LC 118: A simplificação da extinção do crédito por meio do obsoletismo

Anteriormente a Lei Complementar 118/2005, o marco temporal que determinava o momento da extinção do crédito tributário, para os tributos que seguiam o procedimento de lançamento por homologação, ocorria em duas hipóteses: no instante da homologação expressa da autoridade tributante ou pela homologação tácita no prazo de cinco anos, este a contar do fato gerador.

Na hipótese da homologação tácita, o crédito tributário extinguia-se ao final do prazo de cinco anos, iniciando-se após, a contagem do prazo prescricional para o direito de restituição do tributo pago indevidamente. Teoricamente, o direito de restituição extinguia-se em cinco anos, porém, na prática, somado a decadência para a constituição do tributo, o prazo se estendia para dez anos.

Mesmo na assertiva de que o pagamento antecipado causava a extinção do crédito tributário, este ainda vinculava-se à condição da homologação do pagamento feito pelo contribuinte.

Com o advento da lei complementar, tomou-se como marco temporal para a extinção do crédito tributário o seu pagamento antecipado, desvinculando-o do limite temporal da inércia dos cinco anos da homologação tácita.

A Lei Complementar 118/2005 delimitou o interregno necessário para a extinção do crédito no que diz respeito ao direito de exercício da ação de restituição, sem levar em consideração o tempo da ocorrência dos fatos geradores.

Assim, um fato gerador ocorrido anteriormente à vigência da LC 118/2005, com o pagamento antecipado, havendo o início da ação posteriormente a lei, o prazo prescricional seria o de cinco anos contados do pagamento, excluindo-se o período até a homologação tácita.

A questão da retroatividade da lei tributária sobre os fatos geradores ocorridos anteriormente a vigência da lei atinge o marco inicial do prazo prescricional, delimitando o tempo do exercício do direito de restituição que o contribuinte teria a seu favor.

Outro ponto é o conflito entre a edição da LC 118/2005 com a prerrogativa da homologação exercida pela autoridade administrativa. Ao tomar o pagamento antecipado como marco para a contagem do prazo do exercício do direito de restituição, desvincula-se o fisco de sua obrigatoriedade de homologar o pagamento efetuado indevidamente. Tal incompatibilidade torna a lei complementar obsoleta.

Este estudo busca apresentar essas questões e discuti-las, de forma a oportunizar interpretações atuais sobre o assunto e oferecer um entendimento prático e aplicável.

Para tanto, utiliza-se da explanação doutrinária, interpretação jurisprudencial e a disposição normativa para se buscar a compreensão do fenômeno e iniciar uma discussão científico-jurídica sobre o tema.

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

Do lançamento por homologação

Antes de adentrar a definição de lançamento por homologação, cabe apresentar algumas considerações sobre o próprio lançamento e sua importância na constituição definitiva do crédito tributário.

Ocorrendo o sujeito passivo na realização da conduta prevista em lei, determinante do tributo, subsume-se o fato jurídico tributário à hipótese de incidência. Desse encaixe, surge a relação jurídica entre o realizador do fato (contribuinte) e o ente tipificador do mesmo, surgindo a obrigação patrimonial de pagar quantia certa.

Por outro lado, não basta a existência de uma obrigação jurídico-tributária de pagar pecúnia, há a necessidade de se saber a quantia exata desse gravame. Torna-se preciso a materialização do tributo em valores reais.

Na inteligência do CTN, em seu artigo 142, o lançamento é de competência da autoridade administrativa, ou seja, do ente competente que constituiu o tributo, sendo que, esse respectivo procedimento administrativo, consiste em verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

O Código Tributário Nacional dispõe existir dentro do ato de lançamento três modalidades. Noutra via, Paulo de Barros[2] descarta a denominação de modalidades e assume a de espécies de procedimentos. São elas: a) a com base na declaração do sujeito passivo, b) por homologação e c) de ofício.

O lançamento por homologação é disciplinado pelo Código Tributário nos seguintes termos:

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.

Grande é a discussão doutrinária em aceitar a homologação como espécie de lançamento nos moldes descritos pelo artigo 142 do CTN.

O lançamento é ato vinculado de competência da administração, porém a transferência dessa responsabilidade para o sujeito passivo, muito contradiz a premissa reservada ao ato da administração de verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo, identificar o sujeito passivo e propor a aplicação da penalidade cabível.

Nesta espécie de procedimento, à autoridade administrativa seria reservado o simples ato de homologar ou não todas as informações apuradas pelo contribuinte.

O doutrinador Luciano Amaro[3] insurge-se afirmando que a homologação ocorre em relação ao

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

pagamento e não ao lançamento, pois:

[…] o ‘dever de antecipar o pagamento’ significa que o sujeito passivo tem o encargo de valorizar os fatos à vista da norma aplicável, determinar a matéria tributável, identificar-se como sujeito passivo, calcular o montante do tributo e pagá-lo, sem que a autoridade precise tomar qualquer providência.

Diante disso o autor questiona “E o lançamento?”[4]. Ao mesmo tempo responde:

Este — diz o Código Tributário Nacional — *opera-se* por meio de ato da autoridade que, tomando conhecimento da atividade exercida pelo devedor, nos termos do dispositivo, homologa-a. A *atividade* aí referida outra não é senão a de *pagamento*, já que esta é a única providência do sujeito passivo tratada no texto.

Décio Porchat[5] conclui em sua obra:

[…] entendemos que a natureza do ato homologatório do chamado ‘lançamento por homologação’, difere da do lançamento tributário. Segundo nosso entendimento, a atividade fiscalizatória da Administração refere-se tão-somente ao pagamento efetuado, homologando-o ou efetuando ‘o lançamento suplementar, para haver a diferença acaso verificada a favor do Erário’.

Desta forma, o que é realmente homologado é o pagamento feito pelo contribuinte com o reconhecimento da legalidade de sua atividade com características particulares de um lançamento, porém dependente da aprovação da autoridade administrativa, pois a compleição do lançamento lhe é privativa.

O sujeito passivo se apresenta, mostra a ocorrência do fato gerador, determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido, ou seja, fornece todas as informações necessárias para o procedimento de lançamento e, sendo o caso, recolhe antecipadamente o tributo gerado. Porém, a autoridade administrativa verificará a veracidade dessas informações e aprovará o pagamento do gravame, pois sem seu aval o procedimento de lançamento não se completaria.

O artigo 150 do CTN dispõe que 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.

Em seu parágrafo primeiro estatui que o pagamento antecipado pelo obrigado nos termos do artigo anterior extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

Desta forma, mesmo sendo a hipótese de extinção do crédito fruto do pagamento antecipado do tributo, este se concretiza sob a condição da homologação tácita ou expressa do pagamento.

Em continuidade, o parágrafo quarto do mesmo artigo, ressalva que se a lei não fixar prazo à homologação de maneira expressa, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador. Além disso, destaca que expirado esse prazo sem a pronunciação da Fazenda Pública, considera-se

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

homologado tacitamente o lançamento e definitivamente extinto o crédito.

Mesmo o pagamento antecipado do tributo não seria suficiente para certificar a extinção do crédito. Poderia haver algum equívoco por parte do contribuinte no momento da disponibilização de suas informações e do valor recolhido. Esta incerteza, sem o aval resolutório da autoridade administrativa, tácito ou expresso, macula o lançamento que constituirá o crédito certo e exigível.

O artigo 156 do CTN traz como hipótese de extinção do crédito tributário o pagamento antecipado e a homologação do lançamento.

A redação desse artigo traz a conjunção aditiva ‘e’, que transmite idéia de soma e não de exclusão. Nesta hipótese, para a extinção do crédito tributário seria necessária a ocorrência das duas medidas, ou seja, o pagamento antecipado e a homologação dele, ao qual um item não excluiria o outro.

Diferentemente do pagamento como hipótese de extinção do crédito, previsto no mesmo artigo, inciso I, o pagamento antecipado do parágrafo primeiro, artigo 150, reporta-se ao período anterior à data estabelecida pela legislação tributária ao pagamento do tributo, mesmo respeitando o prazo de vencimento do crédito em 30 dias após a notificação do lançamento (art. 160-CTN).

Portanto, para a extinção do crédito tributário e a construção de sua certeza e liquidez é necessária a homologação do pagamento efetuado antecipadamente pelo contribuinte e não somente o pagamento antecipado em si.

Contagem do prazo prescricional para o direito de restituição – A simplificação por meio do obsoletismo

Conseguinte, em aplicação anterior a Lei Complementar 118/2005, a contagem do prazo decadencial para a homologação do pagamento e extinção do crédito tributário, tacitamente pela autoridade administrativa, iniciava-se após transcorridos cinco anos, contados do fato jurídico tributário.

Somando-se os cinco anos para a extinção do crédito pela homologação tácita com outros cinco anos, previstos no artigo 168, inciso I do CTN, para a extinção do direito de pleitear a restituição do indébito, resultava-se no prazo limite de dez anos para o fim da pretensão do autor a restituição do pagamento indevido.

Tal raciocínio perdurou até a entrada em vigor da Lei Complementar 118/2005, a qual em seu artigo 3º esclareceu que para efeito de interpretação do inciso I do artigo 168 do CTN, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o parágrafo 1º do artigo 150 da referida lei.

Essa disposição modificou o momento da extinção do crédito, para a contagem do prazo prescricional do direito de pleitear a restituição do pagamento indevido, trazendo ao pagamento antecipado o poder de extinguir esse crédito sem a necessidade da posterior apreciação da autoridade administrativa.

Assim, um fato gerador ocorrido anteriormente a lei complementar, em que o pagamento antecipado também tenha sido realizado previamente, no entanto, a ação de restituição tenha sido protocolada após a

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

entrada da lei em vigor, deve-se obedecer a contagem dos cincos anos a partir do pagamento antecipado.

Obviamente, tal contagem prejudicou quem essencialmente se beneficia da restituição: o contribuinte que realizou pagamento indevido de tributo.

A determinação da LC 118/2005 entrou em vigor 120 dias após sua publicação em 09 de fevereiro de 2005, produzindo imediatamente seus efeitos, em 19 de junho de 2005, conforme seu artigo 4°.

Desse modo, o sujeito passivo que declarou seu imposto de renda e recolheu de forma antecipada um valor acima do devido, no dia 30 de julho de 2000, logo depois, exerceu o direito de pleitear a restituição após 19 de junho de 2005, teria seu prazo prescricional iniciado na primeira data, finalizando em 30 de julho de 2005.

Mesmo sendo o pagamento antecipado realizado sob a égide da legislação anterior a LC 118/2005, seu prazo prescricional encurtou-se, refletindo, outrossim, na contagem decadencial de homologação do pagamento e extinção do crédito tributário, assim como na prescrição do direito de restituição.

Destaque-se que o fato jurídico tributário do Imposto de Renda ocorreu anteriormente à lei complementar, assim como o pagamento antecipado do tributo, o que deveria ser regido pela disposição legal anterior, ou seja, a contagem de cinco-mais-cinco.

A retroatividade da lei complementar ocorre devido ao próprio artigo 4º vincular a aplicação do artigo 3° (ambos da LC 118/2005) sobre os atos e fatos pretéritos por ser este expressamente interpretativo, conforme a inteligência do artigo 106, inciso I do CTN.

No entanto, o dispositivo do artigo 106, inciso I não vem ao caso, pois, conforme entendimento do STJ, a aplicação do artigo 3°, causa efeitos não somente interpretativos, mas também modificativos do direito adquirido e do ato jurídico perfeito, fato que justifica a inconstitucionalidade do art. 4° da lei complementar, ao que segue:

(…)

“Por ocasião do julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade do EREsp 644.736/PE, a Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça **assentou que o art. 3º da LC 118/05 não contém disposição meramente interpretativa, mas, ao contrário, inova no plano normativo, ofendendo os princípios da autonomia, da independência dos poderes, da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada, o que justificou a declaração de inconstitucionalidade do dispositivo de lei (art. 4º, segunda parte, da LC 118/05) que determina a aplicação retroativa daquela norma.**

Assim, para as ações intentadas anteriormente à citada inovação legislativa, privilegiou-se a interpretação dada pela 1ª Seção sobre a matéria, no sentido de que o prazo para a propositura da ação de repetição de tributos sujeitos a lançamento por homologação é de cinco anos a contar da homologação que, se tácita, ocorre depois de transcorridos cinco anos do fato gerador.

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

Na hipótese, ajuizada a ação em 7 de maio de 2007, não há falar em prescrição dos valores recolhidos a partir de 7 de maio de 1997. (…) (AgRg no REsp 1066655/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/2008, DJe 15/12/2008)

A interpretação da norma consiste em "definir o alcance ou o sentido de uma expressão, ou determinar o conteúdo do direito"[6]. No caso do artigo 3º da LC, busca-se interpretar aquilo que já existe e em consonância ao ordenamento já pré-estabelecido.

Porém, esse mesmo artigo inova no ordenamento ao interpretar o inciso I, artigo 168 do CTN e, irretroativamente, ao atingir fatos jurídicos tributários anteriores à LC, modificando o direito adquirido do sujeito passivo de ser respeitado o prazo da homologação tácita e o ato jurídico perfeito constituído na legislação anterior.

A disposição do artigo 3º (LC 118/2005) revogou tacitamente e parcialmente o parágrafo primeiro do artigo 150 (CTN): "sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento". Sob esses argumentos, entende-se pela impossibilidade de reconhecer seu caráter unicamente interpretativo.

Noutro ponto, em se tratando de fato pretérito, no que concerne a retroatividade da legislação tributária, quando o ato não for definitivamente julgado, não se aplica a lei aos fatos pretéritos que diz respeito à penalidade mais severa ao contribuinte, conforme inteligência do artigo 106, inciso II, alínea c do CTN. Afinal, diminuir o prazo da defesa do contribuinte, além de modificar seu direito adquirido, é penalizá-lo severamente com o indevido cerceamento de seu direito de restituição.

Os fatos jurídicos tributários que ocorreram anteriormente à vigência da LC 118/2005, ou seja, os recolhimentos indevidos, submetem-se ao ditame da contagem do prazo decadencial de cinco anos para a homologação e mais cinco para o exercício do direito de restituição, totalizando dez anos, pois assim estatuía a lei em vigor na época.

Dessa feita, é o entendimento do STJ da não retroatividade da LC 118/2005 sobre os rendimentos recolhidos anterior a ela, e não simplesmente no que concerne à pretensão do exercício do direito de restituição, além de estabelecer a devida aplicação da prescrição, conforme abaixo.

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. PAGAMENTO INDEVIDO. ARTIGO 4º, DA LC 118/2005. DETERMINAÇÃO DE APLICAÇÃO RETROATIVA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONTROLE DIFUSO. CORTE ESPECIAL. RESERVA DE PLENÁRIO.

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

O advento da LC 118/05 e suas consequências sobre a prescrição, do ponto de vista prático, implica

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

dever a mesma ser contada da seguinte forma: **relativamente aos pagamentos efetuados a partir da sua vigência (que ocorreu em 09.06.05), o prazo para a repetição do indébito é de cinco a contar da data do pagamento; e relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior, limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei nova.**

Isto porque a Corte Especial declarou a inconstitucionalidade da expressão "observado, quanto ao artigo 3º, o disposto no artigo 106, I, da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 — Código Tributário Nacional", constante do artigo 4º, segunda parte, da Lei Complementar 118/2005 (AI nos ERESP 644736/PE, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 06.06.2007).

Deveras, **a norma inserta no artigo 3º**, da lei complementar em tela, indubitavelmente, **cria direito novo, não configurando lei meramente interpretativa, cuja retroação é permitida**, consoante apregoa doutrina abalizada: "Denominam-se leis interpretativas as que têm por objeto determinar, em caso de dúvida, o sentido das leis existentes, sem introduzir disposições novas.

(…)

Consectariamente, **em se tratando de pagamentos indevidos efetuados antes da entrada em vigor da LC 118/05 (09.06.2005), o prazo prescricional para o contribuinte pleitear a restituição do indébito, nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, continua observando a cognominada tese dos cinco mais cinco, desde que, na data da vigência da novel lei complementar, sobejem, no máximo, cinco anos da contagem do lapso temporal (regra que se coaduna com o disposto no artigo 2.028, do Código Civil de 2002, segundo o qual: "Serão os da lei anterior os prazos, quando reduzidos por este Código, e se, na data de sua entrada em vigor, já houver transcorrido mais da metade do tempo estabelecido na lei revogada.")**.

Por outro lado, ocorrido o pagamento antecipado do tributo após a vigência da aludida norma jurídica, o dies a quo do prazo prescricional para a repetição/compensação é a data do recolhimento indevido.

In casu, as parcelas foram recolhidas antes do advento da Lei, por isso que a tese é a consagração dos cinco anos de decadência da homologação acrescido dos cinco anos de prescrição.

Embargos de declaração parcialmente acolhidos, mantendo-se incólume a conclusão do decisum de fls.407.

(EDcl nos EDcl no AgRg no REsp 783.180/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/11/2008, DJe 27/11/2008)

Propõe o venerado acórdão de considerar a data do pagamento indevido como o marco temporal para a contagem do prazo decadencial da homologação pela autoridade administrativa. No entanto, na dissertação do r. acórdão, o direito de restituição do pagamento indevido, realizado antes da vigência da LC 118/2005, respeita o prazo limite até 09 de junho de 2010.

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

Não há manifestação em seu teor quanto ao confronto da lei complementar contra os artigos do CTN demonstrados acima. O CTN considera a importância da homologação pela autoridade administrativa para a constituição definitiva do crédito, alocando o pagamento antecipado sob a condição de sua homologação, mesmo sendo esta tácita.

Obviamente, percebendo o grande prejuízo que acarretaria ao sujeito passivo, o STJ tentou amenizar o impacto da lei complementar. No entanto, o que conseguiu foi maquiar o favorecimento que ela traz ao fisco.

A interpretação inaugurada pelo artigo 3º da LC 118/2005 beneficia somente ao fisco, pois consegue adiantar o perecimento do direito e da pretensão do contribuinte.

Outro ponto a ser destacado é o caráter supérfluo da referida lei complementar. Notório saber que a homologação do pagamento antecipado já cumpre eficientemente a constituição do crédito tributário e o adiantamento do prazo decadencial e prescricional.

Não é necessária a edição de uma lei complementar para se garantir esse adiantamento. Simplesmente a homologação por parte da autoridade administrativa cumpriria esse papel.

No entanto, buscou-se certa agilidade que escondeu a lentidão da autoridade administrativa de se manifestar sobre o pagamento antecipado realizado pelo contribuinte.

Desta forma, pelo conflito que a lei complementar 118/2005 exerce perante o Código Tributário Nacional, seu obsoletismo, a ofensa ao direito adquirido e o ato jurídico perfeito é que se prescinde sua retirada do ordenamento jurídico e a utilização das prerrogativas de homologação do pagamento concedidas à autoridade administrativa. Caso contrário, penalizar-se-á o lado mais frágil da relação jurídica tributária, ou seja, o contribuinte.

Conclusão

A desvirtuação causada pela edição da Lei Complementar 118/2005 empurrou a harmonia vigente na legislação tributária à beira do abismo do aproveitamento.

Como foi demonstrado, considerar o pagamento antecipado do tributo como marco inicial da contagem do prazo prescricional do exercício do direito à restituição beneficia somente a máquina fiscal do ente tributante.

Seria razoável que a lei em comento fosse extraída do sistema tributário no intuito de regulamentar e trazer um pouco mais de harmonia jurídica a um emaranhado de leis que, nada mais fazem, do que confundir o hipossuficiente sujeito passivo.

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

Compete ao fisco utilizar de sua prerrogativa da homologação expressa do pagamento executado pelo contribuinte, para que o crédito possa ser constituído com certeza e liquidez.

Porém, não é o que acontece muitas vezes. A própria disposição da homologação tácita, no sistema tributário, assume um caráter sancionador, pois obriga ao fisco aceitar a declaração fornecida e o pagamento realizado. Assim, há um interesse de se verificar a constituição do crédito tributário daqueles impostos lançados por homologação.

O STJ já tomou a iniciativa de reconhecer o caráter modificativo do direito em detrimento à nomeação interpretativa do artigo 3º da LC 118/2005. Propôs como solução do problema da aplicação da norma, a identificação da data da realização do pagamento. Como mencionado acima, a aplicação do artigo 2.028 do CC na interpretação e aplicação da lei complementar.

Para os pagamentos indevidos efetuados antes da vigência da lei complementar, aplica-se a contagem dos dez anos, desde que “na data da vigência da novel lei complementar, sobejem, no máximo, cinco anos da contagem do lapso temporal” (jurisprudência acima).

Nota-se que tal entendimento simplesmente ameniza a desarmonia declarada pela LC 118/2005 em considerar a situação que favorece o contribuinte e não olhar somente para o Estado.

Mesmo assim, a tentativa de contornar qualquer injustiça ao contribuinte ou transparecer uma aplicação correta da justiça, não esconde o obsoletismo que a lei complementar traz em detrimento da prerrogativa da homologação do pagamento pelo contribuinte.

[2] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, pp. 428.

[3] AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005, pp. 364.

[4] Ibidem.

[5] PORCHAT, Décio. Suspensão do Crédito Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2004, pp. 92.

[6] SOILBEMAN, Léa Hasson; SOIBELMAN, Felix. Enciclopédia Jurídica Eletrônica. V. 3.0, 1996 – 2004.

Date Created
13/06/2009

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.