

12

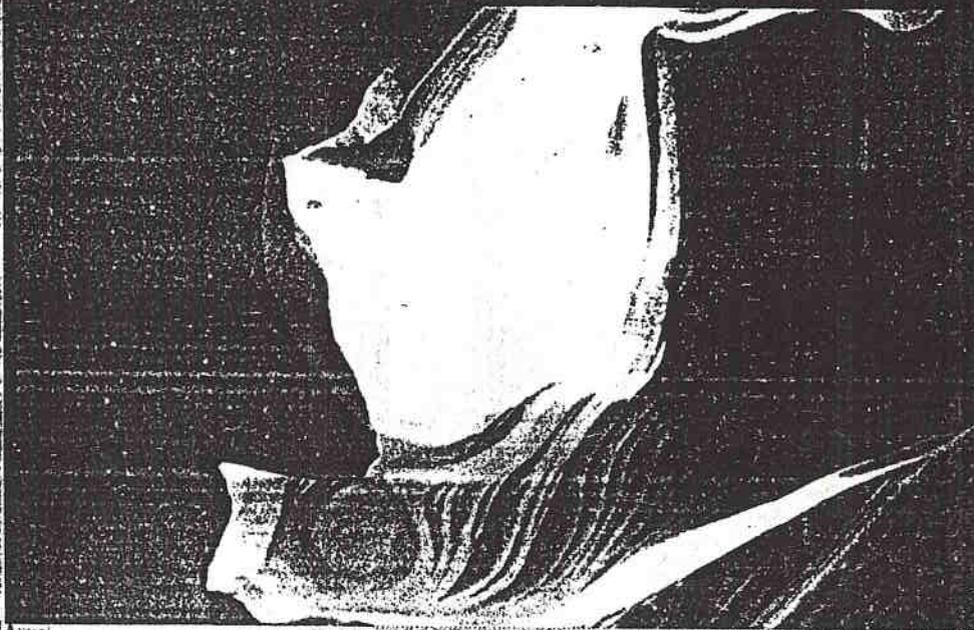
TEXTO E COMPLEMENTAR

DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

AURORA TOMAZINI DE CARVALHO
ORGANIZADORA

DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

MP EDITORA



Aurora Tomazini de Carvalho
ORGANIZADORA

- | | |
|----------------------------------|--------------------------------|
| Sacha Calmon Navarro Coelho | Enrico Marcos Diniz de Sant |
| Paulo Cesar Conrado | Robson Maia Lins |
| Fabiana Del Padre Tomé | Cristiano Carvalho |
| Daniela de Andrade Braghetta | Argos Campos Ribalro Simões |
| Cassio Vieira Peralta dos Santos | Eduardo Jobim |
| Aurora Tomazini de Carvalho | Mariene Kempfer Bassoli |
| Solon Sehn | Luiz Fernando Mussolini Júnior |
| Natalia De Nardi Dacomo | Maira Braga Oltta |
| Thiago Buschlinelli Sorrendo | |

APET

MP EDITORA

RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO NOS TRIBUTOS SUJEITOS AO "LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO" E O ART. 3º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005

Fabiana Del Padre Tomé

Doutora em direito tributário pela PUC-SP

Professora nos cursos de especialização em direito tributário promovidos pela PUC-SP e pelo IBET

Advogada

1. Delimitação do problema

Determina o CTN, em seu art. 168, I, que o direito de pleitear a restituição dos valores indevidamente pagos a título de tributo finda-se com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário.¹ Caso se trate de tributo sujeito ao denominado lançamento de ofício, em que, nos termos do art. 142 daquele diploma normativo, a autoridade administrativa emite a norma individual e concreta constitutiva do crédito tributário, o liame obrigacional extingue-se com o pagamento (art. 156, I, do CTN), contando-se o prazo prescricional² a partir desse instante. No que diz respeito aos tributos sujeitos ao chamado lançamento por homologação, porém, a disciplina legislativa é diversa, tendo em vista a prescrição veiculada pelo art. 150, §§ 1º e 4º, do CTN:

1. Salvo na hipótese de reforma, anulação ou rescisão de decisão condenatória (art. 165, III, do CTN), circunstância em que a contagem do prazo prescricional tem início na data "em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória" (art. 168, II, do CTN).
2. Na esteira da lição de Eurico Marcos Diniz de Santi (*Decadência e prescrição no direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000. p. 254), entendemos tratar-se de prazo prescricional do direito do contribuinte, e não de prazo decadencial, visto que opera a extinção do direito de cobrar o débito do Fisco pela via judicial.

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 ao lançamento. [...]

§ 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.

Não bastasse isso, ao dispor sobre as modalidades extintivas do crédito tributário, o art. 156, VII, do CTN, exige, além do pagamento antecipado, que ocorra sua homologação, nos termos do disposto no art. 150, §§ 1º e 4º, acima transcritos.

Diante de tais preceitos, nos quais se observa serem distintos os requisitos para a extinção do crédito tributário conforme se trate de tributo sujeito a lançamento de ofício ou a lançamento por homologação, o entendimento jurisprudencial foi pacificado no sentido de considerar que somente com a cumulação do "pagamento antecipado" e da sua "homologação" ter-se-ia o início do prazo a que se refere o art. 168, I, do CTN.

As discussões sobre o assunto tiveram início com o reconhecimento da inconstitucionalidade de parte do art. 10 do Decreto-lei nº 2.288/86, que havia instituído empréstimo compulsório sobre consumo de combustíveis. Já naquela oportunidade, o egrégio STJ considerou que a extinção do crédito tributário reza-se somente com a ulterior homologação do pagamento, conforme se depreende do julgado abaixo:

TRIBUTÁRIO - EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO - CONSUMO DE COMBUSTÍVEL - DECADÊNCIA - PRESCRIÇÃO - INOCORRÊNCIA.

O tributo arrecadado a título de empréstimo compulsório sobre o consumo de combustíveis é daqueles sujeitos a lançamento por homologação. Em não havendo tal homologação, faz-se impossível cogitar em extinção do crédito tributário.

À falta de homologação, a decadência do direito de repetir o indébito tributário somente ocorre, decorridos cinco anos, desde a ocorrência do fato

gerador, acrescidos de outros cinco anos, contados do termo final do prazo deferido ao Fisco, para apuração do tributo devido.³

Com o passar dos anos, o posicionamento daquela Corte foi se consolidando. Ao julgar o ERESP nº 435.835-SC, a 1ª Seção do STJ pacificou o entendimento de que o prazo para interposição de ações que versem sobre a repetição de tributos sujeitos a "lançamento por homologação" é de cinco anos, contados da efetiva homologação, quer ocorra ela de forma expressa, quer de forma tácita.

A despeito das manifestações jurisprudenciais, sempre fundadas no texto do direito positivo vigente, foi editada a LC nº 118, de 09.2.2005, dispondo em seu art. 3º:

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.

Ademais, em razão de seu pretense caráter interpretativo, o art. 4º da referida LC estabeleceu a sujeição do art. 3º ao comando do art. 106, I, do CTN, nos termos do qual as leis interpretativas retroagem, aplicando-se a fatos pretéritos.

Em face da problemática instalada, passaremos a examinar a possibilidade de atribuir ao art. 3º da LC nº 118/05 o mencionado caráter "interpretativo", procurando delimitar, também, os fatos, em relação aos quais referido preceito encontra aplicabilidade.

2. O direito na teoria dos sistemas

A visão sistêmica, trazida para o direito mediante aplicação da teoria geral dos sistemas, permite identificar com nitidez a estrutura fundamental do ordenamento, bem como compreender sua autoformação a partir de seus próprios elementos. Todo sistema, segundo Niklas Luhmann⁴, apresenta

3. Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 42.720-5/RS, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJU 17.4.1995.

4. *O direito da sociedade (Das recht der gesellschaft)*. Trad. provisória e inédita para o espanhol por Javier Torres Nafarrate. [s.l.: s.e., s.d.].

(i) função e (ii) estrutura. Quando falamos em função do sistema, referimos a toda ação ou atividade que este desenvolve, conducentes a atingir os objetivos previstos. Tratando-se do sistema jurídico, sua função, em termos gerais, consiste na estabilização das expectativas normativas. Essas expectativas normativas decorrem das determinações do direito posto, que pretendem interferir nas condutas humanas, estabelecendo como estas devem ser.

O sistema jurídico diferencia-se funcionalmente dos demais subsistemas sociais exatamente por estar incumbido de garantir a manutenção de expectativas normativas, ainda que estas venham a ser frustradas em virtude da adoção de comportamentos divergentes daqueles normativamente previstos. O cumprimento dessa função, porém, só é possível mediante determinações estruturais, chamadas "código" e "programa". A função do direito, de estabilizar as expectativas normativas, produz um esquematismo binário, denominado "código", segundo o qual as expectativas normativas cumprem-se ou frustram-se. É esse esquematismo binário que fundamenta a identificabilidade do sistema jurídico, permitindo selecionar, dentro das comunicações do sistema social, aquelas que integram o sistema parcial do direito.

Para que os códigos cumpram seu papel na produção de elementos internos ao sistema, impõe-se a existência de programas que determinem de quais maneira o código deve ser utilizado. No direito, esses programas estabelecem em que hipóteses a comunicação jurídica qualificará como lícito um fato social qualquer e em que situações o identificará como ilícito. Caracterizam-se por serem condicionais, regulando a alocação dos valores do código binário, segundo a relação implicacional "se [...] então".

Convém notar que o direito positivo configura sistema autopoietico, apresentando os seguintes caracteres: (i) autonomia - capacidade de subordinar toda a mudança, de modo que permaneça sua auto-organização; (ii) identidade - manutenção de sua identidade em relação ao ambiente, diferenciando-se deste ao determinar o que é e o que não é próprio ao sistema; (iii) não possui inputs e outputs - o ambiente não influi diretamente no sistema autopoietico, e não é o ambiente que determina suas alterações, pois quaisquer mudanças decorrem da própria estrutura sistêmica que processa as informações externas.

A teoria da autopoiese foi desenvolvida, inicialmente, por Humberto Maturana e Francisco Varela, biólogos que, numa visão sistêmica dos seres vivos, divisaram a simultaneidade de fechamento organizacional e abertura para informações: advindas do ambiente. Dada a operatividade dessa teoria,

passou a ser aplicada ao estudo dos sistemas sociais, sendo primorosamente desenvolvida por Niklas Luhmann⁵, tomando por sistema autopoietico aquele que produz sua própria organização, conservando a identidade do sistema e, ao mesmo tempo, fazendo-o sofrer transformações indispensáveis à sua sobrevivência. De forma simplificada, podemos dizer que autopoietico é o sistema que reproduz seus elementos valendo-se de seus próprios componentes, por meio de operações internas.

A autorreferencialidade também se apresenta como pressuposto da autoprodução do sistema, pois, para que este possa gerar-se, isto é, substituir seus componentes por outros, é necessário que haja elementos que tratem de elementos. No caso do sistema social, atos comunicativos cujo conteúdo seja a geração de outros atos comunicativos; em relação ao sistema jurídico, normas que preceitem a produção de outras normas jurídicas. Para tanto, o sistema tem que olhar para si próprio, precisa falar sobre si mesmo, nessa citada autorreferencialidade.

A clausura organizacional, caracterizadora da autopoiese do sistema, decorre exatamente do fato de que a informação advinda do ambiente é processada no interior do sistema, só ingressando nele porque este assim o determina, e na forma por ele estabelecida. A clausura não significa, portanto, que o sistema seja isolado do ambiente, mas que seja autônomo, que as mensagens enviadas pelo ambiente só ingressem no sistema quando processadas por ele, segundo seus critérios. Por isso, são abertos cognitivamente.

Em relação ao sistema atuam as mais diversas determinações do ambiente, mas elas só são inseridas quando este, de acordo com seus próprios critérios, atribui-lhes forma. Conquanto Gregorio Robles⁶ afirme categoricamente que "o texto jurídico é um texto aberto", está se referindo à abertura semântica (cognitiva), mediante a qual o sistema tem seus conteúdos modificados. A despeito disso, reconhece que essa regeneração dá-se por mecanismos autopoieticos, que autorizam e regulam as decisões ponentes de novos elementos no sistema normativo. Desse modo, o sistema jurídico mantém sua identidade em relação ao ambiente:

O próprio texto cria as ações que podem ser qualificadas como jurídicas, e o fato de regular a ação não significa que a ação jurídica exista antes do texto,

5. *Social systems*. Trad. de Joim Bernarez Jr. Stanford: Stanford University Press, 1995.

6. ROBLES, Gregorio. *O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito*. Trad. Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole, 2005. p. 29.

mas sim que é o texto que a constitui. Por estranho que possa parecer, o homicídio como ação jurídica só existe depois que o texto jurídico prescreve o que é que se deve entender por homicídio.⁷

Só aí essa ação ingressa no sistema do direito positivo.

Essa clausura operativa e abertura cognitiva, nos moldes expostos, só são possíveis pela existência de códigos e programas específicos para cada sistema parcial. Esses sistemas parciais, como é o caso do jurídico, qualificam-se em razão da diferença com o ambiente, diferença esta que é constituída e delimitada pelas operações internas ao próprio sistema, responsáveis pela auto-reprodução de seus elementos, segundo seus particulares código e programa.⁸

É a existência de código binário específico que caracteriza um sistema como auto-referencialmente fechado, com abertura cognitiva ao meio ambiente. Por meio de código sistêmico próprio, estruturado binariamente entre um valor negativo e outro positivo, as unidades elementares do sistema são reproduzidas internamente e distinguidas claramente das comunicações exteriores. Mas os códigos se tornam formas vazias caso não sejam combinados com programas. Nesse sentido, a autopoiese importa uma combinação entre codificação e programação, possibilitando, assim, a simultaneidade de fechamento e abertura.

O sistema jurídico pode assimilar, de acordo com seus critérios (código e programa), os fatores do ambiente, sem que seja diretamente influenciado por eles. As expectativas normativas não são determinadas imediatamente por interesses econômicos, política, ética, moral, etc.: dependem de processos seletivos de filtragem conceitual no interior do sistema jurídico, exigindo a digitalização interna de informações provenientes do ambiente. Desse modo, reproduzindo-se a partir de um código binário (lícito/ilícito) e de programas (normas jurídicas, tais como as veiculadas na Constituição, em leis, decretos, decisões judiciais, etc.), o direito aparece como sistema operacionalmente autônomo.

Como sistema autopoietico que é, o sistema jurídico comuta as respectivas influências apenas mediante seus programas e códigos, os quais atuam como mecanismo de seleção, filtragem e imunização das influências

7. *Idem, ibidem.*

8. Sobre a autopoiese do sistema do direito positivo, seu código e programa, consulte-se nossa *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2005. p. 37-62.

contraditórias do ambiente sobre o sistema jurídico. Essa imunização assegura que as expectativas normativas sejam tratadas segundo o código lícito/ilícito, de modo que os fatores externos só influam na reprodução do sistema jurídico se e quando submetidos a uma comutação discursiva, de acordo com aquela codificação e com os programas jurídicos. Os programas, na qualidade de suplemento da codificação, servem para dar direcionalidade à semântica condicionada por um código. Somente na presença de ambos é possível resolver problemas especificamente jurídicos, já que apenas nessa hipótese tem-se uma contingência inerente ao sistema do direito. Não existe nenhum problema de fundamentação do direito que não tenha que se solucionar no próprio direito. Por isso, o direito positivo existe unicamente produzido no próprio sistema.

3. Segurança jurídica no sistema autopoietico: relacionamento entre sistema jurídico e ambiente

Lourival Vilanova⁹ assevera que o direito se apresenta como uma "linguagem material, sempre aberta ao acrescentamento de enunciados fundados na experiência, que é infinita no sentido kantiano". Tal afirmação deve ser entendida como referente à abertura cognoscitiva do sistema jurídico, pois este, conquanto aberto em seu aspecto semântico, é sintaticamente fechado, como se depreende dos ensinamentos desse mesmo autor¹⁰: "Como o direito não é um sistema nomológico-dedutivo, em que seus enunciados derivem implicacionalmente de outros enunciados, um sistema fechado, mas um sistema empírico aberto aos fatos, os fatos nele ingressam através de normas". Nada ingressa no sistema do direito que não seja pelo modo por ele próprio definido: a forma normativa.

É pela conjugação entre código e programa que se obtém esse fenômeno autopoietico, garantindo, simultaneamente, segurança jurídica e o relacionamento entre o direito posto e o ambiente.

A segurança jurídica pode ser considerada em duas variantes: (i) garante que os assuntos sejam tratados exclusivamente de acordo com o código do direito, sem interferência de qualquer outro interesse não contemplado pelo ordenamento; e (ii) confere certa previsibilidade às decisões jurídicas,

9. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2005. p. 56.

10. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p. 55.

em razão do conteúdo determinado pelos programas do direito. Tendo em vista, porém, que as decisões são fortemente influenciadas pela subjetividade do julgador, optamos por considerar a segurança jurídica, em seu sentido estrito, como aquela referida na primeira variante: a exigência de que os fatos, para ingressarem no universo jurídico, submetam-se ao código "lícito/ilícito".

Apenas após a atuação do próprio sistema jurídico é que os fatos sociais passam a integrar o mundo do direito, surtindo os respectivos efeitos. Esse é o modo pelo qual sistema jurídico e ambiente se relacionam, como explica com propriedade Paulo de Barros Carvalho¹¹:

O que pode acontecer é o sistema S' tomar conhecimento de informações do sistema S" e processar esses dados segundo seu código de diferença, vale dizer, submetendo-se ao seu peculiar critério operacional. Em linguagem jurídica, é o direito recebendo fatos econômicos, por exemplo, em suas hipóteses normativas e, a partir delas, produzindo novas relações jurídicas por meio dos operadores deônticos (V, P e O).

Sem norma, um fato qualquer não adquire qualificação de fato jurídico. É o sistema normativo que decide quais fatos são jurídicos e quais não são apreendidos pela juridicidade, ou, como refere Lourival Vilanova¹², os fatos que trazem consequências jurídicas e os fatos que são juridicamente irrelevantes: "o constituírem-se ou desconstituírem-se fatos jurídicos depende de regras de formação do sistema".

4. Alguns comentários sobre a decadência e a prescrição no direito tributário

Decadência e prescrição, segundo Eurico Marcos Diniz de Santi¹³, "são mecanismos de estabilização do direito, que garantem a segurança de sua estrutura. Filtram do direito a instabilidade decorrente da inefabilidade do direito subjetivo, i.e., do direito subjetivo ainda não formalizado, ou reconhecido, por ente estatal". Trata-se de conceitos jurídico-positivos, que o

11. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 104.

12. *Causalidade e relação no direito*, p. 54.

13. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*, p. 141.

próprio ordenamento institui e regula, determinando seus caracteres, termos iniciais, prazos, etc. Esclarece Luciano Amaro¹⁴:

A certeza e a segurança do direito não se compadecem com a permanência, no tempo, da possibilidade de litígios instauráveis pelo suposto titular de um direito que tardiamente venha a reclamá-lo. [...] Por isso, esgotado certo prazo, assinalado em lei, prestigiam-se a certeza e a segurança, e sacrifica-se o eventual direito daquele que se manteve inativo no que respeita à atuação ou defesa desse direito.

No âmbito tributário, as relações jurídicas instalam-se entre o contribuinte e o Fisco, podendo ter por objeto o crédito de qualquer desses sujeitos. Costuma-se denominar "crédito tributário" o direito subjetivo do Fisco de receber prestação patrimonial, enquanto o dever jurídico do Fisco de devolver certa quantia em dinheiro ao contribuinte (direito subjetivo do contribuinte) é chamado de "débito do Fisco". Em ambos os casos, verifica-se existência de normas de decadência e de prescrição: (i) decadência do direito do Fisco constituir o crédito tributário (periclitamento do direito de lançar); (ii) prescrição do direito do Fisco exigir o crédito tributário constituído; (iii) decadência do direito do contribuinte pleitear na via administrativa a restituição do indébito tributário; e (iv) prescrição do direito do contribuinte requerer judicialmente a devolução dos valores indevidamente recolhidos a título de tributo.¹⁵

Decadência e prescrição são realidades constituídas pelo próprio sistema jurídico, a este competindo discipliná-las. É o que fez o legislador do CTN, conferindo ao assunto tratamento peculiar e distinto do observado na esfera do direito privado.

Posto isso, e considerando as várias perspectivas pelas quais o tema pode ser estudado, interessa-nos analisar o conteúdo significativo da norma de prescrição do débito do Fisco. Sua aplicação, nos casos concretos, depende do instante em que se verifica a extinção do crédito tributário (art. 168, I, do CTN), motivo pelo qual discorreremos, no próximo tópico, sobre essa particularidade dos vínculos obrigacionais tributários.

14. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 383.

15. Essas quatro modalidades normativas comportam desdobramentos, caso sejam empregadas novas variáveis, tais como pagamento antecipado, notificação de medida preparatória do lançamento, anulação do lançamento anterior, constituição do crédito pelo contribuinte, dentre outros. Sobre o assunto, consultar SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*, p. 161 e ss.

5. Processo de positivação do direito, constituição e extinção do crédito tributário

Dominamos positivação do direito o processo mediante o qual o aplicador, partindo de normas jurídicas de hierarquia superior, produz novas regras, objetivando maior individualização e concretude. Os preceitos de mais elevada hierarquia e, portanto, ponto de partida para o ciclo de positivação, encontram-se na Constituição da República: são as competências tributárias. Com base nesse fundamento de validade, o legislador produz normas gerais e abstratas, instituidoras dos tributos: são as regras-matrizes de incidência tributária, descrevendo conotativamente, em sua hipótese, fato de possível ocorrência, e estabelecendo, no conseqüente, a instalação de relação jurídica, cujos traços relaciona. Avançando cada vez mais em direção à disciplina dos comportamentos intersubjetivos, o aplicador do direito veicula norma individual e concreta, relatando o evento ocorrido e, por conseqüente, constituindo o fato jurídico tributário e a correspondente obrigação.

A aplicação da norma geral e abstrata, para fins de constituição do vínculo obrigacional tributário, pode ser realizada pelo contribuinte ou por autoridade administrativa. Na primeira hipótese, tem-se o impropriamente denominado lançamento por homologação, em que o particular emite a norma individual e concreta, constituindo, ele próprio, sua obrigação tributária. Por outro lado, quando a obrigação tributária é constituída por ato administrativo, está-se diante do lançamento tributário, referido pelo art. 142 do CTN.

O CTN estabelece em seu art. 142:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendo a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Essa atividade, nos termos do parágrafo único, é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Segundo Alberto Xavier¹⁶, poder-se-ia pensar que, existindo definição legal expressa, estaria, desde logo, resolvida a questão preliminar da fixação

16. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 23.

do conceito do instituto que nos ocupa. Não é, porém, desse modo, tendo em vista que o art. 142 do CTN apresenta diversas imprecisões, gerando dúvidas e controvérsias a respeito do assunto.

O referido dispositivo faz menção a um procedimento administrativo, enfatizando o caráter dinâmico, procedimental da atividade de aplicação das normas jurídicas tributárias. Entretanto, essa alusão ao prisma da dinamicidade do direito tributário leva à ambigüidade na definição de lançamento: trata-se do procedimento ou do ato jurídico-administrativo conclusivo daquele procedimento? Colabora para essa indeterminação, também, o indicativo de suas fases de desenvolvimento, consistentes em verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido e identificar o sujeito passivo, pois se trata de etapas procedimentais, necessárias à operação lógica de subsunção, que não se confundem com o ato, tomado como resultado do procedimento.

Ademais, peca o art. 142 ao relacionar, como um dos objetos do lançamento, a propositura da aplicação de penalidade cabível. Com tal estipulação, coloca no mesmo plano o ato de aplicação da regra-matriz de incidência tributária, as normas sancionatórias pela ausência de pagamento do tributo e pelo descumprimento de deveres instrumentais. Explica Estevão Horvath¹⁷ que, desse modo, têm-se englobados, sob um mesmo nome, dois atos distintos e inconfundíveis: o ato de lançamento propriamente dito e o ato de aplicação de sanção, normalmente denominado auto de infração, os quais, embora geralmente plasmados num mesmo documento, são realidades jurídicas diversas.

Em outros pontos, porém, aquele preceito do CTN dispõe de forma harmônica com o restante do ordenamento: (i) estabelece ser o lançamento de competência privativa da autoridade administrativa, evidenciando sua natureza de ato administrativo; e (ii) alude ao caráter constitutivo do crédito tributário. Para sintetizar, utilizamo-nos da definição empregada por Paulo de Barros Carvalho¹⁸ que, a nosso ver, reflete com clareza e completude as características do lançamento: trata-se de "ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como conseqüente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ati-

17. *Lançamento tributário e "autolançamento"*. São Paulo: Dialética, 1997. p. 60.

18. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 386.

vo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido". Tal enunciado definitivo permite visualizar no lançamento o caráter de ato administrativo, com o norma individual e concreta, além dos critérios determinantes de seu conteúdo significativo.

Sua situação diversa é aquela em que a norma individual e concreta, constituidora do fato jurídico tributário e do correspondente liame obrigacional, é expedida pelo particular. Nesse caso, o ato de formalização não se enquadra na definição do conceito de lançamento tributário por falta-lhe, na composição, a participação de agente público competente. A despeito disso, é comumente denominado lançamento por homologação, como explica Alberto Xavier¹⁹:

Entre nós generalizou-se uma classificação, pretensamente baseada no CTN, que atende ao grau de colaboração do contribuinte no procedimento administrativo do lançamento. Nuns casos, o Fisco toma ele próprio a iniciativa da prática do lançamento, quer por razões atinentes à natureza do tributo, quer por cumprimento, pelo contribuinte, dos seus deveres de cooperação: é o lançamento direto ou *ex officio* previsto no art. 149. Noutros casos – situados no pólo oposto – é o contribuinte que toma a iniciativa do procedimento, apresentando a sua declaração tributária e colaborando ativamente, coo no parte, no seu desenvolver: é o lançamento misto ou por declaração, previsto no art. 147. Enfim, em certas hipóteses, o Fisco só atua eventualmente, a título de controle *a posteriori*, cabendo ao contribuinte a principal tarefa de calcular o tributo devido, realizar o seu pagamento, sujeito, como se disse, a eventual homologação das autoridades: é o lançamento por homologação previsto no art. 150.

O critério classificatório que leva à identificação dessas três modalidades de "lançamento" reside no grau de participação do contribuinte no procedimento que culminará no ato constitutivo do crédito tributário. Entendido lançamento como ato, porém, chegamos à conclusão de que lançamento é um só: o chamado lançamento de ofício, pois se trata de ato exarado por autoridade administrativa, nos exatos termos do art. 142 do CTN. No chamado lançamento por declaração, a constituição do crédito também decorre de norma individual e concreta produzida pela Administração, não

19. *Op. cit.*, p. 70.

diferindo do lançamento de ofício. A participação do administrado restringe-se ao cumprimento de deveres instrumentais, existentes, também, nos denominados lançamento de ofício, em que o contribuinte tem de cumprir deveres dessa espécie, tais como escriturar livros, emitir notas fiscais, etc. Os deveres instrumentais são imprescindíveis à operacionalidade da tributação, pois é com base neles que o Fisco constitui o crédito tributário, introduzido no ordenamento pelo ato de lançamento. O denominado lançamento por homologação, por sua vez, nada tem de lançamento. Não é exarado por autoridade administrativa, mas pelo próprio particular: é o contribuinte quem, cumprindo deveres instrumentais, constitui o crédito tributário.

Nessa segunda modalidade constitutiva, o contribuinte efetua o pagamento antes de qualquer manifestação do Fisco (pagamento antecipado), motivo pelo qual o CTN impõe, como condição ao desaparecimento do crédito tributário, a homologação pela Fazenda Pública (art. 150, § 4º). O sujeito passivo pratica uma série de atos, culminando com a antecipação do pagamento do tributo, enquanto a Fazenda Pública se limita a exercer o controle, homologando expressa ou tacitamente os expedientes realizados pelo contribuinte. Com tal expediente, a autoridade administrativa certifica a quitação, funcionando como espécie de "certidão de óbito" que faz desaparecer a obrigação tributária.

Percebe-se que, apesar de o crédito tributário poder ser constituído pelo contribuinte, sem qualquer participação da autoridade administrativa, o legislador houve por bem exigir, para sua extinção, a interferência do Fisco. A disciplina jurídica conferida ao "pagamento antecipado" é, portanto, distinta daquela relativa ao pagamento puro e simples. Ao discorrer sobre esse ponto, acentua Paulo de Barros Carvalho²⁰ que, não obstante o pagamento antecipado seja uma forma de pagamento, o direito positivo brasileiro erigiu certa peculiaridade no que diz respeito ao primeiro:

Ainda que o factum do pagamento tenha efeitos extintivos, requer a legislação aplicável que ele se conjugue ao ato homologatório a ser realizado (comissivo ou omissivamente) pela Administração Pública. Só assim dar-se-á por dissolvido o vínculo, diferentemente do que sucede nos casos de pagamento de dívida tributária apurada pró lançamento, em que a conduta prestacional do devedor tem o condão de pôr fim, desde logo, à obrigação tributária.

20. *Direito tributário*, p. 214.

Nota-se, pois, que dependendo da modalidade de constituição do crédito tributário, o momento da sua extinção também é variável. Sendo caso de tribu o sujeito ao lançamento de ofício, basta o pagamento (art. 156, I, do CTN). Tratando-se, porém, do chamado "lançamento por homologação", o fato extintivo do crédito tributário opera-se mediante o preenchimento de dois requisitos: (i) pagamento antecipado; e (ii) homologação do pagamento (art. 156, VII, do CTN).

6. Prazo prescricional para restituição do indébito tributário

Vimos que são duas as formas pelas quais o crédito pode ser constituído: (i) por ato administrativo de lançamento; ou (ii) por ato do próprio sujeito passivo, em cumprimento a dever instrumental. A extinção do laço obrigacional, por sua vez, também ocorre em instantes distintos: (i) havendo lançamento, no átimo do pagamento; ou (ii) sendo o crédito constituído pelo contribuinte, no momento da homologação pela autoridade administrativa.

Tais particularidades interferem na contagem do prazo prescricional para restituição de valores indevidamente recolhidos a título de tributo, visto que seu termo inicial, segundo o art. 168, I, do CTN, corresponde exatamente à data da extinção do crédito tributário. Por via de consequência, sendo caso de lançamento de ofício, ocorre a prescrição após cinco anos, contados a partir do dia do pagamento indevido. De outro lado, sendo hipótese de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo para restituir tem início com o ato homologatório do Fisco. Logo, se a homologação é tácita, a prescrição do direito do contribuinte ocorre somente quando transcorridos cinco anos após os outros cinco anos de que a Administração dispunha para exercer o controle dos atos do contribuinte. Daí falar-se na tese dos dez anos do direito de o contribuinte pleitear a restituição do débito do Fisco, também conhecida como "tese dos cinco mais cinco".

7. Natureza modificativa do art. 3º da LC nº 118/05

Todo enunciado lingüístico apresenta forma e função. Já foi anotado em trabalho anterior²¹ que orientar a atenção para as formas da linguagem signi-

21. *Op. cit.*, p. 26.

fica ingressar no âmbito gramatical do idioma, mais especificamente em sua sintaxe, entendida como parte da gramática que examina as possíveis opções no que concerne à combinação das palavras na frase. As funções dos enunciados, entretanto, não se encontram presas à forma pela qual estes se exteriorizam. Como acentua Irving M. Copi²², as estruturas gramaticais oferecem apenas precários indícios a respeito da função, sendo lícito ao emissor utilizar determinada forma para expressar diferentes funções, conforme o contexto. O art. 3º do CTN, por exemplo, define o conceito de tributo: "Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada". Não obstante a forma declarativa desse enunciado, sua função é prescritiva, encerrando a ordem de que, ao ser instituído tributo, este deve apresentar determinados caracteres.

Para identificar a função lingüística, necessário se faz que o intérprete abandone a significação de base inerente a toda palavra, buscando a compreensão do discurso dentro da amplitude contextual em que se encontra, examinando-o segundo os propósitos do emissor da mensagem (plano pragmático).

É preciso deixar bem claro que nenhuma manifestação de linguagem exerce uma única função. Há, sempre, uma função dominante e diversas outras que a ela se agregam no enredo comunicacional, tornando difícil a missão de classificá-las. Para superar esse obstáculo, sugere Alf Ross²³ que tomemos o efeito imediato como critério classificatório. Desse modo, partindo do critério do efeito imediato ou função dominante, podemos classificar as linguagens a partir do animus que move o emissor da mensagem, identificando as seguintes funções: (i) descritiva; (ii) expressiva de situações subjetivas; (iii) prescritiva de condutas; (iv) interrogativa; (v) operativa; (vi) fáctica; (vii) persuasiva; (viii) afásica; (ix) fabuladora; e (x) metalingüística. Interessa-nos, por ora, analisar os caracteres predominantes das funções lingüísticas descritiva e prescritiva de condutas.

A linguagem descritiva, também chamada de informativa, declarativa, indicativa, denotativa ou referencial, exerce a função de transmitir conhecimentos ordinários, técnicos ou científicos, mediante afirmações ou negações. Seus enunciados submetem-se aos valores de verdade e falsidade, uma vez que a eles se aplica a lógica clássica, apofântica ou alética.

22. *Introdução à lógica*. Trad. de Álvaro Cabral. São Paulo: Mestre Jou, 1974. p. 55.

23. *Lógica de las normas*. Madrid: Tecnos, 1971. p. 28.

Já a linguagem prescritiva presta-se à expedição de ordens, comandos dirigidos ao comportamento humano, intersubjetivo ou intra-subjetivo. A essa espécie de enunciados não se empregam os valores verdadeiro e falso, mas válido e não-válido, inerentes à lógica deontica. É a função lingüística predominante nas proposições jurídico-positivas, que se direcionam às condutas intersubjetivas para alterá-las. Norberto Bobbio²⁴, esclarecendo a distinção entre forma gramatical, entendida como o modo pelo qual a proposição é expressa, e sua função, consistente no fim a que se propõe alcançar aquele que a pronuncia, conclui ser a função prescritiva própria da linguagem normativa, que consiste em "dar comandos, conselhos, recomendações, advertências, influenciar o comportamento alheio e modificá-lo". Lourival Vilanova²⁵, enfatizando essa finalidade, leciona: "Altera-se o mundo físico mediante o trabalho e a tecnologia, que o potencia em resultados. E altera-se o mundo social mediante a linguagem das normas, uma classe da qual é a linguagem das normas do direito".

Firmadas essas premissas, é possível concluir, desde logo, que nenhuma norma jurídica pode ser considerada meramente interpretativa. Todo preceito legal introduz modificações no sistema do direito positivo, ainda que exteriorizado na forma descritiva. Uma norma não diz como as coisas "são", mas como "devem ser". Dito de outro modo, ou a norma é prescritiva ou não é norma. Mesmo quando o conteúdo significativo da nova regra seja ou pareça idêntico ao de prescrição já existente, tem-se modificação no sistema do direito positivo: trata-se de novo enunciado, decorrente de ato de fala (enunciação), diverso daquele antes existente.

Posto isso, e considerando a expressão "sistema do direito positivo" como referente ao conjunto das normas jurídicas estaticamente consideradas, pode-se afirmar que a cada alteração legislativa tem-se um novo sistema do direito posto.²⁶ É o que acontece na situação ora examinada: no momento T_1 , anterior à edição da LC nº 118/05, existia um determinado sistema jurídico brasileiro; no instante subsequente T_2 , após o advento da referida Lei, o sistema passou a ser outro, diferente do anterior, tendo em vista as novas regras criadas.

Não restam dúvidas, portanto, de que o art. 3º da LC nº 118/05 apresenta caráter modificativo. Conquanto o art. 4º desse diploma legal

24. *Teoria da norma jurídica*. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Eueno Sudatti. São Paulo/Bauru: Edipro, 2001. p. 77-8.

25. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, p. 3-4.

26. Nesse sentido, leciona MOUSSALLEM, Tarek Moysés. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005. p. 129 e ss.

pretenda atribuir-lhe efeito interpretativo, tal determinação não se coordena com o direito positivo brasileiro, o qual têm seu conteúdo alterado a cada nova prescrição introduzida. Desse modo, ao redigir o art. 3º, que dispõe que "para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei 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", o legislador introduziu no ordenamento nova regra, alterando os requisitos necessários à extinção do vínculo obrigacional tributário e, por consequência, impondo novo termo inicial para contagem do prazo prescricional do direito do contribuinte.

Vale lembrar que o direito, como sistema autopoiético, produz sua própria organização e mantém, assim, sua identidade: o sistema jurídico diferencia-se do ambiente em que se encontra inserto, determinando, ele próprio, aquilo que o integra e o que não faz parte dele. De tal propriedade não escapam os fatos extintivos dos liames jurídicos, e, muito menos, os institutos que se voltam à estabilização das relações entre os sujeitos de direito, como é o caso da decadência e da prescrição. Assim, tendo em vista que nada ingressa no sistema do direito que não seja pela forma normativa, somente a partir da edição da LC nº 118/05 é que o requisito extintivo da obrigação tributária constituída mediante norma individual e concreta do contribuinte (lançamento por homologação) passa a ser o fato do "pagamento antecipado".

8. Segurança jurídica, irretroatividade da lei tributária e o art. 3º da LC nº 118/05

As normas jurídicas são editadas para projetar efeitos para o futuro. Nesse sentido, tem-se expresso na Constituição da República o prestigiado princípio da irretroatividade das leis, segundo o qual "a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada" (art. 5º, XXXVI). Não bastasse esse dispositivo, o constituinte inscreveu, entre as "limitações ao poder de tributar", o art. 150, III, *a*, consagrando ali o princípio da irretroatividade das leis tributárias.

O art. 106 do CTN, porém, pretendendo excepcionar tal regra, relaciona situações em que a legislação tributária encontra aplicação para fatos passados:

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

I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

O inciso II decorre de interpretação sistemática do Texto Constitucional, estendendo às infrações tributárias o disposto no art. 5º, XL, da CF: "a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu". O art. 106, II, consagra a possibilidade de retroação das normas de direito tributário-penal quando a inovação legislativa beneficiar o contribuinte infrator. Seu conteúdo é perfeitamente compatível com as demais regras do sistema.

O inciso I, no entanto, parece-nos não ter aplicabilidade alguma, visto que toda norma jurídica acaba inovando, de alguma forma, o ordenamento. Ainda que o legislador denomine algumas regras de "interpretativas", estas produzem alterações no sistema, motivo pelo qual não se sujeitam ao primado da irretroatividade. Esse é o posicionamento adotado por Carlos Maximiliano²⁷, para quem a chamada interpretação autêntica, emanada do próprio poder que produziu o ato interpretado, pretendendo aclarar seu sentido e alcance, só se aplica aos casos futuros. Rejeita esse contrinador a atribuição de caráter retroativo às leis interpretativas, as quais, a seu ver, não vigoram desde a data do ato interpretado, devendo respeitar os direitos adquiridos em consequência do entendimento conferido, até então, pelo órgão aplicador (Judiciário ou Executivo). Semelhante é o posicionamento do Min. Carlos Mário da Silva Velloso²⁸, manifestando:

Nos sistemas constitucionais como o nosso, em que a regra (a irretroatividade situa-se em nível constitucional e não apenas de lei ordinária), impossível

27. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1973. p. 87.

28. VELLOSO, Mário da Silva. Irretroatividade da lei tributária – Irretroatividade e anterioridade – Imposto de renda e empréstimo compulsório. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 45. p. 85.

falar-se em lei interpretativa. Admiti-la seria permitir ao legislador ordinário, a pretexto de estabelecer regra de interpretação da lei, a pretexto de fornecer a interpretação autêntica da lei, fazê-la retroagir.

Como anotado, a função do direito positivo é estabilizar as expectativas normativas. Sua linguagem é, portanto, prescritiva. Ainda que apresente a forma descritiva, seu conteúdo é sempre prescritivo: orienta as condutas intersubjetivas. Logo, não há que falar em norma interpretativa. Em consequência, não pode o legislador fixar o início da vigência da lei (ainda que por ele considerada interpretativa) em data anterior à de sua publicação, pois com isso estar-se-ia violando o princípio da irretroatividade, bem como destruindo a segurança jurídica. Tal atitude é ainda mais absurda quando nos lembramos que o direito se realiza no contexto de um grandioso processo comunicacional, impondo a necessidade premente de conhecimento das normas jurídicas pelas pessoas a que se dirigem, sendo o momento dessa ciência o marco preciso do instante em que a norma ingressa no ordenamento do direito posto.

Procurando resguardar a segurança e a estabilidade das relações jurídicas, o STJ pronunciou-se sobre o assunto, reconhecendo o caráter modificativo do art. 3º da LC nº 118/05, bem como a impossibilidade de sua aplicação a fatos pretéritos:

TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. NOVA ORIENTAÇÃO FIRMADA PELA 1ª SEÇÃO DO STJ NA APRECIÇÃO DO ERESP Nº 435.835/SC. LC Nº 118/2005: NATUREZA MODIFICATIVA (E NÃO SIMPLEMENTE INTERPRETATIVA) DO SEU ARTIGO 3º. INCONSTITUCIONALIDADE DO SEU ART. 4º, NA PARTE QUE DETERMINA A APLICAÇÃO RETROATIVA. ENTENDIMENTO CONSIGNADO NO VOTO DO ERESP Nº 327.043/DF. COMPENSAÇÃO. TRIBUTOS DE DIFERENTES ESPÉCIES. SUCESSIVOS REGIMES DE COMPENSAÇÃO APLICAÇÃO RETROATIVA OU EXAME DA CAUSA À LUZ DO DIREITO SUPERVENIENTE. INVIABILIDADE. JUROS.

1. A 1ª Seção do STJ, no julgamento do ERESP nº 435.835/SC, Rel. p/ o acórdão Min. José Delgado, sessão de 24.3.2004, consagrou o entendimento segundo o qual o prazo prescricional para pleitear a restituição de tributos sujeitos a lançamento por homologação é de cinco anos, contados da data da homologação do lançamento, que, se for tácita, ocorre após cinco anos da realização do fato gerador – sendo irrelevante, para fins de cômputo do prazo prescricional, a causa do indêbito. [...]

2. O art. 3º da LC nº 118/2005, a pretexto de interpretar os arts. 150, § 1º, 168, I, do CTN, conferiu-lhes, na verdade, um sentido e um alcance diferente da-

quele dado pelo Judiciário. Ainda que defensável a "interpretação" dada, não há como negar que a Lei inovou no plano normativo, pois retirou das disposições interpretadas um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ, intérprete e guardião da legislação federal. Portanto, o art. 3º da LC nº 118/2005 só pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência.

3. O art. 4º, segunda parte, da LC nº 118/2005, que determina a aplicação retroativa do seu art. 3º, para alcançar inclusive fatos passados, ofende o princípio constitucional da autonomia e independência dos poderes (CF, art. 2º) e o da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (CF, art. 5º, XXXVI). [...]

13. Recurso especial adesivo não conhecido.

14. Recursos especiais a que se nega provimento.²⁹

Até mesmo Eurico Marcos Diniz de Santi, cujo posicionamento é no sentido de que a extinção do crédito tributário dá-se com o pagamento, não ficando condicionado à homologação, reconhece que a jurisprudência do STJ legitimou as expectativas normativas dos contribuintes quanto à contagem do prazo prescricional para repetir o indébito tributário. Por esse motivo, conclui o autor, "a LC nº 118/05 não pode voltar ao passado. Seus dispositivos com novos prazos só se aplicam para novos 'fatos geradores' do direito à repetição do indébito do contribuinte que surgirem a partir da sua vigência (dia 09.6.2005)".³⁰

A norma jurídica veiculada pelo art. 3º da LC nº 118/05, conquanto se autodenomine "interpretativa", introduz alterações no sistema do direito posto. Logo, seus efeitos não de ser projetados para o futuro, sendo inaceitável sua aplicação a fatos passados. Esses "fatos futuros" a que se faz referência, sujeitos ao comando do dispositivo em exame, não consistem nas "ações ajuizadas após 9 de junho de 2005", ou seja, não abrangem os pedidos de restituição realizados após a entrada em vigor da norma que altera o prazo prescricional para a restituição do indébito tributário. Tendo em vista que o art. 3º disciplina o instante em que se considera extinto o crédito tributário (termo inicial do prazo prescricional do direito do contribuinte), apenas os pagamentos incêditos realizados sob sua égide estão a ele sujeitos.

29. 1ª Turma, REsp 672.962-CE, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 14.6.2005.

30. *Decadência e prescrição do direito do contribuinte e a LC nº 118*: entre regras e princípios, p.177.

PRESCRIÇÃO DO DIREITO DO SUJEITO PASSIVO À RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO E A NORMA "INTERPRETATIVA" DO ART. 3º DA LC 118/2005: FUNÇÃO OPERACIONAL, ESTRUTURA E VALIDADE¹

Thiago Buschinelli Sorrentino

Mestrando em direito tributário na PUC-SP

1. Introdução

Este ensaio deverá investigar a estrutura e o alcance do disposto no art. 3º da LC 118, de 09.2.2005², respondendo às seguintes indagações:

- Qual é o *tipo de operação* realizado pela norma prevista no art. 3º da LC 118/2005 no *sistema jurídico*? Como os influxos provenientes da comunicação *jurisdicional* e *doutrinária* afetam a determinação do alcance do dispositivo?
- A norma que se auto-refira como "interpretativa" viola a divisão de competência constitucional conhecida como "separação de Poderes"?
- Para um "fato jurídico do indébito" que tenha ocorrido antes da existência do enunciado "interpretativo", mas que será colhido por ato de aplicação de direito durante a vigência da nova norma, há proibição para que o órgão jurisdicional aplique tão-somente os antigos enunciados?
- Para a mesma situação, há direito subjetivo do sujeito passivo à aplicação de orientação mais benéfica, fundada na antiga redação dos enunciados?

- O autor agradece ao amigo Aldo de Paula Jr. pelos gentis e valiosos comentários realizados por ocasião da produção do texto que serviu de base a este artigo. O autor agradece também à Mesa Examinadora do XIX Congresso de Direito Tributário, pelas instigantes indagações e exames realizados sobre a argumentação do texto que precedeu ao artigo. Agradecimentos são ainda devidos a Rodrigo Forcennete pelas considerações sobre a prevalência da tese dos "cinco mais cinco" sobre a tese "dos cinco anos". Por fim, o autor também agradece ao gentil convite feito pela Dra. Aurora Carvalho para participação em obra coletiva.
- DOU* de 09.2.2005, ed. extra.