esclarecimento de dúvidas levantadas pelos termos da linguagem da lei interpretada. Encaradas sob esse ângulo, despem-se da natureza inovadora que acompanha a atividade le-

⁶ Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, 4ª edição, Saraiva, São Paulo, 1999, pp. 190/191.

⁷ Valdir de Oliveira Rocha, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. 2, coordenação de Ives Gandra da Silva Martins, Saraiva, São Paulo, 2002, p. 64.

⁸ Ruy Barbosa Nogueira, *Curso de Direito Tributário*, 13ª edição, Saraiva, São Paulo, 1994, p. 85.

gislativa, retroagindo ao início da vigência da lei interpretada, explicando com fórmulas elucidativas sua mensagem antes obscura.”⁹

José Jayme de Macedo Oliveira, não obstante se revele conhecedor das objeções feitas pela doutrina à lei interpretativa, termina por admitir sua aplicação retroativa, salvo para imposição de ônus de natureza punitiva. Em suas palavras:

‘Diz-se interpretativa a lei que, de modo expresso, propõe-se a determinar o sentido de norma contida em lei anterior. Envolve-se na chamada interpretação autêntica (legal ou legislativa), eis que feita pelos próprios órgãos que elaboraram o emblema legal precedente. Sua legitimidade sofre críticas acerbas, no entendimento de que intérpretes verdadeiros da lei são a doutrina e os tribunais; sua inconveniência está em que ela mesma necessita de interpretação e, se visa à interpretação, deveria atender a certos regramentos lógico-jurídicos, o que não ocorre em ditas leis interpretativas.

A característica básica das leis interpretativas repousa em sua eficácia retroativa, ou seja, já que não criam novas normas de conduta e restringem-se a esclarecer dúvidas existentes na lei interpretada, retroagem ao início da vigência desta, respeitado, por óbvio, o comando constitucional atinente à coisa julgada (CF/88, art. 5º, XXXVI). E essa retroatividade é facilmente explicável: se o legislador entendeu que o sentido da norma por ele anteriormente editada é aquele que vem expresso em uma norma posterior, não se pode aceitar que a lei interpretada, até certa data tenha um significado e, a partir da data da lei interpretativa, tenha outro. Uma lei não pode, por definição, admitir dois entendimentos, dois significados diferentes.

E é esta retroatividade que o presente inciso do art. 106 disciplina, acentuando que a lei só é interpretativa no caso de textualmente consignar este caráter, e decretando a não-inflação de penalidade quanto às infrações da lei anterior, configuradas face a entendimento do sujeito passivo diverso do expresso na nova lei de interpretação; em outros termos: o ato praticado seguiu inteligência da norma anterior, inferida antes da lei interpretativa e com esta conflitante. Sujeita-se, nesse caso, o contribuinte ao recolhimento do imposto acaso devido, aos acréscimos moratórios e correcionais, jamais aos de natureza punitiva.”¹⁰

2.3. Reflexões sobre a lei interpretativa em matéria tributária

Pelas manifestações doutrinárias que acabamos de transcrever vê-se que a questão não é simples. Se por um lado se pode admitir, em tese, uma lei meramente interpretativa, que não cria norma nova, por outro lado, na prática, é difícil admitir-se que mesmo assim ela seria útil. Se tudo o que está contido na lei interpretativa já estava contido na lei interpretada, o tributo já poderia ser regularmente cobrado em face da primeira. Se tal possibilidade não existia e passou a existir com a lei interpretativa, é difícil de se admitir que o conteúdo desta não seja de algum modo diverso do conteúdo da lei interpretada e, portanto, inovador.

A questão realmente está na retroatividade. Lei interpretativa apenas para esclarecer a partir dela o sentido de lei anterior, ou uma lei nova, é apenas uma questão de técnica legislativa. Chega-se sempre ao mesmo resultado.

Essa postura doutrinária é, sem dúvida, muito consistente e merece todo o respeito. Ela alberga, porém, uma posição extremada, muito rigorosa, no que diz respeito à divisão de poderes entre o Judiciário e o Legislativo, e uma crença de que a interpretação judicial das leis é uniforme. Embora pareça incontestável no plano da lógica formal, pode-se a ela contrapor o argumento de que não tendo sido declarada a inconstitucionalidade do art. 106, inciso I, do Código Tributário Nacional, contra esse dispositivo não pode prevalecer um entendimento doutrinário, por mais respeitável que seja.

⁹ Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, 13^a edição, Saraiva, São Paulo, 2000, p. 92.

¹⁰ José Jayme de Oliveira, *Código Tributário Nacional*, Saraiva, São Paulo, 1998, p. 259.

É certo que em vez da afirmação da inconstitucionalidade do art. 106, inciso I, do Código Tributário Nacional, que coloca o problema da necessidade de declaração formal pelo Supremo Tribunal Federal, pode-se sustentar que o referido dispositivo não foi recepcionado pela Constituição de 1988. Como se vê, no plano da lógica formal essa disputa pode ir ainda muito longe.

Contestação mais consistente, porém, da doutrina que nega a possibilidade de leis interpretativas, ou a retroatividade destas por serem interpretativas, e assim nega validade ao inciso I, do art. 106, do Código Tributário Nacional, pode ser feita com o argumento de que ela se afasta da realidade e a pretexto de prestigiar a segurança jurídica atinge em cheio outro princípio fundamental do Direito, que é o da isonomia.

Com efeito, a referida doutrina afasta-se da realidade, porque não existe em nosso ordenamento jurídico essa divisão estanque, completa, de funções legislativas e jurisdicional, nem é uniforme a interpretação da lei pelo Judiciário. Muito pelo contrário. Em nosso ordenamento jurídico existem inúmeras interpenetrações nas funções dos três poderes do Estado, o que tem sido considerado salutar na estruturação do Estado. E a aplicação judicial da lei tem demonstrado que muita vez o sentido desta realmente está, em muitos casos, a exigir a edição de lei nova esclarecedora do sentido da anterior.

É claro que se pode considerar natural a divergência entre os juízes. Talvez por isto, aliás, muitos são contra a instituição de súmulas vinculantes com as quais o próprio Poder Judiciário tentaria reduzi-las. Não se pode, todavia, negar que o fato de que muitas questões iguais serem objeto de decisões judiciais diversas pode albergar lesão grave ao princípio da isonomia, que tanto quanto o da retroatividade das leis, realiza valores fundamentais que ao Direito cabe preservar.

É razoável, portanto, admitir-se que o legislador, uma vez instaurada a divergência a respeito da interpretação de uma lei, possa editar uma lei nova com o objetivo de esclarecer o sentido e o alcance da lei anterior, aplicando-se o entendimento consagrado na lei nova para a solução dos casos ocorridos desde o início da vigência da lei interpretada. Com isto se evitariam os longos e penosos processos judiciais, que se arrastam por muitos e muitos anos, envolvendo inclusive ações rescisórias com os quais as partes buscam o tratamento isonômico.

A nosso ver, em face do que se pode observar na aplicação das leis pelos tribunais, temos de meditar sobre se o mal decorrente de se admitir a retroatividade das leis interpretativas nos moldes do art. 106, inciso I, do Código Tributário Nacional não será menor do que o decorrente das decisões divergentes em face da mesma lei. Especialmente porque se sabe que nem sempre se consegue alcançar a uniformização, mesmo diante dos tribunais de última instâncias, e o que se tem em não raros casos é a lesão flagrante da isonomia praticada pelo Poder Judiciário.

Não estamos afirmando que o uso da lei interpretativa será capaz de evitar inteiramente essas lesões à isonomia, mas nos parece que ela pode reduzir significativamente tais ocorrências.

Por tais razões entendemos que a questão da existência da denominada lei interpretativa deve ser objeto de profunda meditação do jurista, que não deve rejeitá-la apenas com fundamento na lógica formal. Afinal a possível lesão ao princípio da segurança jurídica, que a sua retroatividade pode ocasionar, poderá ser compensada com a realização do princípio da isonomia, que o seu emprego adequado pode proporcionar.

2.4. A Constituição Federal e o art. 106, inciso I, do CTN

Tendo em vista que o art. 150, inciso III, veda a cobrança de tributos *em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado* (alínea 'a') e ainda, *no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei*

que os instituiu ou aumentou (alínea 'b'), coloca-se a questão de saber se o art. 106, inciso I, do Código Tributário Nacional, está ou não em conflito com esses dispositivos constitucionais ao estabelecer a retroatividade da lei interpretativa em matéria tributária.

2.5. Lei que não inova

Admitindo-se a existência de lei interpretativa, pode ser esta definida como a *lei que não inova no mundo normativo*, limitando-se a esclarecer dúvida surgida com um dispositivo de lei anterior.

Alguém poderá dizer que o esclarecer é inovar. Tinha-se antes regra de significado duvidoso e tem-se agora regra de significado claro. A exclusão da dúvida é uma novidade no ordenamento. É sempre possível discutirmos qualquer coisa a partir da linguagem, que embora indispensável é sempre um instrumento muito problemático. De todo modo, quando afirmamos que a lei interpretativa apenas remove dúvidas quanto ao significado de lei anterior, tem-se de considerar que essas dúvidas tenham sido expostas claramente em decisões das quais constem manifestações divergentes a respeito do sentido da lei então aplicada.

Não se pode admitir que o legislador, a pretexto de interpretar uma lei, edite outra atribuindo à anterior significado que nela ninguém tenha visto. Só é lei interpretativa aquela que adota um dos significados possíveis da lei interpretada. Em especial significado que tenha sido enunciado em manifestações jurisprudenciais reiteradas, em contraposição a outras manifestações que atribuam significado diverso para a mesma lei.

Há quem sustente que lei expressamente interpretativa é apenas aquela que, de modo expresso, propõe-se a determinar o sentido de norma contida em lei anterior.¹¹ A nosso ver, para que uma lei seja interpretativa, basta que não estabeleça regra jurídica nova, limitando a atribuir um sentido mais claro a dispositivo de lei anterior. Não é necessário dizer expressamente que apenas está interpretando a lei anterior. Sendo possível encontrar-se na lei anterior a regra jurídica contida na lei nova, que apenas se expressa de forma mais clara, tem-se uma lei interpretativa.

2.6. Exemplo de lei interpretativa

Como Juiz Federal no Ceará decidimos que o art. 19, do Decreto-lei nº 1.598/77, embora sem o dizer expressamente, é uma norma interpretativa, e nosso entendimento foi confirmado pelo antigo Tribunal Federal de Recursos, mantendo sentença na qual admitimos a incidência do imposto de renda sobre a parte das receitas financeiras excedente das despesas da mesma natureza.¹²

Aquele Tribunal, todavia, negou àquele dispositivo legal a natureza de norma expressamente interpretativa, ao recusar-lhe efeitos retroativos. Na súmula de sua jurisprudência, ele o disse, ao estabelecer que *o gozo dos benefícios fiscais dos artigos 13 e 14 da Lei nº 4.329, de 1963, até o advento do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, não se restringia aos rendimentos industriais ou agrícolas do empreendimento.*¹³

Esse enunciado jurisprudencial, todavia, nos parece encerrar um equívoco. Se admitirmos que o art. 19 do Decreto-lei 1.598/77 tem natureza simplesmente interpretativa, justifica-se a sua aplicação para restringir o alcance dos incentivos fiscais que vinham sendo concedidos com alcance indevido, maior do que permitia a lei anterior. Essa aplicação, porém,

¹¹ José Jayme de Macedo Oliveira, *Código Tributário Nacional*, Saraiva, São Paulo, 1998, p. 259.

¹² REO nº 82.156-CE, DJU de 22.10.87, pp. 23.052/3, com a seguinte ementa:

“Tributário. Empresa industrial instalada na Zona da Sudene, beneficiária de isenção fiscal. Receitas financeiras tributadas na forma preconizada no art. 19 do Decreto-lei nº 1.598/77. Norma que tem nítido espírito interpretativo, aplicando-se, por isso, a fatos pretéritos (art. 106 do CTN). Receitas financeiras tributadas apenas no que exceder as despesas da mesma natureza. Sentença confirmada.”

¹³ Súmula nº 164.

teria de ser retroativa à data da lei que vinha sendo indevidamente interpretada. Por outro lado, se entendermos que o art. 19 do Decreto-lei 1.598/77 não tem natureza interpretativa e por isto mesmo não pode ser aplicado retroativamente, teremos de concluir que de sua aplicação não poderia decorrer restrição no alcance da norma de isenção, por tratar-se de incentivos fiscais concedidos por prazo determinado que, por isto mesmo e por força do art. 148 do Código Tributário Nacional, não podem ser alcançados por lei posterior.

Realmente, nos termos do art. 148 do Código Tributário Nacional a restrição ao alcance de uma isenção por prazo certo só pode ser admitida se aceitarmos a natureza meramente interpretativa da lei nova. E se aceitarmos que a lei nova é meramente interpretativa teremos de admitir sua aplicação retroativa.

2.7. Exclusão de penalidades

Se dúvida havia, e tanto havia que o próprio legislador resolveu fazer outra lei para espancar as obscuridades ou ambigüidades existentes no texto anterior, não é justo que se venha punir quem se comportou de uma ou de outra forma, dentre aquelas que se podiam admitir como corretas, em face do texto antigo. Daí a exclusão de penalidades.

Tal exclusão, porém, não é absoluta, como poderia parecer da leitura do art. 106 do Código. Ela diz respeito à má interpretação da lei, não à sua total inobservância. Admitindo-se, por exemplo, que em face de algum dispositivo da legislação do IPI se tenha dúvida sobre o documento a ser emitido, se o documento 'a', ou o documento 'b', e que uma lei expressamente interpretativa diga que no caso deve ser emitido o documento 'b'. Não se aplicará qualquer penalidade a quem tenha emitido o documento 'a'. Mas quem não emitiu documento nenhum, nem 'a' nem 'b', está sujeito à penalidade. Não lhe aproveita a exclusão de que trata o art. 106 do Código. Neste sentido é a lição de Sergio Feltrin Corrêa:

'O afastamento de penalidade, todavia, não deve ser considerado como pronta decência do surgimento de uma lei interpretativa. É fundamental seja levado em conta que a penalidade destina-se à formação de uma melhor consciência social e, em tais condições, não será justificada se o lapso cometido pelo contribuinte, ao revés de posicionado sob o abrigo de uma compreensão razoável do sentido que se buscou emprestar à lei velha, decorreu de clara inobservância aos seus termos.'¹⁴

Realmente, a não aplicação de sanção a quem tenha interpretado a lei anterior de modo diverso do que veio a ser estabelecido na lei nova resulta de haver o próprio legislador admitido que legislou com impropriedade. Não é um perdão para quem descumpre a lei, mas o reconhecimento de que a obscuridade ou imprecisão da lei anterior permitia, sim, aquela interpretação que a lei nova afastou.

2.8. Garantia constitucional da irretroatividade

Não obstante reconhecermos a necessidade de profundas reflexões em torno da questão da lei interpretativa, temos de admitir que admitirmos sua retroatividade nos termos do art. 106, inciso I, do Código Tributário Nacional, pode significar uma abertura para abusos por parte do legislador. E essa abertura se torna tanto mais perigosa quanto maior seja, como tem sido, a influência do Poder Executivo sobre o legislador.

Em matéria tributária, onde é intenso o interesse no aumento da arrecadação, é extremamente perigosa a possibilidade de retroatividade de leis que regulam a determinação do montante do tributo, ao argumento de que essas leis são apenas interpretativas.

É razoável admitir-se a retroatividade das leis interpretativas quando a aplicação destas resulte redução de ônus tributários. Em tais casos a Fazenda Pública, que tem inegável in-

¹⁴ Sergio Feltrin Corrêa, *Código Tributário Nacional Comentado*, coordenação de Vladimir Passos de Freitas, RT, São Paulo, 1999, p. 456.

fluência no processo legislativo, estaria abrindo mão da interpretação a ela mais favorável, em proveito da eliminação dos conflitos na relação tributária. Não é razoável, porém, admitir-se a retroatividade das leis ditas interpretativas quando a aplicação destas resulte agravamento de ônus tributário.

Por isto preferimos concluir que as leis ditas interpretativas devem ser aplicadas retroativamente nos casos em que essa aplicação implique redução de ônus tributária, mas não podem ser aplicadas retroativamente em detrimento do contribuinte. Assim resta minimizado o prejuízo ao princípio da isonomia e inteiramente assegurada a garantia da irretroatividade, nos termos da Constituição Federal vigente.¹⁵

Como se vê, muito antes de nos depararmos com esse dispositivo teratológico albergado pela Lei Complementar nº 118/2005, manifestamos nosso ponto de vista sobre a lei interpretativa e nossa preocupação no sentido de que:

- a) admitirmos sua retroatividade nos termos do art. 106, inciso I, do Código Tributário Nacional, pode significar uma abertura para abusos por parte do legislador. E essa abertura se torna tanto mais perigosa quanto maior seja, como tem sido, a influência do Poder Executivo sobre o legislador;
- b) especialmente em matéria tributária, onde é intenso o interesse no aumento da arrecadação, é extremamente perigosa a possibilidade de retroatividade de leis que regulam a determinação do montante do tributo, ao argumento de que essas leis são apenas interpretativas; e, finalmente,
- c) por isso, preferimos concluir que as leis ditas interpretativas devem ser aplicadas retroativamente nos casos em que essa aplicação implique redução de ônus tributário, mas não podem ser aplicadas retroativamente em detrimento do contribuinte. Assim resta minimizado o prejuízo ao princípio da isonomia e inteiramente assegurada a garantia da irretroatividade, nos termos da Constituição Federal vigente.

A Lei Complementar nº 118/2005, com as normas albergadas em seus arts. 3º e 4º, que na verdade constituem verdadeiro abuso do governo federal no uso da influência que sabidamente tem sobre o Congresso Nacional, apenas confirmou que nossa preocupação tinha, como tem, indiscutível fundamento.

3. A LC nº 118 e as Pretensões da Fazenda Pública

3.1. A jurisprudência firmada no STJ

O inciso I, do art. 168, refere-se às hipóteses dos incisos I e II do art. 165, e diz que nessas hipóteses o prazo extintivo do direito de pleitear a restituição é contado da data da extinção do crédito tributário. Leva problema, em tais casos, saber quando ocorre a extinção do crédito tributário, e não se pode adotar a solução simplória que alguns têm adotado de afirmar que a extinção do crédito tributário ocorre com o pagamento.

Realmente, o pagamento é uma forma de extinção do crédito tributário, mas é óbvio que só se pode extinguir o que existe, e como não existe crédito tributário antes do lançamento, leva problema, então, saber se o pagamento antecipado, que hoje acontece em relação a quase todos os tributos, extingue desde logo o crédito tribu-

¹⁵ Hugo de Brito Machado, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. II, Atlas, São Paulo, 2004, pp. 166/176.

tário e assim demarca o início do prazo de que dispõe o contribuinte para pleitear a restituição do que tenha pago indevidamente.

Sem lançamento não existe crédito tributário. Logo, antes do lançamento não se pode cogitar de extinção do crédito tributário. Por isto nos parece que a primeira hipótese prevista no art. 168 do Código Tributário Nacional deve ser desdobrada em duas, a saber, a dos tributos pagos depois do lançamento respectivo e a daqueles sujeitos a lançamento por homologação.

Nos casos em que o pagamento indevido do tributo ocorre depois do lançamento tem-se que o pagamento extingue o crédito tributário, nos termos do art. 156, inciso I, do Código Tributário Nacional. Nesses casos dúvida não há. O prazo de que dispõe o contribuinte para promover a ação pedindo a restituição do que tenha pago indevidamente começa na data do pagamento indevido.

É razoável, aliás, que seja assim, porque ao fazer o lançamento a autoridade da Administração Tributária manifestou-se no sentido de considerar devido o tributo. Nem se há de cogitar de pedido de restituição na via administrativa porque isto seria simples perda de tempo, visto como o lançamento caracteriza o entendimento da Administração Tributária. A via efetiva, disponível para o interessado, é a judiciária. O instrumento para fazer valer o seu direito será, portanto, a ação e esta será atingida pela prescrição se decorrido o prazo de cinco anos a partir da data do pagamento.

Atualmente quase todos os tributos sujeitam-se ao lançamento por homologação, o que quer dizer que são pagos sem que tenha havido manifestação da autoridade da Administração Tributária a respeito de serem devidos ou não, nem do montante respectivo. É da maior importância, portanto, que se tenha atenção para a questão de saber quando ocorre a extinção do crédito tributário e, em consequência, quando começa o prazo de que dispõe o contribuinte para pleitear a restituição do que tenha pago indevidamente.

Já nos anos setenta, na primeira edição do *Curso de Direito Tributário*, escrevemos:

“Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação o sujeito passivo faz o pagamento respectivo com base em apuração por ele próprio feita. Diz-se, portanto, que o pagamento foi *antecipado*, porque feito antes do *lançamento*.¹⁶

A extinção do crédito, nestes casos, não se verifica com o pagamento, mas com este, somado à homologação do lançamento. Cronologicamente a homologação é sempre o momento em que se opera a extinção, pois é sempre posterior ao pagamento.”¹⁶

Mais tarde, como Juiz do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, em diversos casos relativos a pedidos de restituição do empréstimo compulsório sobre aquisição de automóveis e de combustíveis, instituído pelo Decreto-lei nº 2.288, de 23 de julho de 1986, adotamos esse entendimento que veio a final a prevalecer naquele Tribunal que, com a modificação de votos vencidos de eminentes colegas que no Plenário aderiram ao nosso ponto de vista, decidiu por unanimidade rejeitar a preliminar de prescrição que vinha sendo sustentada naqueles casos pela Fazenda Nacional. O julgado em referência porta a seguinte ementa:

¹⁶ Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, Resenha Tributária, São Paulo, 1979, p. 116.

“Tributário. Empréstimo Compulsório. Inocorrência de Prescrição.

- A exação instituída pelo Decreto-lei nº 2.288/86 configura verdadeiro imposto, sujeitando-se ao regime jurídico dos tributos.

- O direito de pedir a restituição de tributo pago indevidamente, previsto no art. 165, incisos I e II, do CTN, extingue-se em cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário, nos termos do art 168, inciso I, do mesmo Código.

- Em se tratando de tributo lançado por homologação, como é o caso do empréstimo compulsório em questão, a extinção do crédito tributário ocorre na data da homologação, e não na data do pagamento. E não havendo homologação expressa, esta se considera realizada tacitamente, pelo decurso do prazo de cinco anos, contados do pagamento. A extinção do direito à restituição, portanto, opera-se nestes casos em dez anos, contados do pagamento.

- Embargos rejeitados.”¹⁷

Em se tratando de empréstimo poder-se-ia contar o prazo para a propositura da ação pedindo sua restituição da data do vencimento, vale dizer, da data em que a Fazenda Nacional deixou de cumprir o seu dever de restituir. Naqueles casos, todavia, consideramos que se tratava de verdadeiro tributo cobrado indevidamente. E em se tratando de ação de repetição do indébito tributário, quando se cuida de tributo sujeito a lançamento por homologação, não pode haver dúvida de que o prazo começa da data da homologação.

O Código Tributário Nacional estabelece:

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

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

...
§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Inexistindo lei fixando prazo para a homologação do lançamento, considera-se que a homologação se dá tacitamente pelo decurso do prazo de cinco anos contado da data do pagamento do tributo. E só então é que ocorre a extinção do crédito tributário correspondente.

Confirma esse entendimento o art. 156, do Código Tributário Nacional, que estabelece:

“Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

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

Assim, em se tratando de tributo cujo recolhimento é efetuado antes do exame, pela autoridade administrativa, dos elementos *de fato* que ensejaram a apuração do

¹⁷ TRF da 5ª Região, Plenário, EI na REO nº 27.934-RN, rel. Juiz Hugo Machado, julgado no dia 27 de abril de 1994, acórdão publicado na íntegra na *Revista de Direito Tributário do TRF da 5ª Região* nº 1, Recife, 1989, pp. 255/259.

valor do tributo e o consequente pagamento, o crédito tributário somente se considera *extinto* com a homologação do lançamento. E não havendo homologação expressa tem-se de considerar que somente pelo decurso de cinco anos, contados do pagamento antecipado, dá-se a homologação tácita e com esta a extinção do crédito correspondente. A partir de então, portanto, é que tem início o prazo extintivo do direito à ação para obter-se a restituição do indébito.¹⁸

Nossa tese foi acolhida pelo Superior Tribunal de Justiça onde se tornou pacífica, não obstante várias manifestações iniciais em sentido contrário. Tanto que o Ministro José Delgado, uma das vozes inicialmente dissonantes no assunto, escreveu na ementa de um dos muitos casos dos quais foi relator:

“O tributo arrecadado pela via de lançamento por homologação só prescreve, para fins de repetição de indébito, cinco anos após o decurso de cinco anos da ocorrência do fato gerador, quando não há homologação expressa pelo fisco. Jurisprudência pacífica das 1^a e 2^a Turmas e da 1^a Seção.”¹⁹

Mesmo tendo ocorrido substituição de um grande número de seus Ministros, até agora o Superior Tribunal de Justiça tem mantido esse entendimento.²⁰ Assim, podemos afirmar que a jurisprudência tornou-se pacífica no sentido de que, em se tratando de lançamento por homologação, o prazo para a propositura da ação de repetição do indébito começa da data da homologação - geralmente tácita - do lançamento.

3.2. A “lei interpretativa” na LC nº 118/2005

A Lei Complementar nº 118/2005, mesmo tendo sido elaborada com o propósito declarado de fazer no Código Tributário Nacional as alterações necessárias a viabilizar dispositivos da nova lei de falências, cuidou de outras questões, buscando resolvê-las no interesse, nem sempre legítimo, da Fazenda Pública. Assim é que se vê em sua ementa que ela “altera dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, e dispõe sobre a interpretação do inciso I do art. 168 da mesma”. Esse enunciado, posto em destaque na ementa da referida Lei Complementar, a dizer que *dispõe sobre a interpretação do inciso I do art. 168 da mesma*, corresponde ao que está em seu art. 3º, assim:

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

¹⁸ O que se extingue com o decurso desse prazo é o direito de ação. Não o direito à restituição, como afirmamos no julgado do TRF da 5^a Região, acima transcrito. O aperfeiçoamento da terminologia aqui empregada impõe-se porque todos sabemos que a prescrição atinge a ação, enquanto direito processual, e não o direito material pela ação protegido. Na verdade a Fazenda Pública pode, e deve, devolver de ofício o que lhe foi pago indevidamente. Embora na prática não o faça, não podemos deixar de esclarecer que no plano doutrinário o direito à restituição do indébito tributário subsiste à prescrição estabelecida pelo art. 168 do Código Tributário Nacional. Ele tem especial fundamento no princípio da moralidade, que infelizmente é violado com muita freqüência pelas autoridades da Administração Tributária.

¹⁹ Item 6 da ementa do acórdão proferido em 01.09.98 pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, no REsp nº 178.615/SP, do qual foi relator o Ministro José Delgado, *DJU* de 01.03.99.

²⁰ STJ, 1^a Seção, EREsp nº 435.835, em *Boletim Informativo Juruá* nº 364, 01/15 de abril de 2004, p. 1.

E ao dispor a respeito do início de sua vigência, a LC nº 118 estabelece:

“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 1960 - Código Tributário Nacional.”

Vê-se claramente nesse dispositivo a intenção de emprestar eficácia retroativa ao art. 3º da Lei Complementar em exame, para que possa ser invocado pela Fazenda Pública em todas as ações de repetição do indébito em curso, em qualquer instância, posto que a prescrição pode ser argüida em qualquer instância pelo interessado.

3.3. Pretensões fazendárias

Tal invocação, aliás, deu-se mais cedo do que se imaginava. Perante o Superior Tribunal de Justiça a Fazenda Nacional já pleiteou a aplicação da mencionada norma dita interpretativa, o que motivou pedido de vista para melhor estudo da questão.

A Fazenda Nacional não se preocupa com o Direito e por isto mesmo costuma formular pretensões absurdas. Assim, se for admitida a aplicação retroativa, ninguém se admire se, além da improcedência das ações de repetição em curso, a Fazenda pleitear a restituição de valores de tributos indevidos já por ela devolvidos. Duas situações, entre outras, nesse caso devem ser examinadas, a saber, a das restituições decorrentes de sentença judicial e a das restituições decorrentes de decisões administrativas. Em ambas estas situações, todavia, a pretensão de reaver os valores já restituídos não poderá ser acolhida.

Em se tratando de quantias restituídas em cumprimento de decisões judiciais, a Fazenda terá de promover ação rescisória. Estaremos, todavia, diante de situação de não-cabimento desta, porque não se enquadra em nenhum dos dispositivos que a admite. Pelo contrário, a própria razão de ser da lei supostamente interpretativa afasta definitivamente o cabimento da rescisória.

Em se tratando de quantias restituídas em cumprimento de decisões administrativas, o fundamento do pedido de restituição das quantias restituídas terá de ser a prescrição. Dirá a Fazenda que devolveu aquelas quantias quando o direito do contribuinte já havia sido atingido pela prescrição. E também neste caso, portanto, a pretensão da Fazenda não poderá ser acolhida, pois quem paga dívida prescrita não tem o direito à restituição.

3.4. Manifestações no STJ

Temos notícia de manifestações no Superior Tribunal de Justiça, contrárias à aplicação retroativa do art. 3º, da Lei Complementar nº 118/2005. A nosso ver aquele Tribunal vai rejeitar a pretensão da Fazenda. Embora o pedido de vista que suspendeu o julgamento do caso tenha alimentado de algum modo suas esperanças, a Fazenda Nacional não as pode, fracamente, alimentar, em face da enorme fragilidade da tese em que se apóia.

Realmente, a pretensão de aplicar-se retroativamente o art. 3º, da Lei Complementar nº 118/2005, é absolutamente inadmissível, como se passa a demonstrar.

4. Irretroatividade e Lei expressamente Interpretativa

4.1. Lei e sua aplicação

Existem duas formas claramente distintas de retroatividade. Uma é obra do aplicador da lei que, desde o início de sua vigência, passa a aplicá-la a todos os casos que tem de resolver, mesmo aos que dizem respeito a fatos consumados antes dela, sem que na lei exista dispositivo que o determine. E a outra é obra do próprio legislador, que insere na lei dispositivo determinando sua aplicação a fatos do passado.

Pode parecer que a garantia da irretroatividade só nos ampara contra a primeira das duas formas acima indicadas. Contra a obra do aplicador da lei. Mas não é assim. A garantia da irretroatividade ampara-nos contra a obra do aplicador e também contra a obra do próprio legislador.

É certo que nem sempre foi assim. Na ditadura de Vargas, o genial Francisco Campos argumentava que a questão da retroatividade deve ser deixada ao prudente arbítrio do legislador. E essa tese terminou prevalecendo na Constituição de 1937. A única das nossas constituições que não consagrou o princípio da irretroatividade, o que é bem eloquente no sentido de demonstrar que a retroatividade serve aos regimes autoritários.

4.2. Irretroatividade como garantia constitucional

Realmente, a irretroatividade das leis é uma garantia constitucional das mais importantes. Por isto tem figurado em todas as nossas constituições, com exceção apenas da Carta de 1937, como acima explicado.

E como garantia constitucional dirige-se especialmente ao legislador. Assim, não pode este editar leis retroativas, salvo as exceções admitidas pela Constituição, como é o caso da lei penal benigna, e a nosso ver todas aquelas nas quais a lei nova favorece o cidadão em suas relações com o Estado, posto que a irretroatividade é exatamente uma garantia daquele contra este.

4.3. Lei expressamente interpretativa

Admitirmos que a lei expressamente interpretativa é naturalmente retroativa e contra ela não se pode alegar a garantia constitucional da irretroatividade seria dar ao legislador uma fórmula para produzir leis retroativas sempre que o desejasse.

Com efeito, bastaria colocar na lei um dispositivo dizendo que ela é interpretativa para que restasse elidida a garantia constitucional, que se mostraria, assim, mera peça da literatura jurídica, sem qualquer utilidade. Dizer o legislador que a lei por ele elaborada é interpretativa seria uma fórmula poderosa para poder violar, sempre que o desejasse, a limitação que a Lei Maior lhe impõe.

Seja como for, mesmo que se admita a figura da lei *expressamente interpretativa* e sua aplicação retroativa como estabelecido no art. 106, inciso I, do Código Tributário Nacional, ainda assim não se poderá admitir que o art. 3º, da Lei Complementar nº 118/2005, caiba no conceito de lei expressamente interpretativa e tenha, portanto, eficácia retroativa. Isto consubstanciaria flagrante amesquinhamento da garantia constitucional da irretroatividade das leis, como a seguir vamos explicar.

5. Lei Interpretativa e Divisão de Poderes

5.1. Atribuição essencial do Judiciário

Sabemos todos não ser a interpretação das leis uma atribuição do Poder Legislativo. Sua atribuição essencial consiste em fazer a lei. A interpretação desta, e sua aplicação na superação de conflitos, é tarefa típica especificamente atribuída ao Poder Judiciário.

É certo que a divisão de atribuições entre os Poderes do Estado não é rigorosamente estanque. Um Poder muita vez exerce, validamente, atribuições de outro. Os Poderes são independentes mas são, ou devem ser, também, harmônicos. Suas funções por isto mesmo são às vezes exercidas sem aquela separação inexorável e inflexível. De todo modo não se pode admitir que o exercício das atribuições próprias de um seja usurpado por outro, de modo a anular inteiramente as atribuições do primeiro, titular originário, por excelência, daquelas atribuições.

Nossa Constituição estabelece que “são poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”. O Legislativo não pode, sem violência a esse preceito constitucional, exercer função própria do Judiciário, vale dizer, interpretar as leis, de sorte a inutilizar a interpretação já por aquele adotada.

Isto não impede a existência da denominada *lei interpretativa*, desde que limitado o alcance desse conceito e, em qualquer caso, preservado o princípio da irretroatividade que é garantia constitucional, além de ser, enquanto forma de realização da segurança jurídica, da própria essência do Direito.

5.2. Interpretação autêntica ou legislativa

Realmente, podemos admitir a interpretação feita pelo legislador, denominada por muitos doutrinadores como *autêntica* ou *legislativa*.²¹ Se uma lei é publicada e logo no início de sua vigência alguma dúvida fundada é suscitada quanto a seu significado, pode o legislador, e diremos mesmo que ele deve, editar outra lei esclarecendo as dúvidas suscitadas na interpretação da primeira. Esta será uma interpretação autêntica ou legislativa. Não pode, porém, o legislador, a pretexto de editar norma interpretativa, modificar uma interpretação já pacificada pelo Poder Judiciário no exercício de sua função típica.

O Código Tributário Nacional é de 1966. Já no final dos anos setenta sustentamos, na primeira edição de nosso Curso, que, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a extinção do crédito tributário “não se verifica com o pagamento, mas com este, somado à homologação do lançamento. Cronologicamente a homologação é sempre o momento em que se opera a extinção, pois é sempre posterior ao pagamento.” Nossa tese foi acolhida pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, como já neste estudo demonstrado. E só depois de firmada pelo Judiciário essa interpretação é que o legislador vem, com a Lei Complementar nº 118, estabelecer o que seria uma interpretação autêntica ou legislativa.

²¹ Na *Teoria Pura do Direito*, de Hans Kelsen, a expressão interpretação autêntica designa a que é feita pelo juiz enquanto aplicador da lei.

Não nos parece seja isto possível. Não pode o Legislativo impor ao Judiciário uma determinada interpretação, sobretudo quando isto significa obrigar o Judiciário a modificar aquela interpretação por ele construída no desempenho de sua atividade típica de intérprete e de aplicador da lei.

5.3. Interpretação e alteração da lei

Não se venha dizer que nossa tese implica vedar ao legislador a modificação das leis. Não sustentariamos tamanha sandice. O legislador sempre pode modificar as leis. Essa é sua atividade típica. Mas no exercício da atividade legislativa evidentemente o legislador está limitado pela Constituição, que há de respeitar.

No caso de que se cuida, o legislador poderia ter simplesmente alterado o art. 168, inciso I, do Código Tributário Nacional. Poderia ter dado ao referido dispositivo a seguinte redação: “nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da data do pagamento”. Assim estaria exercendo sua função típica e não se poderia questionar a validade da nova norma que produziria, para o futuro, os mesmos efeitos buscados com a fórmula, verdadeiramente teratológica, utilizada no art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005.

5.4. Interpretação legislativa e irretroatividade

Ocorre que o legislador pretendeu não apenas alterar o art. 168, inciso I, do Código Tributário Nacional. Pretendeu fazê-lo de sorte a alcançar fatos do passado. Alcançar ações em curso. Por isto, valeu-se da figura da lei interpretativa. E, neste ponto, coloca-se mais uma vez a questão de saber se o legislador pode, a pretexto de editar uma lei interpretativa, produzir norma retroativa.

E a resposta a essa questão há de ser negativa. Se pudesse, absolutamente nada valeria o princípio constitucional da irretroatividade das leis. Bastaria o rótulo, colocado pelo legislador nas normas que editasse com o propósito de alcançar o passado, para afastar a garantia constitucional.

6. Conclusões

Em face do exposto podemos chegar, com segurança, às seguintes conclusões:

1º) O art. 3º, da Lei Complementar nº 118/2005, é desprovido de validade porque produto da invasão, pelo legislador, da atribuição típica do Poder Judiciário.

2º) Entretanto, se admitirmos que o art. 3º, da Lei Complementar nº 118/2005, é válido e que implica alteração do art. 168, inciso I, do Código Tributário Nacional, teremos de concluir que os seus efeitos não atingem situações pretéritas, operando-se somente em relação aos tributos pagos indevidamente a partir do início de sua vigência.

3º) Admitir a retroatividade de uma lei apenas por ostentar o rótulo de lei interpretativa significa abolir o princípio constitucional da irretroatividade das leis, porque o referido rótulo o legislador colocará em qualquer lei, sempre que pretenda vê-la aplicável a fatos do passado.