

## FIM DA TESE DOS “5 + 5”: ANÁLISE DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.621 À LUZ DA SEGURANÇA JURÍDICA

END OF THE THESIS "5 + 5": ANALYSIS OF EXTRAORDINARY APPEALS 566 621  
THE LIGHT OF LEGAL CERTAINTY

---

Henrique dos Santos Pereira<sup>1</sup>

Daniel Earl Nelson<sup>2</sup>

### RESUMO

O presente artigo analisa o desfecho da discussão jurídica em torno da questão envolvendo o prazo para restituição do indébito no âmbito do lançamento por homologação (tese dos “5 + 5”), dado pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário 566.621. Para tanto, além da análise do citado julgamento, é realizado um estudo acerca da irretroatividade da lei tributária não interpretativa como consagração da segurança jurídica, sendo que, a partir do cotejo entre o referido estudo e o julgamento proferido pela Suprema Corte, se verificará que este último não consagrou a segurança jurídica, permitindo a retroação de lei tributária não interpretativa. **Palavras-chave:** Prescrição. Lançamento por homologação. Repetição de indébito. Recurso Extraordinário 566.621. Segurança jurídica.

### ABSTRACT

This article analyzes the outcome of the legal discussion around the issue involving the deadline for repayment of the overpayment within the release for approval (thesis of the "5 + 5"), given by the Supreme Court in the judgment of Extraordinary Appeal 566.621. Therefore, in addition to analysis of that trial, we conducted a study on the retroactive tax law not as interpretive consecration of legal certainty, and, from the comparison between that study and the judgment rendered by the Supreme Court will be found that this last not consecrated legal, allowing feedback of tax law not interpretive.

**Keywords:** Prescription. Release for approval. Repeat overpayment. Extraordinary Appeal 566 621. Legal security.

## 1 INTRODUÇÃO

O presente artigo analisará, à luz da segurança jurídica, o julgamento proferido pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário 566.621, que tratou da questão relativa à possibilidade ou não de retroação da regra constante do artigo 3º da Lei Complementar nº

---

<sup>1</sup> Acadêmico do Curso de Direito da Universidade Feevale (10º Semestre).

<sup>2</sup> Professor Mestre da Universidade Feevale.

118/2005, a qual fixou que o prazo prescricional para restituição do indébito, no âmbito do lançamento por homologação, seria de cinco anos, contados a partir do pagamento indevido.

Dessa feita, buscar-se-á demonstrar os reflexos práticos do julgamento acima referido e, especificamente, se consagrou a segurança jurídica, de modo a impedir a retroatividade do artigo 3º da Lei Complementar nº 118/2005.

Para isso, será analisado inicialmente o julgamento proferido pelo STF no Recurso Extraordinário 566.621, passando-se, posteriormente, à verificação da observância da segurança jurídica.

## 2 PANO DE FUNDO DA DISCUSSÃO

### 2.1 TESE DOS “5 + 5”

A tese dos “5 + 5” surgiu em meados dos anos 90, quando da apreciação da questão da restituição do empréstimo compulsório pelo Superior Tribunal de Justiça, sendo que o referido Tribunal fixou que, antes da homologação, não existe crédito tributário, de modo que seria impossível sua extinção tão somente com o pagamento antecipado, mas sim, com este somado à homologação expressa ou tácita.<sup>3</sup>

Tal posicionamento jurisprudencial foi construído a partir de algumas premissas advindas da interpretação das disposições constantes do Código Tributário Nacional, a saber:

1ª Premissa: o prazo para restituição de quantias pagas a título de tributos possui como marco inicial a data da extinção do crédito tributário, de acordo como o artigo 168, I, do Código Tributário Nacional.<sup>4</sup>

2ª Premissa: nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a extinção do crédito tributário não se dá com o pagamento, mas sim com a homologação<sup>5</sup>, de acordo com o artigo 150, § 1º, do Código Tributário Nacional.<sup>6</sup>

---

<sup>3</sup> PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. A aplicação da Lei Complementar nº 118/05 no tempo: o problema das leis interpretativas no direito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 116, p. 108-118, mai. 2005, p. 108-109.

<sup>4</sup> Art. 168. “O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados: I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; [...]”.

<sup>5</sup> MELO, Omar Augusto Leite. A LC 118/2005 e a contagem inicial do prazo para pleitear a restituição e compensação de indébito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 117, p. 80-95, jun. 2005, p. 89.

<sup>6</sup> 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.

3ª Premissa: a homologação, na maioria das vezes, se dá de forma tácita, após cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, de acordo com a disposição constante do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional.<sup>7</sup>

Através da interpretação dos citados dispositivos legais, a maior parte da doutrina fixou entendimento no sentido de que, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o contribuinte disporia de cinco anos (extinção do crédito tributário pela homologação tácita) acrescidos de mais cinco anos (prazo para a formulação pedido de restituição administrativo ou judicial) para pleitear a restituição, podendo, portanto, ter ressarcidos, de forma retroativa, aproximadamente 10 anos de quantias pagas indevidamente a título de tributos.<sup>8</sup>

Na mesma linha é a interpretação de autorizados doutrinadores, como Machado,<sup>9</sup> Coêlho<sup>10</sup> e Carvalho<sup>11</sup>, bem como do Superior Tribunal de Justiça.<sup>12</sup>

Todavia, em 09 de junho de 2005, entrou em vigor a Lei Complementar nº 118, de 2005, a qual tratou de modificar o entendimento consolidado da doutrina e, principalmente, da jurisprudência até então pacífica, conforme será demonstrado no tópico seguinte.

## 2.2 ALTERAÇÕES TRAZIDAS PELA LC 118/2005

A Lei Complementar nº 118/2005 trouxe alterações que visaram a modificar o entendimento consolidado da jurisprudência quanto ao prazo para restituição do indébito no lançamento por homologação, assim prevendo em seus artigos 3º e 4º:

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

---

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

<sup>7</sup> Art. 150. “[...]”.

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

<sup>8</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 6. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Método, 2012, p. 420-421.

<sup>9</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32. ed. rev., atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 213.

<sup>10</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 729

<sup>11</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 509-510.

<sup>12</sup> BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Divergência no recurso especial n. 435835**. Relator Francisco Peçanha Martins. Acórdão de 24 de março de 2004. Disponível em: <[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo\\_visualizacao=null&processo=435835&b=ACOR](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=435835&b=ACOR)>. Acesso em: 19 set. 2012.

ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.  
Art. 4º Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.

O citado artigo 3º, autoproclamando-se interpretativo, fixou que a extinção do crédito tributário, no lançamento por homologação e apenas para fins de repetição de indébito, se daria com o pagamento antecipado. Com isso, acabava-se com a figura da homologação, modificando-se o entendimento consolidado da Jurisprudência Pátria, de modo a encurtar o prazo para repetição de indébito.<sup>13</sup>

Já o citado artigo 4º tratou de dar efeitos retroativos à regra constante do artigo 3º, pelo fato de esta se autoproclamar interpretativa, o que atrairia a incidência da regra constante do artigo 106 do Código Tributário Nacional.

Todavia, a regra do artigo 3º da Lei Complementar 118/2005 não era meramente interpretativa, mas sim inovadora do ordenamento jurídico, sendo que o objetivo de se tentar lhe atribuir natureza interpretativa e, conseqüentemente, retroatividade era fulminar todos os pedidos de restituição em andamento que houvessem sido deduzidos há mais de cinco anos da ocorrência do fato gerador.<sup>14</sup>

Diante do flagrante caráter inovador da regra introduzida pelo artigo 3º da Lei Complementar 118/2005, a discussão acerca da (im) possibilidade de a referida lei atingir fatos geradores anteriores à sua entrada em vigor chegou ao Supremo Tribunal Federal, sendo o julgamento proferido pela Suprema Corte o objeto de análise do presente artigo.

### **3 RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 566.621**

O Recurso Extraordinário 566.621<sup>15</sup> teve origem em um julgamento do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, em que foi aplicado o entendimento de que a redução do prazo prescricional para restituição de quantias pagas a título de tributos lançados por homologação somente poderia ser aplicada para situações ocorridas após a entrada em vigor da LC

<sup>13</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 6. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Método, 2012, p. 228.

<sup>14</sup> ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 6. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Método, 2012, p. 228.

<sup>15</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 566.621**. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Acórdão de 04 de agosto de 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28566621.NUME.+OU+566621.ACMS.%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 29 mar. 2013.

118/2005 (entendimento do Superior Tribunal Justiça sobre a matéria<sup>16</sup>), sendo que, irresignado com tal situação, o Fisco manejou recurso extraordinário.

A análise do Recurso Extraordinário 566.621 recairá sobre o voto proferido pela Ministra Relatora Ellen Gracie, prevalecente para fins de julgamento final, e o voto-vista proferido pelo Ministro Luiz Fux, que levantou questão fundamental.

### 3.1 VOTO DA MINISTRA ELLEN GRACIE NO JULGAMENTO DO RE Nº 566.621

A Ministra traça um panorama histórico da interpretação das leis, chegando à conclusão de que, embora seja admitida a interpretação autêntica em casos excepcionais, é a interpretação judicial que deve prevalecer. Bem assim, salientou que é possível a criação de lei interpretativa, mas que essa lei deve se submeter a todos os limites estipulados para as leis em geral.<sup>17</sup>

Na sequência, a Ministra Relatora, analisando a natureza modificativa do artigo 3º da Lei Complementar nº 118/2005, demonstra o quão consolidada estava a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça em sentido favorável à tese dos “5 + 5”, quando do advento da citada Lei Complementar, sendo que, diante disso, não haveria como negar a natureza inovadora trazida pelo citado artigo 3º.<sup>18</sup>

A Julgadora, em continuidade, afastou o argumento relativo à violação da independência e harmonia entre os Poderes da República pelo fato de a Lei Complementar nº 118/2005 atribuir retroatividade à interpretação contrária ao posicionamento pacífico dos tribunais, tendo em vista que as leis interpretativas também estão sujeitas ao controle do Poder Judiciário.<sup>19</sup>

Analisando a validade da retroatividade do artigo 3º da Lei Complementar nº 118/2005, a Ministra salientou, primeiramente, que, mesmo que fosse interpretativa, ainda assim a referida Lei Complementar deveria respeitar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, colocando a salvo os ressarcimentos obtidos sob a égide do prazo anterior com sentença transitada em julgado.<sup>20</sup>

<sup>16</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Arguição de Inconstitucionalidade nos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 644.736**. Relator: Ministro Teori Albino Zavaski. Acórdão de 06 de junho de 2007, Disponível em: <[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo\\_visualizacao=null&processo=644736&b=ACOR](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=644736&b=ACOR)>. Acesso em: 29 mar. 2013.

<sup>17</sup> Voto da Ministra Ellen Gracie no Recurso Extraordinário nº 566.621.

<sup>18</sup> Voto da Ministra Ellen Gracie no Recurso Extraordinário nº 566.621.

<sup>19</sup> Voto da Ministra Ellen Gracie no Recurso Extraordinário nº 566.621.

<sup>20</sup> Voto da Ministra Ellen Gracie no Recurso Extraordinário nº 566.621.

No que se refere ao direito adquirido, a Relatora afastou sua violação pela citada Lei Complementar, tendo em vista que não existe direito adquirido quanto a regime jurídico (prazo para restituição de indébito). Entretanto, isso não significa que o novo e reduzido prazo pudesse atingir pretensões ajuizadas ou não, sem qualquer regra de transição, uma vez que isso importaria em violação à segurança jurídica.<sup>21</sup>

Diante disso, a Julgadora reconheceu a inconstitucionalidade do artigo 4º da Lei Complementar nº 118/2005, de modo a impedir que a redução do prazo prescricional atingisse pretensões já ajuizadas, bem como, de imediato (desde a publicação da lei), pretensões a serem deduzidas em juízo ou administrativamente. Para tanto, a Ministra Ellen Gracie fixou que, para ações ajuizadas após a *vacatio legis* (120 dias), já era aplicável o novo prazo prescricional, afastando, pois, a regra estabelecida pelo STJ com fulcro no artigo 2.028<sup>22</sup> do Código Civil.<sup>23</sup>

### 3.2 VOTO-VISTA DO MINISTRO LUIZ FUX NO JULGAMENTO DO RE Nº 566.621

Ponto crucial do julgamento foi a questão levantada pelo Ministro Luiz Fux em seu voto-vista.

Com efeito, o Ministro, filiando-se à inconstitucionalidade do artigo 4º da Lei Complementar nº 118/2005, levantou a questão referente ao termo inicial da prescrição para repetição do indébito, salientando que, se este corresponde à data do pagamento indevido, então a citada Lei Complementar deve ser aplicada apenas para pagamentos indevidos ocorridos após sua vigência.<sup>24</sup>

Entendimento diverso implicaria supressão do prazo prescricional, uma vez que, se o direito de ação pressupõe a lesão a direito, então o termo inicial do prazo prescricional deve ser a data da ocorrência dessa lesão, que, nos casos de repetição de indébito no âmbito do lançamento por homologação, conforme o artigo 3º da própria Lei Complementar nº 118/2005, é o pagamento indevido.<sup>25</sup>

---

<sup>21</sup> Voto da Ministra Ellen Gracie no Recurso Extraordinário nº 566.621.

<sup>22</sup> Art. 2.028. “Serão os da lei anterior os prazos, quando reduzidos por este Código, e, se, na data de sua entrada em vigor, já houver transcorrido mais da metade do tempo estabelecido na lei revogada”.

<sup>23</sup> Voto da Ministra Ellen Gracie no Recurso Extraordinário nº 566.621.

<sup>24</sup> Voto-vista Ministro Luiz Fux no Recurso Extraordinário nº 566.621.

<sup>25</sup> Voto-vista Ministro Luiz Fux no Recurso Extraordinário nº 566.621.

Logo, para garantir a segurança jurídica, o artigo 3º da referida Lei Complementar deve ser aplicado apenas a pagamentos indevidos ocorridos após a sua vigência, e não a ações ajuizadas após a sua vigência.<sup>26</sup>

Todavia, a observação feita pelo Ministro Luiz Fux quanto ao termo inicial de aplicação da Lei Complementar 118/2005 não foi considerada para fins de decisão final, de modo que o resultado final do julgamento foi no sentido de reconhecer a inconstitucionalidade do artigo 4º da Lei Complementar 118/2005, admitindo-se a aplicação do artigo 3º da citada Lei a ações ajuizadas após a sua entrada em vigor, nos termos do voto da Ministra Relatora.

### 3.3 DECISÃO PROFERIDA PELO STF À LUZ DA SEGURANÇA JURÍDICA

A palavra final do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria aqui tratada foi no sentido de que o artigo 3º da Lei Complementar nº 118/2005 seria aplicável a ações ajuizadas após a sua vigência, consagrando-se, assim, a irretroatividade de lei não interpretativa e a segurança jurídica.

Todavia, uma análise mais detida da decisão proferida pela Suprema Corte pode indicar que tal desiderato não foi atingido, sendo que, para sustentar tal afirmação, se faz necessário, preliminarmente, investigar a segurança jurídica e a irretroatividade das leis tributárias não interpretativas.

Com efeito, Paulsen refere que a segurança jurídica promove a certeza e a confiança nas relações jurídicas, sendo, simultaneamente, um subprincípio do Estado de Direito e um sobreprincípio relativamente a outros princípios que visem à sua efetivação, sendo que um de seus conteúdos seria justamente a irretroatividade da lei tributária.<sup>27</sup>

Nesse ponto, importante salientar a dupla perspectiva que a segurança jurídica, sobreprincípio em relação à irretroatividade, possui. Com efeito, a primeira perspectiva, denominada formal-temporal, diz respeito à necessidade de o cidadão saber previamente quais as normas que são válidas no momento em que toma determinada atitude, sendo que isso somente é possível quando as leis atinjam fatos ocorridos após sua edição; ao depois, há a perspectiva material, que diz respeito ao conteúdo da lei, sendo que este deve ser minimamente inteligível ao cidadão. Assim, a irretroatividade, interpretada de acordo com a

<sup>26</sup> Voto-vista Ministro Luiz Fux no Recurso Extraordinário nº 566.621.

<sup>27</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 71-72.

segurança jurídica, encontra posituação na proteção constitucional ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada.<sup>28</sup>

Portanto, sendo a segurança jurídica uma manifestação do Estado de Direito, por força desta, não é dado ao Poder Público a adoção de medidas que firam as expectativas legítimas dos cidadãos, devendo, ao contrário, levá-la sempre em consideração na criação de leis e atos administrativos.<sup>29</sup>

Nesse ínterim, Ávila salienta que a irretroatividade possui dois aspectos dimensionais, podendo ser vista como uma regra, quando se limita a prescrever a atitude a ser tomada, e também como princípio, na medida em que visa a proteger valores como previsibilidade, confiabilidade, etc.<sup>30</sup>

Dessa feita, a irretroatividade deve e precisa ser interpretada à luz do sobreprincípio da segurança jurídica, uma vez que este lhe é valorativamente superior, de modo a se criar uma perfeita correspondência entre o comportamento do Poder Público e os ideais de determinabilidade e confiabilidade.<sup>31</sup>

Nessa senda, por ser a irretroatividade uma limitação constitucional ao poder de tributar, não pode ser utilizada para beneficiar o Fisco, sendo que a admissão da retroatividade da lei interpretativa prejudicial ao contribuinte se consubstancia em perigoso instrumento a serviço das administrações fazendárias, podendo estas criar a qualquer momento leis inovadoras rotuladas de interpretativas, fazendo com que atinjam situações ocorridas antes mesmo de sua vigência.<sup>32</sup>

Ademais, a certeza do direito, efetivada pela irretroatividade da lei tributária, preza pela ciência dos cidadãos acerca do direito vigente, de modo que possuam um mínimo de previsibilidade das consequências jurídicas de seus atos.<sup>33</sup>

De outro lado, há que se vislumbrar que o princípio da irretroatividade incide sobre todo o direito, de modo que a mudança de entendimento jurisprudencial também está a ele submetida. A jurisprudência serve para consagrar a segurança jurídica, tendo em vista que a

---

<sup>28</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 148.

<sup>29</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. rev. atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 464-465.

<sup>30</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 145.

<sup>31</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 146.

<sup>32</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 230-231.

<sup>33</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 72.

sua uniformização traz previsibilidade às relações jurídicas e impede o prolongamento de discussões judiciais acerca da matéria pacificada.<sup>34</sup>

Todavia, analisando detidamente o acórdão exarado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 566.621, parece que a jurisprudência foi pacificada de forma equivocada.

Com efeito, discutia-se, no Recurso Extraordinário 566.621, a impossibilidade de a regra constante do artigo 3º da Lei Complementar nº 118/2005 retroagir, isto é, atingir fatos ocorridos anteriormente à sua vigência, sendo que a utilização da data do ajuizamento da ação como ponto de eficácia ou não da citada lei, salvo melhor juízo, não representa a melhor forma de impedir a retroação da citada lei.

Para endossar tal afirmação, necessária, mais uma vez, a análise do voto-vista proferido pelo Ministro Luiz Fux no julgamento do citado Recurso Extraordinário, sendo que o Ministro fixou claramente que:

O único destaque que faço é que a Lei Complementar nº 118 criou um prazo prescricional para a propositura de ações de repetição do indébito. **Então, o pagamento do indébito é que inaugura o prazo prescricional, e não a propositura da ação, porque com isso se suprime o prazo dos lesados;** quer dizer, a prescrição pressupõe a lesão. É da data da lesão que começa a correr o prazo da ação.<sup>35</sup> (Grifou-se)

Portanto, o dado fundamental para se fixar o marco inicial de produção de efeitos do artigo 3º da Lei Complementar nº 118/2005 é saber quando que se adquire o direito à restituição, posto que essa data é que deverá servir como marco inicial para contagem de qualquer prazo prescricional. No presente caso, o direito à restituição é adquirido quando ocorre o pagamento indevido, de modo que o referido artigo 3º somente pode produzir efeitos para pagamentos indevidos ocorridos após sua vigência.<sup>36</sup>

É preciso lembrar que o lançamento tributário é regulado pela lei vigente no momento da ocorrência do fato gerador, conforme artigo 144 do Código Tributário Nacional<sup>37</sup>, sendo que é essa lei que regulará os demais acontecimentos da relação jurídica tributária, inclusive a

<sup>34</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28. ed. rev. atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 390-391.

<sup>35</sup> Voto-vista do Ministro Luiz Fux no Recurso Extraordinário nº 566.621.

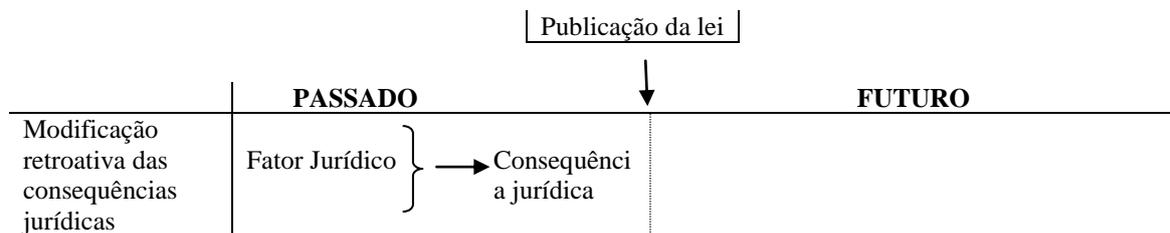
<sup>36</sup> MELO, Omar Augusto Leite. A LC 118/2005 e a contagem inicial do prazo para pleitear a restituição e compensação de indébito tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 117, p. 80-95, jun. 2005, p. 93.

<sup>37</sup> Art. 144. “O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”.

extinção do crédito tributário. Logo, o artigo 3º da Lei Complementar nº 118/2005 somente pode atingir relações jurídicas tributárias ocorridas posteriormente à sua vigência.<sup>38</sup>

Em suma, somente regras vigentes na época em que ocorreu o acontecimento, considerado como marco inicial de um prazo prescricional, podem ser aplicadas a ele.<sup>39</sup>

Elucidando a questão, Ávila traça um quadro com as hipóteses em que uma lei tributária acaba atingindo fatos pretéritos, sendo que a hipótese aqui tratada é denominada pelo autor de modificação retroativa das consequências jurídicas.



[...] <sup>40</sup>

Explicando o quadro acima, o citado autor refere que:

Nesta hipótese, o fato jurídico já ocorreu, e as condições para a produção de efeitos jurídicos já se verificaram. No Direito Brasileiro, essa hipótese é solucionada com o apelo ao ato jurídico perfeito, ao direito adquirido e à coisa julgada, sendo, pois, expressamente vedada pelo ordenamento jurídico.<sup>41</sup>

A modificação retroativa das consequências jurídicas parece ter sido exatamente o que a Lei Complementar nº 118/2005 tentou fazer, tendo em vista que buscou atingir o fator jurídico (pagamento indevido) e a consequência jurídica (pretensão de restituição no prazo decenal) ocorridos anteriormente à sua vigência, sendo que cumpria ao Supremo Tribunal Federal vedar tal prática.

Nesse sentido, Ávila salienta que o intérprete (operador do direito) deverá fundamentar suas escolhas entre os fatores jurídicos envolvidos no caso concreto, privilegiando sempre aquela que com mais intensidade consagre os princípios jurídicos constitucionais valorativamente superiores. Assim, um intérprete imbuído de uma

<sup>38</sup> PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. A aplicação da Lei Complementar nº 118/2005 no tempo: o problema das leis interpretativas no direito tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 116, p. 108-118, mai. 2005, p. 117.

<sup>39</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 115.

<sup>40</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 149.

<sup>41</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 149.

interpretação principiológica (o que se espera do STF), considerando ser a segurança jurídica um princípio constitucional com alta carga valorativa, deverá expurgar do ordenamento jurídico a modificação retroativa das consequências jurídicas.<sup>42</sup>

Todavia, o que se verificou do julgamento do Recurso Extraordinário 566.621 foi a declaração de inconstitucionalidade do artigo 4º da Lei Complementar nº 118/2005, sendo considerada válida a aplicação do artigo 3º da citada Lei para ações ajuizadas posteriormente à sua entrada em vigor. Tal entendimento, conforme explanado até aqui, parece não ter consagrado a irretroatividade da lei tributária não interpretativa e, via de consequência, a segurança jurídica, uma vez que, na prática, permitiu que a citada Lei fulminasse pretensões de restituição (pagamentos indevidos) nascidas em data anterior à sua vigência, sendo desprezado, para fins de conclusão do julgamento, o voto proferido pelo Ministro Luiz Fux.

#### 4 CONCLUSÃO

Do estudo ora realizado, conclui-se que, após vários anos de discussão e da afirmação da jurisprudência criadora da tese dos “5 + 5”, esta veio a ser derrubada por uma lei que, além do objetivo evidente de modificar o entendimento jurisprudencial consolidado, buscou ter efeitos retroativos, o que é veementemente vedado pelo ordenamento jurídico vigente.

Diante disso, como não poderia deixar de ser, a Corte Suprema foi instada a dar a palavra final sobre tal incongruência jurídica, o que foi feito através do julgamento do RE nº 566.621.

Entretanto, da análise aprofundada do citado julgamento, bem como da irretroatividade das leis e da segurança jurídica, constatou-se que a Corte Suprema, salvo melhor juízo, não deu a solução correta ao caso, haja vista que acabou por permitir a retroação da Lei Complementar nº 118/2005, não consagrando, contraditoriamente, os princípios constitucionais da irretroatividade da lei tributária e da segurança jurídica.

---

<sup>42</sup> ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 156.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, R. **Direito tributário esquematizado**. 6. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Método, 2012.

ÁVILA, H. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Divergência no recurso especial n. 435835**. Relator Francisco Peçanha Martins. Acórdão de 24 de março de 2004. Disponível em: <[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo\\_visualizacao=null&processo=435835&b=ACOR](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=435835&b=ACOR)>. Acesso em: 19 set. 2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Arguição de Inconstitucionalidade nos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 644.736**. Relator: Ministro Teori Albino Zavaski. Acórdão de 06 de junho de 2007, Disponível em: <[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo\\_visualizacao=null&processo=644736&b=ACOR](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=644736&b=ACOR)>. Acesso em: 29/03/2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 566.621**. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Acórdão de 04 de agosto de 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28566621.NUME.+OU+566621.ACMS.%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 29/03/2013.

CARRAZA, R. A. **Curso de direito constitucional tributário**. 28. ed. rev. atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, P. B. **Curso de direito tributário**. 19. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007.

COÊLHO, S. C. N. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

MACHADO, H. B. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2012.

MACHADO, H. B. **Curso de direito tributário**. 32. ed. rev., atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 213.

MELO, O. A. L. A lc 118/2005 e a contagem inicial do prazo para pleitear a restituição e compensação de indébito tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, Porto Alegre, 2005, n. 117, p. 80-95, jun. 2005.

PAULSEN, L. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

PIMENTA, P. R. L. A aplicação da lei complementar nº 118/05 no tempo: o problema das leis interpretativas no direito tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, Porto Alegre, n. 116, p. 108-118, mai. 2005.

SANTI, E. M. D. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.