



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO PARANÁ



Cheryl Berno

**Declaração de Inconstitucionalidade
da Lei Tributária e o Prazo
para a Repetição do Indébito**

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

DEPARTAMENTO DE DIREITO
Programa de Pós-Graduação em Direito

Curitiba, agosto de 2003

Centro de ciências jurídicas e sociais



Cheryl Berno

**Declaração de Inconstitucionalidade
da Lei Tributária e o Prazo
para a Repetição do Indébito**

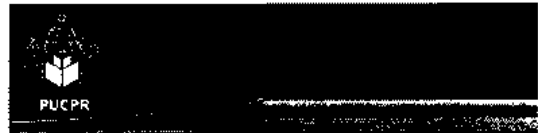
Dissertação de Mestrado

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da PUCPR como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito Econômico e Social.

Orientador: Prof. Dr. Roberto Catalano Botelho Ferraz

Curitiba
Agosto de 2003

*Vis
no
Berna
2003*



Cheryl Berno

Declaração de Inconstitucionalidade da Lei Tributária e o Prazo para a Repetição do Indébito

Dissertação apresentada como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre pelo Programa de Pós-Graduação em Direito.

Aprovada pela Comissão Examinadora abaixo assinada.

Prof. Dr. Roberto Catalano Botelho Ferraz

Orientador

Departamento de Direito - PUCPR

Curitiba, 25 de agosto de 2003

Todos os direitos reservados. É proibida a reprodução total ou parcial do trabalho sem autorização da universidade, da autora e do orientador.

Cheryl Berno

Graduou-se em Direito pela PUCPR, em 1996. Pós-graduada em Direito Comunitário e do Mercosul pelas Faculdades Positivo e pelo IBEJ – Instituto Brasileiro de Estudos Jurídicos e em Direito Tributário e Processual Tributário pela PUCPR. Advogada especializada em Direito Tributário.

Ficha Catalográfica

Berno, Cheryl

Inconstitucionalidade da lei tributária e o prazo para a repetição de indébito / Cheryl Berno; orientador: Roberto Catalano Botelho Ferraz. – Curitiba: PUC, Departamento de Direito, 2003.

1. Dissertação (mestrado) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Departamento de Direito.

Inclui referências bibliográficas.

1. Direito – Teses. 2. Declaração de inconstitucionalidade. 3. Repetição de Indébito. 4. Prazo para a Repetição de Indébito. 5. Compensação.

Às mulheres que me acalentaram
e serviram de exemplo e apoio:
à minha avó, Maria, e à minha mãe, Marina,
que me ensinaram a lição mais preciosa,
a do amor.

Agradecimentos

Ao meu pai e irmãos, pelo incentivo;

Ao Luciano, pela atenção e carinho;

Aos Mestres Roberto Catalano Botelho Ferraz e
Carlos Frederico Marés de Souza Filho,
pela compreensão e confiança,
sem as quais este trabalho não teria sido possível;

À PUCPR e à Deloitte Touche Tohmatsu,
que viabilizaram esta realização;

À Emerenciano, Baggio e Associados Advogados, pela
oportunidade da prática.

Aos funcionários, em especial à Eva de Fátima,
e professores da PUC-PR;

A todos os familiares, amigos,
colegas do Mestrado e de trabalho,
que de uma forma ou de outra, contribuíram
para que eu pudesse vencer mais esta etapa.

Resumo

Berno, Cheryl; Ferraz, Roberto Catalano Botelho. **Declaração de Inconstitucionalidade da Lei Tributária e o Prazo para a Repetição do Indébito**. Curitiba, 2003. 113p. Dissertação de Mestrado – Departamento de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Paraná.

Declaração de Inconstitucionalidade da Lei Tributária e o Prazo para a Repetição do Indébito analisa o termo inicial da contagem do prazo para os contribuintes pleitearem a restituição de tributo, pago sob a égide de norma declarada inválida após o recolhimento. A declaração de inconstitucionalidade de várias exações tributárias pelo Supremo Tribunal Federal resultou no aumento das demandas dos contribuintes ao Poder Judiciário, a fim de reaverem os valores pagos indevidamente, o que por sua vez, levou à reflexão sobre muitas questões tributárias a serem enfrentadas sob novos paradigmas. Os objetivos deste estudo concentram-se em tais questões.

Palavras-chave

Direito; declaração de inconstitucionalidade; lei tributária; repetição de indébito; prescrição; decadência; prazo; compensação.

Abstract

Berno, Cheryl; Ferraz, Roberto Catalano Botelho (Advisor). **Declaration of the Unconstitutionality of the Tributary Law and the Period to the Solutio Indebiti.** Curitiba, 2003. 113p. Dissertation – Departamento de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Paraná.

Declaration of the Unconstitutionality of the Tributary Law and the Period to the Solutio Indebiti analysis the initial term of counting of the period that contributors have to plead the restitution of the tribute, paid under an the declared invalid rule after its collection. The declaration of unconstitutionality of some brazilian tributes made by the Supreme Federal Court resulted increasing demand from contributors to the Judiciary in order to recover amounts unduly paid, as well as the analysis of many tributary issues, to be faced under new paradigms. The objectives of this study are concentrated in such questions.

Keywords

Law; declaration of unconstitutionality; tributary law; solutio indebiti; prescription; laches; clearing.

Sumário

Introdução	01
Capítulo I – Breve Histórico e Princípios Constitucionais	03
1.1. Breve histórico da mudança de entendimento doutrinário e jurisprudencial acerca do prazo para a repetição do indébito	03
1.2. Princípio da legalidade	05
1.3. Princípio da moralidade	09
1.4. Princípio da boa-fé	10
1.5. Princípio do direito à propriedade	12
1.6. Princípio da vedação do enriquecimento ilícito	13
Capítulo II – Questão de Validade	15
2.1. Norma inválida – norma constitucional	15
2.2. Validade, eficácia e vigência	15
2.2.1. Validade	18
2.2.2. Eficácia	22
2.2.3. Vigência	23
2.2.4. Relação entre validade, eficácia e vigência	24
Capítulo III – Constitucionalidade e Inconstitucionalidade	27
3.1. Noção de inconstitucionalidade	27
3.2. Pronúncia de inconstitucionalidade	28
3.2.1. Norma como presunção de constitucionalidade	31
3.2.2. Norma declaradamente constitucional	32
3.3. Norma declaradamente constitucional com efeitos <i>inter partes</i> ou norma sem presunção de constitucionalidade	33
3.3.1. Norma declaradamente inconstitucional com efeitos <i>erga omnes</i>	34
3.4. Os efeitos de declaração de inconstitucionalidade da norma	35
Capítulo IV – Restituição do Tributo Declarado Inconstitucional	41
4.1. Repetição de indébito	41
4.2. Inaplicabilidade do Código Tributário Nacional na restituição de tributo declarado inconstitucional	44
4.3. A celeuma sobre decadência e prescrição	49
4.4. A natureza do prazo para a restituição do indébito: decadencial ou prescricional	51
4.5. Prazo para a restituição de tributo declarado inconstitucional	54
Capítulo V – Termo Inicial do Prazo para a Restituição de Tributo Declarado Inconstitucional	59
5.1. Termo inicial do prazo para a restituição de tributo declarado inconstitucional face a julgamento em sede de controle concentrado	59
5.1.1. Natureza jurídica da decisão de constitucionalidade no controle concentrado	60
5.1.1.1. Disciplina anterior à Lei nº 9.868/99	62
5.1.1.2. Disciplina após a Lei nº 9.868/99	63
5.2. Termo inicial do prazo para a repetição do indébito de tributo declarado inconstitucional	64

5.2.1. Data da sessão que conclui o julgamento da ação direta de inconstitucionalidade ou da ação declaratória de constitucionalidade	65
5.2.2. Data da publicação do resultado do julgamento da ação direta de inconstitucionalidade ou da ação declaratória de constitucionalidade	67
5.2.3. Data da publicação do acórdão da ação direta de inconstitucionalidade ou da ação declaratória de constitucionalidade	68
5.2.4. Data do trânsito em julgado do acórdão da ação direta de inconstitucionalidade ou da ação declaratória de constitucionalidade	69
5.3. Declaração de Inconstitucionalidade no Controle Difuso	69
5.4. Base legal para a contagem do prazo para a repetição do indébito	73
5.5. Decreto nº 20.910 de 6 de janeiro de 1932	76
CAPÍTULO VI – Prazo para a Compensação Tributária	79
6.1. A compensação tributária	79
6.2. O art. 170 do Código Tributário Nacional	81
6.2.1. Vedação à compensação antes do trânsito em julgado	82
6.2.2. Requisitos para a compensação tributária	84
6.3. Legislação Federal sobre a compensação tributária	86
6.4. Prazo para a compensação de tributo declarado inconstitucional	90
Capítulo VII – Entendimento Jurisprudencial	93
7.1. Posição do Superior Tribunal de Justiça	93
7.2. Posição dos Conselhos de Contribuintes	100
7.3. Considerações finais	103
Conclusão	105
Referências Bibliográficas	108

ABREVIATURAS

CF – Constituição da República Federativa do Brasil

CTN – Código Tributário Nacional

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

Min. – Ministro

Rel. – Relator

Art. – Artigo

*Só sabemos com exactidão quando sabemos pouco;
à medida que vamos adquirindo conhecimentos, instala-se a dúvida.*

Goethe

INTRODUÇÃO

O Direito Tributário evoluiu muito na última década, pode-se dizer que ficou mais maduro e se tornou mais popular. Estando mais acessível a um maior número de juristas, foi difundido e ganhou mais espaço.

A quantidade de obras lançadas nos últimos tempos, os seminários, congressos, artigos, revistas especializadas, enfim, o debate sobre a questão tributária ganhou a cena e este ramo do Direito, que estava adstrito a um círculo mais seletivo de doutrinadores, passou a contar com uma produção científica muito mais diversificada.

Acredita-se que uma das razões para o aumento dos estudiosos do Direito Tributário tenha sido a declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal de vários tributos, criados ou aumentados ao arpejo da ordem constitucional. Este fato levou milhares e milhares de contribuintes ao Poder Judiciário, para reaver os valores que indevidamente haviam recolhido aos cofres públicos.

Face a tantas demandas, foi preciso retomar os conceitos do Direito Tributário, reestudá-los, revê-los à luz da modernidade. Assim, muitas questões que pensava-se sepultadas num entendimento, foram ressuscitadas e novos paradigmas surgiram. Um deles foi a forma de contagem do prazo para o contribuinte pleitear a restituição do indébito tributário ou compensá-lo.

A tese até então aplicada, de que o contribuinte tinha cinco anos a partir do pagamento para pleitear a restituição do indébito tributário, cedeu lugar a uma interpretação mais justa e acorde com os princípios constitucionais assegurados ao contribuinte na Constituição Federal de 1988, não à toa denominada *constituição cidadã*.

Este trabalho pretende analisar cientificamente, mas sem perder o foco prático, este novo, mas já sedimentado, embora ainda com algumas imprecisões, entendimento, sobre o prazo para o contribuinte pleitear a restituição do indébito cuja qualidade de “indevido” nasce com a declaração de inconstitucionalidade da lei tributária.

Assim, no primeiro Capítulo se trará um breve histórico da mudança de paradigma no tratamento do assunto, bem como se demonstrará que o primeiro fundamento a garantir a restituição do indébito tributário vêm a ser os princípios

constitucionais.

Mas, visando ainda situar o leitor, vai-se além, e trata-se nos Capítulos II e III dos pressupostos necessários para a melhor compreensão da problemática e das conclusões a serem apresentadas. No Capítulo II demonstra-se a questão da validade da lei e as suas muitas concepções e relação com a eficácia e com a vigência.

Já no Capítulo III se dá uma visão geral sobre a constitucionalidade e a inconstitucionalidade da norma e as questões que cercam o tema, principalmente os efeitos de uma decisão que pronuncia a validade ou invalidade da norma.

Dados os pressupostos gerais e inserido o leitor na problemática, passa-se a tratar a partir do Capítulo IV mais especificamente do prazo para a restituição do tributo declarado inconstitucional. Vários temas são trazidos ao debate: a repetição de indébito, a inaplicabilidade do Código Tributário Nacional no caso de tributo declarado inconstitucional, a celeuma sobre decadência e prescrição, entre outras considerações sobre o tratamento do prazo, na hipótese que se elegeu para estudo.

Mas acredita-se que o cerne do tema eleito está no Capítulo V, no qual deixa-se consignado o termo inicial para a contagem do prazo para a restituição de tributo, devido à época do pagamento, mas que qualifica-se como “indevido” face a posterior declaração de inconstitucionalidade da lei que ensejou o recolhimento.

Não se poderia deixar de analisar ainda a questão da compensação tributária, o que se faz no sexto Capítulo.

Por fim, em um trabalho que pretende, desde a sua concepção ser prático, não se pode furtar à análise da jurisprudência judicial e administrativa, que afinal, dão vida às teorias.¹

Esta é uma visão geral do que será visto no presente trabalho, que não tem a pretensão de encerrar o debate, mas de contribuir para o seu enriquecimento.

¹ “O direito não é uma pura teoria, mas uma força viva.” Rudolf, Von Ihering. *A luta pelo direito*. 16ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1996.

CAPÍTULO I

BREVE HISTÓRICO E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

1.1. Breve histórico da mudança de entendimento doutrinário e jurisprudencial acerca do prazo para a repetição de indébito

O prazo para a repetição de indébito era tema pacífico na doutrina e na jurisprudência e não ensejava maiores discussões. Pelo entendimento vigente até meados de 1995², o *pagamento* era o marco inicial do prazo de cinco anos para pleitear a restituição do tributo.

Este posicionamento não encontrava óbices, até que em razão de uma enxurrada de discussões judiciais que culminaram com a declaração de inconstitucionalidade de diversos tributos como o *PIS – Programa de Integração Social*, o *Finsocial – Contribuição ao Fundo de Investimento Social*, a *Contribuição Previdenciária incidente sobre as retiradas de autônomos, administradores e avulsos*, o *Adicional Estadual ao Imposto de Renda*, o *Empréstimo Compulsório sobre Combustíveis*, o *Imposto de Renda sobre Lucro Líquido*, entre muitos outros, o Poder Judiciário precisou enfrentar uma nova questão: o prazo para a repetição de indébito, quando esta decorre da declaração de inconstitucionalidade da lei, proferida após o pagamento.

O Superior Tribunal de Justiça, ao julgar a questão do empréstimo compulsório sobre combustíveis, deu início à mudança de paradigma acerca do prazo para a restituição de tributo pago indevidamente, especialmente para os que haviam sido recolhidos com base em lei declarada inconstitucional.

Naquela oportunidade³, o Poder Judiciário precisava encontrar uma posição mais justa para o contribuinte, que afinal havia pago o empréstimo

² “O Superior Tribunal de Justiça (STJ), em pelo menos duas recentes decisões sobre a restituição de empréstimo compulsório sobre a aquisição de combustíveis, criou um novo prazo para que os consumidores que pagaram este tributo entrem na Justiça pleiteando recebê-lo de volta.” HÁFEZ, Andrea. São Paulo: Gazeta Mercantil, 18/07/1995.

³ Da citação no voto vencedor nos Embargos de Divergência nº 43.995-5-RS, colhe-se o seguinte: “Anoto, por último, que a orientação do Acórdão embargado consagra uma armadilha contra o contribuinte. Este, confiante de que as leis se presumem constitucionais, aguardou os três anos, findo os quais o tributo foi recolhido. Vem, agora, a União, a dizer: você pagou indevidamente; por isto, deveria ter exigido a devolução imediatamente, como não o fez, perdeu o direito à devolução. Semelhante atitude não corresponde à decência que deve presidir a relação entre Estado e cidadão.”

compulsório e esperado o prazo para que o Governo devolvesse os valores, o que efetivamente não ocorreu, levando à perda da maior parte do lapso temporal para o ingresso com a ação de repetição de indébito, nos moldes da interpretação até então vigente.

No mínimo, não era a justo o entendimento de que o prazo para a restituição de tributo pago indevidamente deveria ser contado do pagamento, posto que este não era o advento que dava por indevido o tributo, mas sim um fato posterior, *a declaração de inconstitucionalidade*.

Assim, nascia um novo entendimento baseado, pelo menos inicialmente, na já remansosa doutrina de Ricardo Lobo Torres, que foi difundida por Hugo de Brito Machado.

As primeiras decisões ainda eram confusas, mas, de qualquer forma, consignavam que em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, espécie na qual cabe ao contribuinte antecipar o pagamento do tributo e depois aguardar pelo lançamento, que pode ser expresso ou tácito após cinco anos sem que haja manifestação da administração pública, o prazo para a restituição do indébito tributário tem início com esta homologação, haja vista que a mesma dá por extinto o crédito tributário e portanto inicia o prazo para a restituição dos tributos.

No mesmo período destas primeiras decisões do Superior Tribunal de Justiça, também se deixou consignado que em se tratando de tributo declarado inconstitucional o prazo para pleitear a restituição do indébito tem como termo inicial a declaração de inconstitucionalidade.

Ainda havia muita confusão sobre o tema. Não se sabia ao certo qual era a natureza dos prazos a que se referia a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, se prescricional ou decadencial.

Hugo de Brito Machado⁴, baseado em Aliomar Baleeiro, entendia que o prazo para a ação de repetição de indébito, previsto no art. 168 do Código Tributário Nacional, era de decadência ao que foi seguido por muitos doutrinadores. Mais tarde após aprofundar-se mais no tema, Hugo de Brito

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Temas de direito tributário II*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1994, p. 188. Fábio Fanucchi trata o prazo em sua obra como decadencial. *In: Curso de direito tributário brasileiro*. 4ª ed. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 1976, V. I e II, p. 395.

Machado modificou o seu entendimento, deixando consignado que o prazo para a restituição do indébito tributário é prescricional, posição aliás que foi tomada pela maior parte da doutrina e da jurisprudência pátrias.

Mas este posicionamento fica em segundo plano, quando Hugo de Brito Machado, Marco Aurélio Greco, Helenilson da Cunha, Ricardo Lobo Torres, entre outros, afirmam a inaplicabilidade do Código Tributário Nacional em se tratando de ação de repetição de indébito fundada em inconstitucionalidade de lei.

Seguiram-se alguns anos mais com debates superficiais, até que os doutrinadores passaram a dedicar-se ao tema, trazendo então valiosas colaborações para a sua compreensão.

Verificou-se a necessidade de se retomar conceitos da Teoria Geral do Direito, compreendendo primeiro os efeitos da declaração de inconstitucionalidade e suas características, para depois adentrar-se à questão do prazo para a restituição dos tributos pagos com base em lei posteriormente declarada inconstitucional.

Entendeu-se que era preciso estabelecer pressupostos para melhor compreender os efeitos da declaração de inconstitucionalidade da lei.

Neste contexto, marco importante foi também a edição da Lei nº 9.868/99, que inovou no tratamento da declaração de inconstitucionalidade das leis no Brasil.

É neste cenário, que se buscará determinar o prazo que tem o contribuinte para pleitear a restituição dos tributos pagos indevidamente, porque sob a égide de lei, posteriormente declarada inconstitucional.

1.2. Princípio da legalidade

Um dos princípios basilares do ordenamento jurídico é o da legalidade *“ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer, senão em virtude de lei”*.⁵ Em matéria tributária este princípio⁶ é ainda mais forte pois o constituinte de 1988 o

⁵ Inciso II do art. 5º da Constituição Federal Brasileira de 1988.

⁶ “Em suas origens mais remotas, surgiu o princípio da legalidade com o primeiro dos referidos significados, vale dizer, o do consentimento. Neste sentido o princípio é bastante antigo, como demonstra Uckmar, manifestando-se inicialmente sob a forma de consentimento individual, na Inglaterra, em 1906, para transformar-se pouco a pouco em consentimento coletivo. Sua origem,

deixou consignado especificamente para a tributação. Diz o art. 150, I da Constituição Federal que “*sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar Tributo sem que o estabeleça*”.⁷

O Código Tributário Nacional, instituído através da Lei Ordinária nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, que tem *status* de lei complementar e regulamenta a matéria tributária, nos termos exigidos pelo inciso III do art. 146 da Constituição da República Federativa do Brasil, também deixou muito claro que o tributo precisa ser instituído por lei.⁸

Logicamente, não basta para atender ao princípio da legalidade, a denominação “lei”. Entenda-se lei, a constitucional, válida, e indo um pouco mais além, em consonância com o restante do ordenamento jurídico, especialmente com o Código Tributário Nacional.

A questão da validade da norma é importante à medida que pelo princípio da estrita legalidade tributária somente a lei válida, compatível com a Constituição Federal, ensejará a obrigação tributária.⁹

Não é coerente que o contribuinte seja obrigado a recolher um determinado tributo, se embora assim determine a lei, esta não esteja de acordo

todavia, tem sido geralmente situada na Magna Carta, de 1215, outorgada por João Sem Terra, por imposição dos barões. O tributo deve ser consentido, vale dizer, aprovado pelo povo, por seus representantes nos parlamentos. No dizer de Cláudio Pacheco, para quem a base do princípio da legalidade reside no art. 14 da ‘revolucionária declaração francesa dos direitos do homem e do cidadão’. MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 4ª ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 17.

“Segundo Victor Uckmar: “Em geral, atribui-se à Magna Charta a primeira afirmação do princípio de que nenhuma prestação pecuniária pode ser imposta a não ser por deliberação dos órgãos legislativos; e, portanto, o Parlamentarismo nasce associado às instituições financeiras, à necessidade de adequar entradas e despesas públicas. Porém, na realidade, a origem remonta época anterior: por exemplo, na Inglaterra, o Rei, que já arrecadava impostos e obtinha subsídios pelo Direito Consuetudinário, exigia dos vassallos, para fazer frente a despesas extraordinárias, pagamentos em dinheiro, aos quais estes podiam recusar-se – embora fosse, na prática, bastante difícil.” UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. Tradução e notas ao Direito brasileiro, Marco Aurélio Greco. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 21.

⁷ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988/ obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Faz dos Santos Windt e Livia Céspedes. – 31ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 99.

⁸ BRASIL. Código Tributário Nacional: “Art. 3º. 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.”

⁹ “As leis só são válidas quando produzidas dentro da Constituição e, além disto, de acordo com seus grandes princípios.”. CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 148.

com o restante do ordenamento jurídico, não seja válida.¹⁰

O princípio da legalidade é considerado um dos mais importantes do Estado Democrático de Direito e visa em última instância à segurança jurídica, tendo a lei relevante papel na consecução de ambos os princípios, como muito bem lembrado por Eusebio González García:

“El reconocimiento del principio de seguridad jurídica entre “los derechos naturales e imprescriptibles del hombre” por parte de la declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano, há tenido como lógica consecuencia conectar desde antiguo su estudio al nacimiento del Estado liberal de Derecho y, por añadidura, al conjunto de principios filosóficos, políticos y económicos que con base em el movimiento ilustrado conforman dicha concepción del Estado. Entre estos principios, interessa destacar, desde un ponto de vista jurídico, el relevante papel que se concede a la ley (tanto en su concepción de voluntad general, como de razón ordenadora) como instrumento garantidor de un trato igual (objetivo) de todos ante la ley, frente a las frecuentes arbitrariedades y abusos del antiguo régimen. Lo que equivale a afirmar, desde un ponto de vista positivo, la importancia de la ley como vehiculo generador de certeza (aspecto positivo del principio de seguridad jurídica); y desde un punto de vista negativo el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado (aspecto negativo del principio de seguridad jurídica).

De onde se infiere la íntima relación existente entre los principios de legalidad y de seguridad jurídica.”¹¹

É importante frisar que é vedado a qualquer norma, seja da própria Constituição, seja norma infraconstitucional, diminuir ou anular os direitos constitucionalmente assegurados ao contribuinte, como o da certeza do direito e o da segurança jurídica frente às obrigações tributárias.

O princípio da certeza do direito é, na verdade, um sobreprincípio, porque é o pressuposto dos demais, constituindo-se em importante e imprescindível alicerce do Estado de Direito. Paulo de Barros Carvalho destaca:

¹⁰ “Quando ainda não se havia chegado ao pleno conhecimento da natureza *ex lege* da obrigação tributária e os aplicadores da legislação fiscal, à míngua mesmo de dispositivos especificamente tributários, aplicavam erroneamente certos preceitos de Direito Privado para a solução de casos tributários, era exigido, para a restituição de tributo indevidamente pago, que o contribuinte fizesse prova de tê-lo pago por erro, sem o que via de regra era negada a restituição. Isto levava, habitualmente, o contribuinte, a toda vez que, coagido a pagamentos, procurasse fazê-lo sob protesto. Hoje estes aspectos estão inteiramente superados, pois o que vale é a *vontade da lei* e não a das partes. O tributo só é devido se legal”. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 285.

¹¹ GARCÍA, Eusebio González. *Relaciones entre los principios de seguridad jurídica y legalidad*. In: 1º Congresso Internacional de direito tributário – IBET - Justiça Tributária. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 150.

“Trata-se, na verdade, de um sobreprincípio que está acima de todos os primados e rege toda e qualquer porção da ordem jurídica. Como valor supremo do ordenamento, sua presença é assegurada nos vários subsistemas, nas diversas instituições e no âmago de cada unidade normativa, por mais insignificante que seja.

A certeza do direito é algo que se situa na própria raiz do dever-ser, é ínsita ao deôntico, sendo incompatível imaginá-lo sem determinação específica.

Na sentença de um magistrado, que põe fim a uma controvérsia, seria absurdo figurarmos um juízo de probabilidade, em que o ato jurisdicional declarasse, como exemplifica Lourival Vilanova, que “A” possivelmente deve reparar o dano causado por ato ilícito seu. Não é sentenciar, diz o Mestre, ou estatuir, com pretensão de validade, o “certum” no conflito de condutas. E ainda que consideremos as obrigações alternativas, em que o devedor pode optar pela prestação A, B ou C, sobre uma delas há de recair, enfaticamente, sua escolha, como imperativo inexorável da segurança das relações jurídicas, que é o equivalente nominal da certeza jurídica. Substanciando a necessidade premente da segurança do indivíduo, o sistema empírico do direito elege a certeza como postulado indispensável para a convivência social organizada”.¹²

Os princípios da legalidade e da segurança jurídica visam assegurar o direito do cidadão-contribuinte de não ser compelido ao pagamento de tributos que não tenham sido instituídos ou aumentados por lei, e lei válida.

Assim, caso venha a ser declarada a invalidade da norma, estes mesmos princípios têm por escopo também assegurar o direito do contribuinte a ser restituído do indébito.

Ora, se somente pode haver a exigência tributária albergada em lei, e sendo a lei declarada inválida, é de se esperar a pronta devolução pelo Estado, dos valores recolhidos indevidamente aos cofres públicos, pois admitir o contrário, seria admitir um princípio da legalidade limitado, afinal se estaria vedando ao Estado a cobrança de tributo sem lei; no entanto, se eventualmente isto ocorresse, este poderia manter em sua posse os recursos advindos desse tributo “ilegal”, ou seja, o princípio acabaria sem efetividade.

Assim, os princípios da legalidade e da segurança jurídica são os primeiros que despontam para assegurar o direito do contribuinte à devolução do que pagou com base em lei, que, posteriormente, foi declarada inconstitucional.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 1985, p. 72 e 73.

1.3. Princípio da moralidade

O princípio da moralidade, previsto no art. 37 da Constituição Federal Brasileira de 1988, veio a consagrar que a administração pública direta e indireta deverá conduzir-se pela ética. Está a administração obrigada a proceder junto aos administrados com sinceridade e correção, sendo-lhe vedada atitudes que dificultem ou impeçam o exercício dos direitos dos cidadãos.

Assim, além de observar a lei, deve a administração pública agir com moralidade e acredita-se que ninguém olvida que a escusa à devolução de valores pagos indevidamente, porque com base em lei declarada inconstitucional, viola tal princípio.

Para a efetividade do princípio da moralidade deve o Fisco devolver o que exigiu indevidamente e na mesma velocidade que cobrou o tributo. Não se pode dizer moral o fisco¹³ esquivar-se da devolução do tributo pago indevidamente prevalecendo-se da prescrição.

Seria imoral que o Estado, afrontando o princípio da legalidade, cobrasse um tributo e depois cuidasse de prover normas que impedissem a sua devolução.

Seria “*dar com uma mão e tirar com a outra*”, pois o Estado poderia garantir a observância ao princípio da legalidade, dando efetividade a este com as regras de controle de constitucionalidade, mas no entanto, uma vez afastada a norma por inconstitucionalidade, já não teria mais o contribuinte direito a restituição porque o Poder Judiciário, um dos poderes do Estado, teria sido moroso em proferir a decisão de inconstitucionalidade de forma a prescrever o direito do contribuinte à restituição do tributo pago indevidamente. É no mínimo temerário aceitar tal interpretação.

Somente se estará efetivamente assegurando o princípio da legalidade se além de se admitir o controle de constitucionalidade das leis, se permitir ao contribuinte usufruir de tal instituto em prazo que coerentemente tenha início com a pronúncia de invalidade da lei, pois é este evento que qualifica o recolhimento como indevido *in casu*.

Seria um despautério que o contribuinte fosse obrigado a recolher um tributo cuja lei embasadora fosse mais tarde declarada inconstitucional, mas que já

¹³ Até para ir se tentando por em prática o princípio da isonomia, se tentará começar a utilizar a palavra “fisco” em minúsculo, assim como a palavra “contribuinte”.

não pudesse mais ressarcir-se do pagamento indevido porque o Poder Judiciário teria demorado a pronunciar a invalidade da lei, levando à perda do direito de repetir o indébito.

Dessa forma, forçoso é concluir que o princípio da moralidade é um dos fundamentos para a restituição do indébito tributário e a forma de contagem do prazo para a repetição de indébito deve balisar-se pelo mesmo.

São oportunas as palavras de Hugo de Brito Machado, *in verbis*:

“A moralidade, hoje, repele a idéia de um Estado autoritário, irresponsável, soberano do bem e do mal. O Estado de hoje há de ser tratado como um sujeito de direitos e de deveres, como qualquer outro, ressalvadas apenas e tão-somente aquelas situações nas quais a Constituição estabelece limitações aos direitos do cidadão. Assim, por exemplo, a Constituição atribui ao Estado o poder de tributar, mas traça rigorosos limites ao exercício desse poder. O Estado tributa, mas há de se tratar a relação obrigacional tributária, que institui com fundamento em sua soberania, no plano jurídico, vale dizer, em igualdade com os cidadãos que participam dessa relação, afastada toda e qualquer supremacia do Estado, posto que esta não pode ir além do próprio poder de instituir o tributo”.¹⁴

O princípio da moralidade implica também que os demais órgãos da administração pública observem a dêem execução ao afastamento das normas declaradas inconstitucionais em última instância. A moralidade implica em, uma vez declarada a inconstitucionalidade da norma, prover os meios necessários à imediata devolução do tributo pago sob o fundamento de norma inválida.

Portanto, acredita-se que também este princípio assegura o direito do contribuinte à repetição do indébito tributário, especialmente quando se tratar de cobrança com base em lei inconstitucional.

1.4. Princípio da boa-fé

O princípio da boa-fé no caso em estudo confunde-se com o princípio da presunção de constitucionalidade da lei. O contribuinte paga um determinado tributo previsto em lei com boa-fé, acreditando que o Estado lhe está a exigir o

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Decadência e prescrição no direito tributário*. In: 8º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário – Grandes Temas Tributários da Atualidade – 18 e 19 de novembro de 1999. São Paulo: IOB informações objetivas, p. 122-5.

encargo fiscal com respaldo em uma lei válida. No entanto, se esta lei vem a ser declarada inconstitucional é de se esperar também a boa-fé do Estado em prontamente devolver o que recolheu indevidamente.¹⁵

Negar-se o Estado a devolver tributo exigido por norma inválida afronta diretamente o princípio da boa-fé que deve reger as relações fisco-contribuinte.

Não pode o Estado, que está na posição mais forte da relação jurídica tributária, aproveitar-se da sua faculdade de exigir tributos e depois, lançando mão de artifícios interpretativos, negar-se à devolução de valores exigidos indevidamente. Tendo o contribuinte pago o tributo de boa-fé, deve o Estado também agir de boa-fé e promover imediatamente a devolução dos valores pagos indevidamente.

Assim, está o direito à repetição do indébito, principalmente com base em lei declarada inconstitucional, protegido também pelo princípio da boa-fé.

Observe-se ainda que fere, não só o princípio da boa-fé, como o da legalidade, exigir um tributo com base em lei que posteriormente se declara inconstitucional e mesmo tendo-se previsto o instituto de controle de constitucionalidade, impedir a sua efetividade através do decurso de prazo, porque a contagem do prazo teve início antes mesmo da pronúncia de invalidade da norma que fundamentou o gravame.

Estar-se-ia diante da esdrúxula situação pela qual o Estado institui tributo inconstitucional e até permite seja afastada a norma inválida, porém como dita como marco inicial para o exercício do direito à restituição do tributo, termo anterior à declaração de invalidade da norma, acaba por impedir o exercício do direito do contribuinte à repetição de indébito. Isto implica em limitar o princípio da legalidade.

Poderia muito bem o Estado, sábio do prazo que tem o contribuinte, a contar do pagamento para pedir a restituição de tributo cobrado com norma inválida, retardar ainda mais a análise do Poder Judiciário, e assim enquanto o contribuinte aguarda pela pronúncia de invalidade da norma esvai-se o seu prazo para a restituição.

¹⁵ "O princípio da proteção da confiança do contribuinte emana do próprio princípio da boa-fé. Significa que a Administração não pode prejudicar os interesses do contribuinte, se este agiu na conformidade das regras vigentes". TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1996, p. 104.

Ficaria o contribuinte inerte aguardando a declaração de invalidade da norma, pois somente esta pronúncia daria o tributo por indevido a justificar um pedido de restituição.

Poderão haver aqueles a defender que o contribuinte poderia ter ingressado com uma ação para que no caso dele a norma fosse declarada inconstitucional, preservando assim o prazo para a repetição de indébito. Mas isto é de todo absurdo porque inverte o princípio da presunção de validade das normas.

Assim, pelo princípio da boa-fé deve o Estado assegurar de forma ética, justa e coerente, prazo para o contribuinte pleitear a restituição de tributo pago com fulcro em lei inconstitucional.

1.5. Princípio do direito à propriedade

Também o princípio do direito à propriedade justifica a devolução pelo Estado, dos valores por ele exigidos sem fundamento em norma constitucional ou legal. Dizem respeito, sem dúvida, ao princípio do direito à propriedade os créditos contra a Fazenda Pública. Negar-se esta devolução dos valores cobrados indevidamente viola por certo o direito de propriedade do cidadão.

Em várias passagens a Constituição Federal garante como direito fundamental o direito de propriedade, já no art. 5º dispõe:

“Art. 5º - Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
(...)

XXII – é garantido o direito de propriedade;
(...)”

Portanto, a retirada pelo Estado de parcela da propriedade privada sem lei válida é uma afronta a direito fundamental. Não olvida-se que o Estado apoderar-se indevidamente de determinada parcela da propriedade do contribuinte resulta em violação ao direito fundamental de propriedade, que precisa ser cessada e o meio mais apropriado é a repetição de indébito ou ainda mais eficaz, a compensação. Negar-se o Estado a devolver tributo indevido, lançando mão de

uma interpretação acerca de prazo para a devolução que lhe é mais favorável, sem dúvida viola o princípio do direito de propriedade.

1.6. Princípio da vedação do enriquecimento ilícito

O princípio da vedação do enriquecimento ilícito é princípio muito festejado no direito civil, também invocado para fundamentar o direito do contribuinte para pleitear a restituição do indébito tributário. O Código Civil, art. 884, é expresso:

“Aquele que, sem justa causa, se enriquecer à custa de outrem, será obrigado a restituir o indevidamente auferido, feita a atualização dos valores monetários.

(...)”

Todo aquele que recebeu o que não lhe era devido, fica obrigado a restituir.

Assim como aos particulares não é dado locupletar-se indevidamente de valores de *outrem*, também não poderia ser concedido o benefício ao Estado, até em respeito ao princípio da isonomia.

Tem o Estado o direito e o dever de arrecadar recursos para execução de suas atividades, para suprir os seus gastos. No entanto, este direito encontra limites constitucionais, legais e morais¹⁶, dentre os quais, o princípio da vedação do enriquecimento ilícito, que vem a efetivar a proteção da propriedade.

Não se coaduna com o princípio da moralidade pública, insculpido no art. 37 da Constituição Federal, o locupletamento ilícito do Estado. Nesse sentido Ives Gandra da Silva Martins:

¹⁶ Não obstante o brasileiro já tenha pago os tributos mais curiosos, tais como: “Imposto de Solteiro - Adicional de 15% no valor do Imposto de Renda a ser pago, criado em 1941, na ditadura de Getúlio Vargas. Contribuintes solteiros, maiores de 25 anos ou viúvos sem filhos, deveriam recolhê-lo. Os casados, sem filhos, maiores de 25 anos, pagariam adicional de 10%. Maiores de 45 anos, com um só filho, pagavam 5%. Imposto sobre Carneiro – Instituído por volta de 1850. (...) Chapins da Princesa – ‘Um dois mais estranhos tributos lançados no Brasil’, segundo o autor, Foi arrecadado em São Paulo por volta de 1730, e destinava-se a custear os gastos de um infanta portuguesa com sapatos. Em Portugal e outras partes do reino, havia um tributo semelhante conhecido como Pintelso, que ‘era cobrado dos recém-casados e tinha como base de lançamento o cumprimento do leito nupcial” Fonte: Pequeno Dicionário da História dos Impostos. Jornal Gazeta do Povo, Curitiba, 26/04/98, p. 38.

“Pode o legislador ordinário reduzir o direito à compensação – conferindo ao Poder Público o direito de ser “ser caloteiro” – sem ferir o princípio da “moralidade pública”? Pode apenar o contribuinte com a perda da liberdade, se atrasar o pagamento de tributos, e de outro lado, retirar deste o direito de ressarcir-se, imediatamente, do que lhe foi exigido ilegalmente, consagrando a favor do Poder Público, o dito “façam o que eu digo, mas não façam o que eu faço”, sem violentar o princípio da moralidade pública”.

(...)

“à evidência, em matéria tributária, deveria devolver o Fisco, de imediato, aquilo que cobrou indevidamente, para ter autoridade moral no exigir o que lhe é devido, passando a ter o direito de punir todos aqueles que não pagassem tributos, nos termos da lei”.¹⁷

Deve o Estado respeitar a propriedade e o princípio da vedação do enriquecimento ilícito e não há como negar que a cobrança de tributo com base em norma inválida resulta em enriquecimento ilícito, repudiado em nosso Direito.

¹⁷ GANDRA, Ives Gandra da Silva Martins. *A compensação de tributos e a moralidade pública*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 8 de maio de 1996, p. 84.

CAPÍTULO II

QUESTÃO DA VALIDADE

2.1. Norma inválida – norma inconstitucional

Em todos os princípios até aqui tratados passou-se pela questão primordial da validade da norma tributária. Contudo, esta terminologia não é utilizada por todos os doutrinadores e pela jurisprudência sempre com a mesma significação.

Assim, antes de prosseguirmos no estudo do prazo para a restituição do tributo pago indevidamente, porque com base em lei posteriormente declarada inconstitucional, acreditamos importantes algumas considerações sobre *validade, eficácia e vigência*, a fim de se esclarecer os pressupostos para a opção pelo termo “norma inválida” para referir-se à “norma inconstitucional”.¹⁸

Desta forma, acreditamos situar o leitor, o que ao certo resultará no melhor entendimento dos posicionamentos aqui tomados, muitos deles decorrentes desta opção.

2.2. Validade, eficácia e vigência

O tema da *validade, eficácia, vigência e justiça* das normas jurídicas constitui um dos mais fascinantes da Teoria Geral do Direito, sendo importante objeto de debate não só para juristas e operadores do Direito, como também para filósofos, lógicos e sociólogos¹⁹. Assim, não se pretende neste estudo dissecá-lo, mas, tão-somente justificar a concepção que se adotará para enfrentar a questão da declaração de inconstitucionalidade da norma, visando analisar com

¹⁸ “Tendo sido a norma jurídica tributária promulgada nos termos da Lei Maior, e tratando de matéria de sua competência, estando, portanto, em consonância com o ordenamento jurídico, será ela regra jurídica válida”. HAMATI, Cecília Maria Marcondes. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 1996.

¹⁹ “A questão, no plano da existência, tem suscitado debates de difícil solução. Alguns jusfilósofos buscam reduzir a existência à validade, o que implica dizer que só existiriam, para o Direito, os atos animados com pressupostos de validez; outros, entretanto, entendem só ser possível examinar a validade ou a eficácia de um ente que existe. Assim, a verificação de um ente, no plano da existência, precederia a especulação acerca de sua validade e de sua eficácia.” ZANCANER, Weida. *Da convalidação e da invalidação dos atos administrativos*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1993, p. 29.

embasamento, as suas conseqüências para fins da repetição de indébito.

Sendo o tema tão debatido, por óbvio não há uniformidade doutrinária e muito menos jurisprudencial, no tocante ao emprego das expressões *validade*, *eficácia*, *vigência* e *justiça*. A concepção do termo *justiça* por ensejar ainda mais longo debate e, por não influenciar diretamente na terminologia que se adotará, não será objeto de considerações, não obstante, deixe-se registrado a importância de seu estudo para o Direito.

A dificuldade para se conceituar um determinado vocábulo em direito é compreensível, haja vista que em outros ramos das ciências que estudam por exemplo a natureza, pode-se utilizar a visão, a audição, o tato, o olfato e o paladar para se identificar o objeto de estudo, enquanto o direito trabalha com objetos conceptuais.²⁰

Diante desta dificuldade de conceituação na ciência do direito é de se compreender que haja autores que identifiquem os termos *vigência* e *eficácia* como sinônimos e outros que utilizem indistintamente todos eles, *validade*, *vigência* e *eficácia*.

Tércio Sampaio Ferraz Junior²¹ sublinha que a questão da validade das normas e do ordenamento é uma questão zetética, portanto uma questão aberta. Uma definição zetética exige distinção entre validade e existência, entre validade de normas jurídicas e de outras normas, como as morais. Do ângulo dogmático, a questão é fechada, tecnológica, isto é, uma questão de identificá-la dentro de um

²⁰ Poetizava (?) Alfredo Augusto Becker:

“Há falta de oxigênio e sol
dentro do mundo jurídico.
O direito não amanhece.
Não chove.
Dentro do direito não transitam nuvens
e nem sopram ventos.
As entidades do mundo jurídico não têm carne
e nem temperatura.
Jamais foi escutado canto de pássaro
dentro do Código Florestal
ou vislumbrado peixe no Código das Águas.
Da lei brotam artigos, parágrafos, alíneas, remissões.
Sequer uma flor ou ramo verde.
A vida do animal humano é muito curta
eu só tenho uma.
Entre o direito e a abóbora
eu optei pela Abóbora.

BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*. 2ª ed. São Paulo: LEJUS, 1999, p. 49 e 50.

²¹ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1994. p. 196.

dado ordenamento jurídico. Seguindo a linha de pensamento, se pode dizer que uma norma é válida se a autoridade que a elaborou é tecnicamente competente e agiu de acordo com as normas de sua competência e dentro dos fins estabelecidos pelo ordenamento jurídico.²²

Leib Soibelman adverte: “a maioria dos autores de livros de filosofia do direito utiliza as palavras validade, validez ou vigência como sinônimas. O que varia é o sentido da validade”.²³

Hans Kelsen distingue validade de eficácia: a primeira diz respeito à existência de uma norma que obriga a todos comportarem-se de acordo com ela (*dever ser* do direito) e a segunda concerne à efetividade da norma, condição, mas não ao fundamento da sua validade (*ser* do direito).²⁴

O problema da delimitação conceitual da validade (constitucional, formal, fática e ideal), eficácia e vigência, é que, por serem conceitos interligados, geram grande confusão terminológica e há muitas teorias para explicá-los.²⁵

A teoria idealista é defendida pelos adeptos do Direito Natural. Para o jusnaturalismo não há relação entre validade e eficácia, uma vez que a validade do direito independe da sua eficácia.

Para os realistas, validade e eficácia se equivalem, pois dizer que uma norma vale, é o mesmo que dizer que ela é acatada e aplicada.

A teoria normativista é a preconizada por Hans Kelsen, para quem a validade é a forma específica de *existência do direito como dever ser*, haja ou não eficácia (ser) da norma. Neste sentido a lapidar a lição de Kelsen:

²² DINIZ, Maria Helena. *Norma constitucional e seus efeitos*. 5ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 28.

²³ SOIBELMAN, Leib. *Enciclopédia Jurídica Eletrônica*. São Paulo: Saraiva, 1997. Verbete: “validade e eficácia do direito”.

²⁴ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito: introdução à problemática científica do direito*. Tradução de J. Cretella Jr., Agnes Cretella. 3ª ed. rev. da tradução. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 102-103. “Na possível independência da validade de uma norma jurídica única, em relação à sua eficácia, mostra-se novamente a necessidade de distinguir claramente entre os dois conceitos.” (p. 102) “Quando se fala no processo de ‘validade’ da norma, nada mais se deve exprimir com isso, senão a existência da norma, a maneira especial com que ela se apresenta, diversa do ser da realidade natural, que decorre no espaço e no tempo.” (p. 55-56). “O ordenamento jurídico parte, notadamente, do pressuposto de que os homens, cuja conduta ele regula, consideram esse ato coercitivo um mal que procuram evitar. O objetivo do ordenamento jurídico é, portanto, o de motivar os homens a uma conduta, através da representação desse mal que os ameaça, no caso de uma determinada conduta, uma conduta contrária. Nesta motivação está a pretendida eficácia do ordenamento jurídico. Em relação a ela limita-se o conteúdo das normas jurídicas – como o das normas sociais em geral – à conduta humana.”, p. 72.

²⁵ DINIZ, Maria Helena. *Norma constitucional e seus efeitos*, p 24.

“... uma norma para ser válida é preciso que busque seu fundamento de validade em uma norma superior, e assim por diante, de tal forma que todas as normas cuja validade pode ser reconduzida a uma norma fundamental formam um sistema de normas, uma ordem normativa”.²⁶

Vê-se, então, que para uma norma ter validade dentro do sistema, necessita ser produzida em concordância com os ditames da norma superior, que representa seu fundamento de validade. Assim, a norma inferior não pode contrariar a superior e, quando isto acontecer, passa a não ter validade dentro do ordenamento jurídico, já que sua validade decorre do sistema, e portanto, face a tal ordem normativa, ela não existe. A norma que proporciona a unidade do sistema normativo é a Constituição, considerada como fundamento de validade de um determinado ordenamento jurídico.

Não obstante estas lições, fato é que se tem uma “confusão” terminológica, que dificulta a distinção entre os conceitos de *validade*, *eficácia* e *vigência*, assim a tentativa é mais dar uma noção da “confusão”, do que solucionar a problemática, até mesmo porque esta tarefa não foi vencida até hoje pelos mais renomados doutrinadores.

2.2.1. Validade

Há autores que utilizam os termos (i) validade formal ou técnico-jurídica no sentido de vigência; (ii) validade social no sentido de eficácia ou efetividade; e (iii) validade ética no sentido de fundamento da norma jurídica.²⁷

Para decidir se uma norma é válida, segundo Norberto Bobbio, é necessário realizar três operações²⁸, visando verificar:

²⁶ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 3ª Ed. Coimbra: Armênio Armado, 1974, p. 269

²⁷ Miguel Reale.

²⁸ BOBBIO, Norberto. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. *Teoria da norma jurídica*. São Paulo: EDIPRO, 2001. “Em particular, para decidir se uma norma é válida (isto é, como regra jurídica pertencente a um determinado sistema), é necessário com frequência realizar três operações: 1) averiguar se a autoridade de quem ela emanou tinha o poder legítimo para emanar normas jurídicas, isto é, normas vinculantes naquele determinado ordenamento jurídico (esta investigação conduz inevitavelmente a remontar até a norma fundamental, que é fundamento de validade de todas as normas de um determinado sistema); 2) averiguar se não foi *ab-rogada*, já que uma norma pode ter sido válida, no sentido de que foi emanada de um poder autorizado para isto, mas não quer dizer que ainda o seja, o que acontece quando uma outra norma sucessiva no tempo a tenha expressamente ab-rogado ou tenha regulado a mesma matéria; 3) averiguar se não é incompatível com outras normas do sistema (o que também se chama *ab-rogação implícita*),

- i) a legitimidade da autoridade que promulgou a norma, o que leva ao exame sistemático do ordenamento jurídico e, também, da norma fundamental;
- ii) inexistência de sua revogação expressa por outra norma de idêntica ou superior hierarquia;
- iii) inexistência de sua incompatibilidade com outras normas do sistema (revogação tácita).

Norberto Bobbio afirma que a “validade jurídica de uma norma equivale à existência desta norma como regra jurídica”²⁹, na mesma linha de Hans Kelsen, como veremos a seguir. Miguel Reale diz que a validade da norma jurídica requer:

- i) a competência do órgão que a elabora;
- ii) que esse órgão tenha competência *ratione materiae* para editá-la;
- iii) observância do procedimento legislativo (*due process of law*).

O problema da validade é, portanto, um problema ontológico do direito. Alf Ross³⁰ distingue três acepções do vocábulo validade:

- a) para significar que um ato jurídico tem ou não os seus efeitos desejados - ato válido ou ato nulo;

particularmente com uma norma hierarquicamente superior (uma lei constitucional é superior a uma lei ordinária em uma Constituição rígida) ou com uma norma posterior, visto que em todo ordenamento jurídico vigora o princípio de que duas normas incompatíveis não podem ser ambas válidas.” (p. 47)

²⁹ BOBBIO, Norberto. *Teoria da Norma Jurídica*. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. São Paulo: EDIPRO, 2001, p. 46.

³⁰ ROSS, Alf. *El Concepto de Validez y Otros Ensayos*. Centro Editor de América Latina, Buenos Aires, 1969, *apud* Leib Soibelman. *Enciclopédia Jurídica Eletrônica*, verbete “validade e eficácia do direito”.

- b) para indicar a existência de uma norma ou sistema de normas - existência fática, existência de fato, existência real de um conjunto de fatos sociais;
- c) para indicar a força obrigatória do direito, entendida como qualidade moral.

José Souto Maior Borges, também balizado na doutrina de Hans Kelsen, defende a equivalência entre existência e validade:

“No plano normativo, a existência se confunde com a própria validade da norma. Uma norma será jurídica enquanto juridicamente vale. Conseqüentemente, a afirmação de que uma norma jurídica só existe enquanto é válida equivale à afirmação de que, juridicamente, a existência da norma se define pela sua validade. Existência e validade da norma jurídica são, assim, termos equivalentes. Demonstrar a existência da norma jurídica é demonstrar a sua validade. Existir é, juridicamente, ser válido. Dizer que uma norma jurídica existe significa o mesmo que afirmar a sua validade. Por outro lado, o ser válida a norma é um atributo que decorre do seu relacionamento com outra norma que lhe é supraordenada e da qual extrai o seu fundamento bastante de validade”.³¹

Na concepção de validade preconizada por Hans Kelsen, a norma é válida somente pelo fato de existir. Para os adeptos da corrente doutrinária do Círculo de Viena, uma norma basta-se por si só, sendo a validade a sua essência, a validade é da própria norma. Assim portanto, não há como discutir se uma norma é válida, pois sendo norma, já tem este requisito intrinsecamente.

Nesta visão kelseniana, o fenômeno da *validade* é visto como *essência* da norma.

No entanto, doutrinadores como George Henrik Von Wright³², entendem a

³¹ BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária (uma introdução metodológica)*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 62.

³² “Von Wright, por exemplo, assevera que a validade pode ter dois sentidos o de existência e o de legalidade. A legalidade, a seu sentir, “significa que la norma existe y que, además, existe outra norma que permitió a la autoridad de la primeira norma emitirla. Se decidimos ilamar al acto de emitir una norma, legal (o legítimo) cuando hay una norma que permite este acto, entonces podemos decir también que la validez de una norma, en el sentido que ahora consideramos, significa la legalidad Del acto de emitir esta norma.” PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Efeitos da*

validade como uma *qualidade* da norma, o que nos parece mais adequado, especialmente no Brasil, cuja realidade conhecemos melhor, e que portanto podemos afirmar, normas são publicadas todos os dias e muitas já nascem em desacordo com o ordenamento jurídico, ficando somente à espera da decretação de sua invalidade.

Em um País onde as normas são editadas indiscriminadamente, no qual medida, embora provisória, tem se tornado definitiva, acredita-se, no mínimo temerário, aceitar como pretendia Hans Kelsen, que uma norma seja válida, só pelo fato de ser norma.

Acredita-se mais coerente que a validade da norma seja uma qualidade e que esta revele-se quando confrontada com as outras.³³

Há ainda distinções entre validade em sentido *pragmático*, *semântico* ou *sintático* e em *constitucional*, *formal*, *fática* e *ideal*.

Realmente a confusão se instala haja vista os vários modos de conceber a validade sob muitos aspectos. Cada teoria tenta explicar a validade da norma à sua maneira. Para afirmar a validade ideal da Constituição, o jusnaturalismo, apela para a natureza das coisas; o normativismo kelseniano para a norma hipotética fundamental.³⁴

Tentando esquematizar esta questão pode-se dizer que do ponto de vista constitucional, válida é uma norma que respeita a Constituição.

Olhando-se a questão da ótica formal, a validade diz respeito à competência do órgão que emanou a norma e se a mesma obedeceu aos procedimentos legais de criação.

A validade fática, por sua vez, atesta se a norma é efetiva, se produz efeitos, se ocorrendo a hipótese normativa, há a sanção.

A validade ideal é aquela que se impõe para a solução de um conflito de

decisão de inconstitucionalidade em direito tributário. São Paulo: Dialética, 2002, p. 18. "George Henrik von Wright sustenta que a validade é um conceito relativo e não absoluto, tendo em vista a circunstância de uma norma somente poder ser considerada válida ou inválida em relação a uma outra norma que permite ou ordena a sua emanção. Todavia, isso não significa afirmar que uma norma (emanada) seja válida pelo simples fato de a norma que permitiu a sua emanção também ser válida. A validade de uma norma não se deduz da validade de outra norma em relação hierárquica superior (como afirma Kelsen), mas de mera existência desta segunda." GRECO, Marco Aurélio. PONTES, Helenilson Cunha. *Inconstitucionalidade da lei tributária, repetição do indébito*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 15-16.

³³ GRECO, Marco Aurélio. PONTES, Helenilson Cunha. *Inconstitucionalidade da lei tributária, repetição do indébito*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 17.

³⁴ DINIZ, Maria Helena. *A norma constitucional e seus efeitos*, cit. p. 24.

interesses, em virtude de uma proposta de um autor nos quadros argumentativos de uma doutrina, numa discussão doutrinária, ou seja, a opção por uma ou outra doutrina, representa a validade ideal. O que por si só demonstra que não há uma única verdade, mas sim pontos de vistas diferentes para explicar um determinado conceito.

No presente estudo o termo *validade* será utilizado para indicar a constitucionalidade da norma.

2.2.2. Eficácia

Eficácia é o poder de obrigar que a norma tem e a sua produção de efeitos. A eficácia vem a ser a qualidade da norma vigente irradiar efeitos jurídicos concretos.

Mas esta é apenas uma das interpretações para o vocábulo, pois, em sentido genérico, pode-se dizer que a eficácia é igual à validade ou vigência. Assim é que fala-se de eficácia da lei no tempo ou no espaço, de um ato administrativo, de um negócio jurídico.

Além desse sentido há um outro, afeto à sociologia do direito, que é o de efeito real, prático, da norma jurídica na sociedade.

Fala-se, ainda, de eficácia como aptidão de um ato para produzir todos os seus efeitos legais, como revogar normas anteriores, ou todos os efeitos desejados pelas partes.

Os sentidos da palavra eficácia são diversos, eis que uma norma pode ter eficácia jurídica sem ser socialmente eficaz, ou seja, pode revogar normas anteriores e socialmente não ser cumprida. Não obstante a distinção, nota-se que os termos não deixam de ser conexos.

Para autores como Maria Helena Diniz, José Afonso da Silva, eficácia diz respeito à própria aplicabilidade da norma, o que vem a ser validade para outros.³⁵

Segundo Norberto Bobbio, o problema da eficácia de uma norma equivale a “ser ou não seguida pelas pessoas a quem é dirigida (os chamados destinatários

³⁵ José Afonso da Silva. *Aplicabilidade das normas constitucionais*, p. 60-66 e Maria Helena Diniz In: *Norma Constitucional e seus efeitos*, ob.cit.

da norma jurídica), e, no caso de violação, ser imposta através dos meios coercitivos pela autoridade que a evocou”.³⁶

Acredita-se que a problemática maior que mais uma vez se apresenta é a distinção entre eficácia e vigência; eficácia e validade. Porém, não se pretende aqui esgotar o tema, até mesmo porque se crê que esta investigação caiba melhor na filosofia do direito.

Então mais uma vez se conclui que doutrina e jurisprudência não têm uma única interpretação para o tema. Assim, o importante é informar a conceituação que se utilizará, e será, portanto, dada por certa, o que não acarretará prejuízo se houver harmonia no contexto.

Nos parece que a utilização do termo eficácia pode tanto significar a sua edição válida que gera efeitos no mundo jurídico, quanto cumprimento da norma pelos obrigados.

Mas como já dito, preferimos adotar a acepção *norma válida* para indicar a norma constitucional e norma inválida, a norma inconstitucional.

2.2.3. Vigência

Vigência, do verbo *viger*, do latim *vigere*, é, em sentido técnico-formal, a norma que foi emitida por órgão competente nos termos dos procedimentos legais e em consonância com a Constituição.³⁷ É a qualidade da norma que a faz existir e torna a sua observância obrigatória.

Já a vigência em sentido estrito ou a vigência temporal é uma qualidade da norma atinente ao tempo em que a norma atua, e designa a existência da norma em determinado período. Da vigência decorre o vigor que vem a ser a sua força vinculante.

Vigência não se confunde com eficácia, mas para que a eficácia se verifique é preciso que a norma esteja vigente. Porém, uma norma já vigente pode não ter eficácia.

Embora pareça a princípio o mais simples dos termos que vem sendo tratados, também encontra diversas outras interpretações.

³⁶ Norberto Bobbio. *Teoria da norma jurídica*, cit., p. 47.

³⁷ A norma constitucional e seus efeitos, Maria Helena Diniz, ob. cit..

2.2.4. Relação entre validade, eficácia e vigência

É preciso deixar consignado que embora validade, vigência, eficácia e vigor estejam em estreita conexão, a norma pode ter vigência e não ter eficácia; ter eficácia e não estar vigente; pode estar em vigor, mas não ter eficácia, pode ser válida mas ineficaz e assim por diante. Veja-se as seguintes hipóteses:

- a) *Norma justa e inválida*: as normas de direito natural são justas, como por exemplo, o direito à vida, à liberdade, mas podem não ser válidas, uma vez que a validade de uma norma exige o seu acolhimento pelo direito positivo;
- b) *Norma válida e injusta*: nos sistemas jurídicos primitivos a escravidão era regulada normativamente, mas não se pode dizer que tais normas eram justas. Há países que prevêem pena de morte para a mulher separada que têm filho com outro homem, é norma injusta, mas válida para aquele ordenamento jurídico;
- c) *Norma válida e ineficaz*: há normas que estão positivadas expressamente mas não são cumpridas. No Brasil, são vários os exemplos de normas válidas mas que não são eficazes, no sentido de não serem observadas, cumpridas, como é o caso do valor do salário mínimo, entre muitas outras, especialmente constitucionais. Entre nós, é muito comum utilizar-se a expressão, “*esta lei não pegou*”, para referir-se à lei editada, mas que não é cumprida;
- d) *Norma eficaz e inválida*: existem normas de boa educação que são cumpridas espontaneamente, mas não chegam a pertencer a um sistema jurídico, como, por exemplo, uma placa num jardim com a norma: “*não pise na grama*”. E o costume? Bem, o costume só é incluído num sistema de direito positivo quando é reconhecido pelos órgãos competentes, mas aí passa a ser norma válida;

- e) *Norma eficaz, injusta, válida*: o fato de uma norma ser respeitada não significa, por si só, que ela seja justa. O exemplo do regime da escravidão bem demonstra que no passado a norma que consagrava tal regime era eficaz, válida, mas não era justa.

É oportuno lembrar ainda a inter-relação entre os termos que se está a tratar, visando evitar o reducionismo. Há três teorias reducionistas:

- i) a que reduz a validade à justiça, *jusnaturalismo*;
- ii) a que reduz a justiça à validade, *positivismo jurídico strictu senso*;
- iii) a que reduz a validade à eficácia, *realismo*.

i. Redução do Jusnaturalismo

Para que a lei seja concebida como tal, é preciso que seja justa: *non est lex sed corruptio legis*. Seu principal defensor é Gustav Radbruch, para quem a lei injusta carece de juridicidade.

ii. Redução do Positivismo Jurídico

Para os defensores dessa corrente a justiça fica relegada à validade. A norma só é justa se for válida. Tem-se assim a justiça como consagração da validade e a validade como consagração da justiça.

É importante ressaltar que Hans Kelsen, a quem é atribuída a gênese do positivismo jurídico, entendia que o problema da justiça pertenceria aos domínios da ética e não do direito (validade). Conclui Kelsen na clássica obra “*O Problema da Justiça*”:

“A norma fundamental determina somente o *fundamento* de validade, não o *conteúdo* de validade do direito positivo. Este fundamento de validade é completamente independente do conteúdo de validade. A norma fundamental abandona a determinação do conteúdo do direito positivo ao processo determinado pela constituição, da criação positiva do direito. A determinação do conteúdo do direito positivo é função originária e própria deste mesmo direito. A questão de saber se o conteúdo jurídico

definido através do processo de direito positivo é justo ou injusto nada importa para a sua validade.”³⁸

iii. *Redução do Realismo Jurídico*

Não se inspira nem no ideal de justiça, nem nos ordenamentos positivos, e sim na realidade social em que o direito se forma e se transforma, bem como no comportamento dos homens que, com sua atuação, fazem ou desenvolvem as regras de conduta que os governam.

Há supremacia da eficácia sobre a justiça e a validade. O realismo investe contra o jusnaturalismo, que tem uma concepção ideal do direito e contra o positivismo, que tem uma concepção formal do direito.

Como visto, há inúmeras formas de conceber *validade, eficácia e vigência*, sendo oportunas as seguintes palavras de Paulo de Barros Carvalho:

“Tudo vai depender, reafirme-se, do corte promovido para isolamento do objeto, importando apenas conferir coerência das conclusões, em face das premissas estabelecidas”.³⁹

Dessa forma, impõe-se repisar que se utilizará o termo validade, como sendo a qualidade que se atribui à norma constitucional e não a essência da mesma, como pretendem os seguidores da teoria de Hans Kelsen.

Entender-se, como Kelsen, que a validade está na essência da norma implica, ainda, concluir pela inexistência da norma inconstitucional. Acredita-se que se fosse caso de inexistência, tal norma não poderia produzir efeitos jurídicos, porque “nada” não pode produzir efeitos jurídicos.

³⁸ HANS, Kelsen. *O problema da justiça*. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1993, p. 116-117.

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 53.

CAPÍTULO III

CONSTITUCIONALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE

3.1. Noção de inconstitucionalidade

Como já visto uma norma presume-se válida, constitucional, mas esta qualidade pode ser afastada caso a norma não esteja de acordo com a Constituição Federal.

Sendo a Lei Fundamental a base de todas as normas, estas devem submeter-se aos seus ditames. As normas inferiores não podem contrariar a Constituição, mas se isto ocorrer se estará diante de um caso de inconstitucionalidade, que resulta do conflito de uma norma ou de um ato com a Constituição, numa relação de carácter normativo e valorativo.⁴⁰

A inconstitucionalidade pode advir de ação ou omissão que ofenda a Constituição, no todo ou em parte.

A Constituição Brasileira de 1988 prevê a inconstitucionalidade por ação, que resulta da prática de ato que, por qualquer de seus elementos, viola a Constituição e a inconstitucionalidade por omissão, que advém da inércia ou do silêncio dos órgãos do poder público, que deixam de praticar o ato exigido pela Lei Maior para sua eficácia.⁴¹

Mas se uma norma presume-se constitucional, é preciso tratar em especial, da questão da declaração de inconstitucionalidade, visando verificar quando e como uma norma pode ser dada por inconstitucional e quais os efeitos desta pronúncia.

⁴⁰ MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*. 3ª ed. Coimbra: Ed. Coimbra, 1985. p. 274.

⁴¹ Manoel Gonçalves Ferreira Filho, 34. "O descumprimento, ou a violação, da Constituição tanto ocorre quando um ato é praticado contra a Lei Magna (em desobediência a seus preceitos formais ou materiais) ou quando se deixa de dar execução a um programa (a uma norma pragmática) por ela traçado. Esta última hipótese é a da inconstitucionalidade por omissão, por parte do legislador e (ou) administrador que deve implementar o programa. A caracterização de omissão, porém, não é fácil, pois o legislador tem a discricção, ou seja, a apreciação da oportunidade e da conveniência de dar execução ao programa. Por isso, em se tratando de omissão de lei, o Supremo Tribunal Federal não poderá senão dar 'ciência' ao legislativo (art. 103, § 2º, primeira parte). Se a omissão, porém, for de medida administrativa, o Supremo Tribunal deverá fixar prazo, no máximo de trinta dias, para sua efetivação (art. 103, § 2º, última parte)."

3.2. Pronúncia de inconstitucionalidade

A declaração de inconstitucionalidade de uma norma visa à preservação do Estado Democrático de Direito⁴², pois se neste se permitisse normas inválidas, não se estaria seguindo os seus princípios instituidores, em especial:

- i. *Princípio da legalidade*: as normas obrigam e portanto devem ser válidas;
- ii. *Princípio da segurança jurídica*: não se sujeitará os cidadãos à normas que não sejam compatíveis com o ordenamento jurídico e, se eventualmente isto ocorrer, o sistema garantirá o não cumprimento da norma inválida;
- iii. *Princípio da proporcionalidade*: do mesmo modo que o cumprimento das normas é pressuposto de um Estado Democrático de Direito este deve garantir ao cidadão a discussão da constitucionalidade das normas;
- iv. *Princípio da moralidade*: não se pode obrigar o cidadão ao cumprimento de normas cuja inconstitucionalidade é discutível;
- v. *Princípio da boa-fé*: parte-se do pressuposto que o Estado não obrigará às normas inconstitucionais, mas se isto ocorrer assegurará ao cidadão o direito de contestação;
- vi. *Princípio da nulidade da norma inconstitucional*: deve a norma inconstitucional ser afastada.

No Estado Democrático de Direito, face à tripartição dos poderes, delegou-se a tarefa de averiguação da constitucionalidade da norma ao Poder Judiciário, que fiscaliza a validade das leis ou atos normativos frente à Constituição do Estado.

No Brasil este controle se dá pelos métodos do controle difuso e concentrado. O que difere um método do outro é, a princípio, a capacidade de um ou vários órgãos judicantes conhecerem e decidirem acerca da

⁴² FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 17ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 31. Lembra este autor que “Em todo o Estado onde faltar controle de constitucionalidade, a Constituição é flexível; por mais que a Constituição se queira rígida, o Poder Constituinte perdura ilimitado em mãos do legislador”.

inconstitucionalidade.

A Constituição Federal Brasileira, em seu art. 102, dispõe que compete ao Supremo Tribunal Federal julgar, entre outros:

- a) ação direta de inconstitucionalidade da lei ou ato normativo federal ou estadual;
- b) ação direta de constitucionalidade da lei ou ato normativo federal;
- c) mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida contrariar dispositivo da Constituição, declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal ou ainda julgar válida lei ou ato de governo local contestado em face da Constituição.

Nas duas primeiras hipóteses se está diante do controle concentrado, também denominado “via de ação direta”, “controle abstrato”, etc. Este controle de constitucionalidade é executado por um único órgão, que ao declarar a inconstitucionalidade, o faz desvinculado de um caso concreto submetido ao Poder Judiciário.

No Brasil é responsabilidade do Supremo Tribunal Federal a análise da validade da norma face à Constituição, com exclusividade no sistema concentrado e subsidiariamente no sistema difuso. Daí a denominação do Supremo Tribunal Federal de “guardião da Constituição”.

No sistema difuso a alegação de inconstitucionalidade provém incidentalmente em um processo judicial, podendo ser argüida no curso de uma ação submetida à apreciação dos tribunais, sendo discutida na medida em que seja relevante para a solução do caso. A decisão de inconstitucionalidade é, dessa forma, deferida a qualquer órgão julgante – individual, coletivo, comum e especial.

Nesta hipótese, como o objeto da ação não é propriamente a declaração de inconstitucionalidade da norma, embora esta seja condição prévia à sua apreciação, qualquer órgão do Poder Judiciário pode e deve conhecer e decidir o mérito, aplicando ou não a norma impugnada, consoante seja válida ou inválida,

frente à Lei Maior⁴³. Luís Roberto Barroso observa:

“Se o controle incidental e difuso pode enquadrar-se na função típica do Judiciário, o fato é que o controle de constitucionalidade em via principal certamente refoge ao exercício típico da jurisdição. Nessa hipótese, referida na Constituição como ação direta (art. 102, I, *a*), o controle se exerce de modo concentrado e em tese, *in abstracto*, tendo por objeto a apreciação da compatibilidade da norma com a Constituição. Não se cuida, como no normal da atuação do Judiciário, de solucionar um caso concreto, um conflito de interesses entre partes. Aqui, constatada a incompatibilidade da norma com a Lei Maior, a consequência é a paralisação de sua eficácia e eventual retirada do mundo jurídico. A doutrina costuma referir-se a tal papel como o desempenho de uma atividade legislativa negativa”.⁴⁴

Nos termos do art. 103 da Constituição Federal Brasileira de 1988, tem legitimidade para propor ação direta de inconstitucionalidade:

- a) Presidente da República;
- b) Mesa do Senado Federal;
- c) Mesa da Câmara dos Deputados;
- d) Mesa de uma Assembléia Legislativa;
- e) Governador do Estado;
- f) Procurador-Geral da República;
- g) Conselho Federal da Ordem dos Advogados;
- h) Partido Político com representação no Congresso Nacional;
- i) Confederação Sindical ou entidade de classe de âmbito nacional.

José Afonso da Silva, com a proeficiência que lhe é peculiar, bem resume o sistema brasileiro de constitucionalidade:

“Em suma, à vista da Constituição vigente, temos a inconstitucionalidade por ação ou por omissão, e o controle de constitucionalidade é o jurisdicional, combinando os critérios *difuso e concentrado*, este de competência do Supremo Tribunal Federal. Portanto, temos o exercício do controle *por via de exceção* e por *ação direta de inconstitucionalidade* e ainda a referida *ação declaratória de constitucionalidade*. De acordo

⁴³ FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. *Controle da constitucionalidade das leis municipais*. 3ª. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 88-89.

⁴⁴ BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformada*. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 163 – 164.

com o controle por exceção, *qualquer interessado poderá suscitar a questão de inconstitucionalidade, em qualquer processo, seja de que natureza for, qualquer que seja o juízo. A ação direta de inconstitucionalidade compreende três modalidades: (1) a interventiva (...) (2) a genérica: (a) de competência do Supremo Tribunal Federal, destinada a obter a declaração de inconstitucionalidade, em tese, de lei ou ato normativo, federal ou estadual, sem outro objetivo senão o de expurgar da ordem jurídica a incompatibilidade vertical; é ação que visa exclusivamente a defesa do princípio da supremacia constitucional (...).(b) de competência do Tribunal de Justiça em cada Estado, visando a declaração e inconstitucionalidade, em tese, de leis ou atos normativos estaduais ou municipais em face da Constituição Estadual (...) (3) a supridora de omissão: (a) do legislador, que deixe de criar lei necessária à eficácia e aplicabilidade de normas constitucionais, especialmente nos casos em que a lei é requerida pela Constituição; (b) do administrador, que não adote as providências necessárias para tornar efetiva norma constitucional (art. 102, § 2º)*.⁴⁵

A presunção de validade das normas, combinada com os vários tipos de pronúncias de invalidade supracitados, leva às seguintes hipóteses, que Marco Aurélio Greco e Helenilson Pontes Cunha distinguem como sendo as quatro dimensões de validade da norma:

- a) norma com presunção de constitucionalidade;
- b) norma declaradamente constitucional;
- c) norma declaradamente inconstitucional com efeitos *inter partes* ou norma sem presunção de constitucionalidade; e
- d) norma declaradamente inconstitucional, com efeitos *erga omnes*.

Não obstante a clareza das hipóteses elencadas, que são auto-explicativas, a fim de ajustar os conceitos, visando evitar equívocos de interpretação, passa-se a um breve resumo de cada uma destas situações.

3.2.1. Norma com presunção de constitucionalidade

Vige o princípio da presunção de validade da norma, pelo qual uma lei presume-se válida até prova em contrário.⁴⁶ Vários outros princípios que norteiam

⁴⁵ DA SILVA, José Afonso. *Curso de direito constitucional positivo*. 19ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 51-52.

⁴⁶ "A presunção de constitucionalidade das leis encerra, naturalmente, uma presunção *iuris tantum*, que pode ser infirmada pela declaração em sentido contrário do órgão competente. O princípio

o sistema jurídico pátrio corroboram para que Constituição e as normas sejam preservadas. Assim, sempre que possível, cumpre ao intérprete analisar as normas tentando integrá-las ao ordenamento.

A lei sancionada presume-se válida, até em homenagem ao princípio da segurança jurídica. Há uma suposição de que o legislador tenha observado as regras para a edição da norma e que a mesma está de pleno acordo com o restante do ordenamento jurídico, em especial, com a norma constitucional.

Visando assegurar a qualidade de validade da norma, tem-se inclusive um tipo de controle de constitucionalidade preventivo, pelo qual um órgão, de natureza política ou jurisdicional, ajuíza a constitucionalidade da norma antes mesmo de sua edição.

O mais comum é o sistema repressivo ou *a posteriori*, pelo qual o Poder Judiciário é que deve afastar a validade da norma. Lúcio Bittencourt é taxativo: “toda presunção é pela constitucionalidade da lei e qualquer dúvida razoável deve-se resolver em seu favor e não contra ela”.⁴⁷

Dessa forma, pode-se elevar à condição de princípio, a presunção da validade das normas.

3.2.2. Norma declaradamente constitucional

Quando uma norma passa pelo crivo do Supremo Tribunal Federal e o mesmo a declara válida pode-se dizer que a norma é declaradamente constitucional, não obstante a decisão que pronuncia esta condição da norma não tenha efeito preclusivo, podendo, por outras questões constitucionais, vir mais tarde a ser afastada por vício de constitucionalidade.

Melhor explicitando, uma norma pode ser considerada válida diante de um

desempenha uma função pragmática indispensável na manutenção da imperatividade das normas jurídicas e, por via de consequência, na harmonia dos sistema. O descumprimento ou não-aplicação da lei, sob o fundamento de inconstitucionalidade, antes que o vício haja sido proclamado pelo órgão competente, sujeita a vontade insubmissa às sanções prescritas pelo ordenamento. Antes da decisão judicial, quem subtrair-se à lei o fará por sua conta e risco. (...) O princípio da presunção de inconstitucionalidade dos atos do Poder Público, notadamente das leis, é uma decorrência do princípio geral da separação dos Poderes e funciona como fator de autolimitação da atividade do Judiciário, que, em reverência à autuação dos demais Poderes, somente deve invalidar-lhes os atos diante de casos de inconstitucionalidade flagrante e inconstetável.” Luís Roberto BARROSO, cit., p. 164-165 e 174.

determinado dispositivo constitucional, porém posteriormente, ao ser questionada novamente a sua validade, diante de outro dispositivo, pode ser declarada inconstitucional.

Contudo, não se deve neste trabalho, que pretende ser extremamente prático e útil, deixar de registrar que o que tem ocorrido, seja pelo número vultoso de processos que chegam ao Supremo Tribunal Federal, seja pela necessidade de se uniformizar a jurisprudência, é que na prática uma vez declarada constitucional uma determinada norma, o Poder Judiciário de uma maneira geral não mais dá acesso a sua análise sob outros dispositivos.

Veja-se, por exemplo, os casos da declaração de constitucionalidade do aumento das alíquotas do Finsocial, das prestadoras de serviço, da contribuição ao Salário-educação, da contribuição denominada “SAT” – Seguro de Acidente do Trabalho. Em todos estes casos havia ainda muitos argumentos que poderiam levar à declaração de inconstitucionalidade das respectivas normas tributárias. No entanto, todas as causas que foram submetidas ao crivo do Poder Judiciário, posteriormente ao chamado *leading case*, foram julgadas no mesmo sentido, face a anterior decisão pela constitucionalidade.

Assim, embora na teoria seja possível deixar aberta a questão da validade da norma diante de outros dispositivos constitucionais, na prática o que se vê é que uma vez declarada constitucional a norma, a mesma está fadada à condição de “norma declaradamente constitucional”.

3.3. Norma declaradamente inconstitucional com efeitos *inter partes* ou norma sem presunção de constitucionalidade

Pode o Supremo Tribunal Federal, normalmente através da análise de recurso extraordinário, ser compelido a analisar a validade de uma norma no caso concreto, situação em que a decisão somente terá efeito entre as partes envolvidas.

É o chamado controle difuso ou via de defesa ou exceção, que tem efeitos *ex tunc*, retroagindo à data da edição da norma constitucional e *inter partes*, gerando efeitos somente entre as partes envolvidas. Porém, embora os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no caso concreto não atinjam a todos, nasce

⁴⁷ BITTENCOURT, Lúcio. *O controle jurisdicional das leis*. Rio de Janeiro: Forense, 1949. p. 91-

com ela a presunção de invalidade da norma, liberando-se os demais órgãos do Poder Judiciário a decidirem desta forma também nos seus casos.

O que se tem visto é que quando o Supremo Tribunal Federal, pelo seu Tribunal Pleno, julga uma determinada questão, embora não exista súmula vinculante, os demais órgãos do Poder Judiciário acompanham a decisão da Corte Suprema.⁴⁸

Da mesma forma, como visto, a primeira declaração de constitucionalidade torna-se o norte, assim também a primeira declaração de inconstitucionalidade, mesmo que com efeitos *inter partes*, reflete-se em todo o Poder Judiciário e em toda a administração pública.

3.3.1. Norma declaradamente inconstitucional com efeitos *erga omnes*

O Supremo Tribunal Federal, ao analisar as ações diretas de constitucionalidade ou as ações diretas de inconstitucionalidade, está tomando uma decisão que refletirá diretamente na norma, declarando sua validade ou invalidade, o que atingirá a todos. Portanto, a sua decisão influirá diretamente no ordenamento jurídico, tratando-se assim de verdadeira “sentença judicial com força de lei”.⁴⁹

Neste caso, a decisão do Supremo Tribunal Federal irradia efeitos em todo o ordenamento jurídico e são estes efeitos que serão vistos na seqüência, com

92.

⁴⁸ No julgamento da Reclamação nº 899 – RJ, em 05.06.2002, Relator: Min. Celso de Mello Órgão, o Tribunal Pleno do STF assim se manifestou:

“(…) O DESRESPEITO À EFICÁCIA VINCULANTE, DERIVADA DE DECISÃO EMANADA DO PLENÁRIO DA SUPREMA CORTE, AUTORIZA O USO DA RECLAMAÇÃO. - O descumprimento, por quaisquer juízes ou Tribunais, de decisões concessivas de medidas cautelares, outorgadas, com efeito vinculante, pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, em sede de ação declaratória de constitucionalidade, autoriza a utilização da via reclamatória, também vocacionada, em sua específica função processual, a resguardar e a fazer prevalecer, no que concerne à Suprema Corte, a integridade, a autoridade e a eficácia subordinante dos comandos que emergem de seus atos decisórios. Doutrina. Precedentes. A DESOBEDIÊNCIA À AUTORIDADE DECISÓRIA DOS JULGADOS PROFERIDOS PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL IMPORTA NA INVALIDAÇÃO DO ATO QUE A HOVER PRATICADO. - A procedência da reclamação, quando promovida com o objetivo de fazer prevalecer o “imperium” inerente aos julgados proferidos pelo Supremo Tribunal Federal, importará em desconstituição do ato que houver desrespeitado a autoridade da decisão emanada da Suprema Corte.” (Publicação: DJ 20-09-2002, p.90)

⁴⁹ CANOTILHO, Gomes J.J. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 4ª ed., Almedina: Coimbra, 2000, p. 994.

mais zelo.

3.4. Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade da norma

Tema profícuo no direito são os efeitos temporais da declaração de inconstitucionalidade.

Debate constante na doutrina e na jurisprudência de todo o mundo é se a decisão que declara a inconstitucionalidade da norma tem ou deve ter efeitos *ex tunc* ou *ex nunc*, ou seja, retroage a decisão ou é válida somente a partir da sua pronúncia.

No modelo norte-americano de controle judicial de legitimidade constitucional das leis, a declaração de inconstitucionalidade da norma tem, via de regra, um caráter declarativo que opera, em princípio, *ex tunc*, retroativamente, acertando a nulidade absoluta prévia da norma.

No sistema austríaco clássico, fundamentado essencialmente em Hans Kelsen, ao contrário, a eficácia do pronunciamento de inconstitucionalidade opera *ex nunc*, para o futuro, havendo a anulação da lei, com efeitos daí em diante.

É certo que ambos os sistemas foram relativizados, admitindo-se uma parcial atenuação de suas concepções originais.

A Suprema Corte norte-americana, no julgamento de *Linkletter vs. Walker*, rejeitou ambos os extremos⁵⁰, assim como o austríaco, reformado em 1929, “admitiu que - limitadamente ao caso concreto, por cuja ocasião tenha surgido, em ‘via de exceção’, a questão da constitucionalidade – a lei contrária à Constituição deva, em seguida ao pronunciamento da Corte Constitucional, ter aplicação recusada também em relação aos fatos verificados antes do pronunciamento”.⁵¹

Também na Alemanha, Espanha, Itália e Portugal, a despeito da divergência quanto à regra geral preponderante acerca dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, tem prevalecido a análise casuística, relativizando-se

⁵⁰ TRIBE, Laurence. H. *American Constitutional Law*. New York: The Foundation Press, 1988, p. 30 e 31.

⁵¹ “*apud*” Sérgio André R. G. da Silva. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 83 de agosto de 2002, p. 155.

assim os sistemas clássicos⁵².

A Constituição Italiana prevê expressamente a interrupção da vigência da norma declarada inconstitucional. Dispõe o seu art. 136:

“Quando a Corte declara inconstitucional uma disposição de uma lei ou de um ato tendo força de lei, esta disposição interrompe sua vigência a partir do dia seguinte à publicação da decisão.

A decisão da Corte é publicada e notificada às Câmaras e Conselhos regionais interessados, a fim de que tomem, nas formas constitucionais, as decisões que poderiam estimar necessárias”.⁵³

A Constituição Alemã traz previsão para que a Corte Constitucional Federal se pronuncie sobre a validade da norma, porém resta silente sobre os efeitos desta pronúncia⁵⁴.

No Brasil⁵⁵, entre muitos outros doutrinadores, Ricardo Lobo Torres há muito criticava o radicalismo de ambos os sistemas, americano e austríaco, e sugeria uma posição intermediária, nos seguintes moldes:

“A invalidade da lei inconstitucional, declarada *in abstracto* ou em seguida por força do *stare decisis*, opera de imediato, anulando no presente os efeitos dos atos praticados no passado, salvo com relação à coisa julgada, ao ato jurídico perfeito e ao direito adquirido, ou, o que é a mesma coisa, opera *ex tunc*, com relação a certos atos como, por exemplo, a sentença penal”.⁵⁶

Este também é o posicionamento de Eurico Marcos Diniz de Santi, que é

⁵² MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade*. São Paulo: CELSO Bastos, 1999, p. 464 a 467; CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. Da declaração de inconstitucionalidade e seus efeitos em face das Leis n^os 9.868 e 9.882/99 (Org. Daniel Sarmento), Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001, p. 72 a 81.

⁵³ Constituição Italiana de 27 de Dezembro de 1947. Trad. José Luiz Tuffani de Carvalho. Rio de Janeiro: Editora Espaço Jurídico, 2000.

⁵⁴ Ver artigos 93 e 100, este último trata do controle concreto das normas. Constituição Alemã de 23 de maio de 1949 (com as alterações de 1998). Trad. José Luiz Tuffani de Carvalho. Rio de Janeiro: Editora Espaço Jurídico, 2000.

⁵⁵ Pela Lei n^o 9.430/96, se confiou ao Poder Executivo a tarefa de regular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, veja-se o que dispõe a mesma: “Art. 77. Fica o Poder Executivo autorizado a disciplinar as hipóteses em que a administração tributária federal, relativamente aos créditos tributários baseados em dispositivo declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, possa:

- I - abster-se de constituir-los;
- II - retificar o seu valor ou declará-los extintos, de ofício, quando houverem sido constituídos anteriormente, ainda que inscritos em dívida ativa;
- III - formular desistência de ações de execução fiscal já ajuizadas, bem como deixar de interpor recursos de decisões judiciais.”

taxativo:

“Acórdão em ADIN que declare a inconstitucionalidade de lei *ex tunc* retira a lei do sistema jurídico no presente, impedindo que produza efeitos no futuro, mas não pode atingir os efeitos no passado, garantidos pela coisa julgada, pelo direito adquirido e pelo ato jurídico perfeito e consolidados pela decadência e pela prescrição”.⁵⁷

A Constituição Federal Brasileira de 1988, por restar silente quanto aos efeitos da declaração de inconstitucionalidade da norma, acabou deixando a cargo do Supremo Tribunal Federal declarar os efeitos da pronúncia de inconstitucionalidade da norma.⁵⁸

Mas, não obstante a lacuna constitucional, em benefício da análise pelos membros do Supremo Tribunal Federal, do caso concreto, este Tribunal tinha como regra declarar efeitos *ex tunc* da declaração de inconstitucionalidade da norma.

Outros doutrinadores importantes⁵⁹ pleiteavam a revisão deste entendimento do Supremo Tribunal Federal, como, Regina Maria Macedo Nery Ferrari, que expressava a necessidade de um diploma legal para disciplinar a questão, conforme segue:

“(...) a admissão da retroatividade *ex tunc* da sentença deve ser feita com reservas, pois não podemos esquecer que uma lei inconstitucional foi eficaz até consideração nesse sentido, e que ela pode ter tido conseqüências que não determina um prazo para a arguição de tal invalidade, podendo a mesma ocorrer dez, vinte ou trinta anos após sua entrada em vigor. (...)”

O que deve ser tido como boa norma é que tais radicalismos devem ser abandonados por uma visão mais realista do problema, e os mesmos poderiam ser afastados com a existência de um diploma legislativo disciplinando tais fatos, e isto dependendo, todavia, no gênero da

⁵⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Restituição dos tributos*. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1983, p. 88.

⁵⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de Santi. *Decadência e prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001, 2ª ed., p. 274 e 275. Reforça o Autor o seu entendimento: “No direito tributário, a segurança jurídica garante a consolidação do passado impondo ao Legislativo, que produz as leis, o limite da *irretroatividade da lei*; ao executivo, que produz atos administrativos, o limite da *decadência* e ao Judiciário, que produz sentenças e acórdãos, o limite da *prescrição*. A segurança jurídica, portanto, promove a legalidade, garantindo o passado da lei, sem deixar de assumir a trajetória da lei no presente e seus efeitos, ainda que no futuro essa lei deixe de ser lei.” Op. Citada, p. 271-272.

⁵⁸ “Assim sendo, é certo que, mesmo antes da vigência do art. 27 da Lei nº 9.868/99, poderia o Supremo Tribunal Federal declarar, com efeitos *ex nunc*, a inconstitucionalidade de ato normativo, podendo, por outro lado, afastar, a qualquer momento, a eficácia dessa regra infraconstitucional.” DA SILVA, Sérgio André R. G.. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 83 de agosto de 2002, p. 151, São Paulo: Dialética.

⁵⁹ Carlos Roberto Siqueira de Castro, Gilmar Ferreira Mendes, Paulo Bonavides.

individualização na espécie, considerando caso por caso”.⁶⁰

Tendo em vista pleitos como o acima posto, foi editada a Lei nº 9.868 de 10 de novembro de 1999, que deixou expressa a faculdade do Supremo Tribunal Federal declarar não só a inconstitucionalidade da norma, mas também os efeitos desta declaração. Porém, o que parecia ter solucionado problema, pelo menos na teoria, acabou restringindo ainda mais os poderes do Supremo Tribunal Federal no caso de declaração dos efeitos da pronúncia de inconstitucionalidade da norma.

O novel diploma deixou assim consignado:

“Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de 2/3 (dois terços) de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento em que venha a ser fixado.”

Ou seja, anteriormente à Lei nº 9.868/99, o Supremo Tribunal Federal podia restringir os efeitos da declaração de inconstitucionalidade da norma em qualquer situação. Com o advento da referida lei, passou a ser condição prévia da limitação dos efeitos da pronúncia de invalidade a existência de razões de segurança jurídica ou excepcional interesse social e a decisão da maioria de 2/3 dos membros do Supremo Tribunal Federal. A lei foi colocada sob o crivo do Supremo Tribunal Federal, que ainda não se pronunciou em definitivo sobre a matéria⁶¹.

Ficou assim “legalizada” a faculdade do Supremo Tribunal Federal declarar os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, porém diante da nova lei, somente nos casos que esta permite.

O que tem ocorrido desde a edição da Lei nº 9.868/99, são reiteradas decisões do Supremo Tribunal Federal afirmando que a declaração dos efeitos *ex nunc* de sua pronúncia de invalidade é realmente exceção, nos exatos termos preconizados pela nova norma.⁶²

⁶⁰ FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. *Efeitos da declaração de inconstitucionalidade*. Op. Cit., p. 200.

⁶¹ BRASIL. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2154-2 e 22258-0, apensas.

⁶² BRASIL. Ementa: “CONTROLE ABSTRATO DE CONSTITUCIONALIDADE. ALEGADA OMISSÃO, POSTO NÃO HAVER O ACÓRDÃO ATACADO OS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 25 DO ADCT PARANAENSE, SE “EX TUNC” OU “EX NUNC” .

De modo geral, é importante destacar que estas considerações, reforçam a argumentação de que tanto a validade não está na essência da norma, mas sim é uma qualidade desta, que a declaração de inconstitucionalidade não implica afirmar que uma norma nunca existiu, mas sim que existiu até o momento que teve a sua validade retirada pelo Supremo Tribunal Federal. Existência e validade, portanto não se confundem.

A existência de uma norma é pressuposto para a declaração de sua invalidade. “Em outras palavras, o controle de constitucionalidade é exercido fundamentalmente sobre a validade das normas, não sobre a sua existência, e mesmo a norma julgada inválida por decisão cercada de efeito *erga omnes* existia até o momento desse pronunciamento”.⁶³

O resultado desta análise justifica o entendimento que será exposto nos próximos Capítulos, pois se a declaração de inconstitucionalidade atribui nova qualificação à norma, por consequência afeta a qualificação jurídica das condutas com base nela realizadas, como muito bem destacado por Paulo Roberto Lyrio Pimenta, em sua obra sobre o tema. Veja-se:

“Vale dizer o prazo prescricional surge no momento da ocorrência de determinado fato que modifica uma determinada situação jurídica, tornando-a desconforme com o sistema jurídico. Nem sempre esse fato corresponde a um ato do devedor, podendo ser praticado, também, por terceiros, pode consistir num evento imprevisível (caso fortuito ou força maior), ou até mesmo ser decorrente de um provimento jurisdicional que atribua nova qualificação jurídica a um determinado evento.

(...)

Destarte, o prazo prescricional para a repetição de indébito tributário só poderá fluir após esse momento”.⁶⁴

A declaração de inconstitucionalidade decorrente da procedência de ação direta tem efeitos “*ex tunc*”, regra que somente admite exceção na forma do art. 27 da Lei nº 9.868/99, hipótese não configurada no caso em questão.

Embargos rejeitados.” Embargante: Assembléia Legislativa do Estado do Paraná; Embargado: Governador do Estado do Paraná; ADI 483 ED; Embargos na Ação Direta de Inconstitucionalidade, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgamento em 22/08/2201 – Tribunal Pleno; DJ 05/10/01.

⁶³ *Inconstitucionalidade da lei tributária – repetição de indébito*, cit., p. 34.

⁶⁴ PIMENTA. Paulo Roberto Lyrio. *A restituição dos tributos inconstitucionais, o novo Código Civil e a jurisprudência do STF e do STJ*. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 91 de abril de 2003, p. 91-95.

Como se denota, é possível concluir que se um tributo foi recolhido com base em norma cuja presunção de validade foi afastada pelo Supremo Tribunal Federal, nasceu com esta pronúncia de invalidade da norma, o direito do contribuinte pleitear a restituição do tributo assim recolhido.

A pronúncia de invalidade da norma, é portanto, o marco inicial do prazo para pleitear a restituição do indébito tributário, que será objeto de análise nos próximos Capítulos.

CAPÍTULO IV

RESTITUIÇÃO DO TRIBUTO DECLARADO INCONSTITUCIONAL

4.1. Repetição de Indébito

A palavra repetição, do latim *repetitio*, significa restituir devolver. Indébito é aquilo que foi pago sem ser devido.

A repetição de indébito, na seara tributária, pode ser conceituada como a obrigação pela qual o fisco fica obrigado a devolver ao contribuinte quantia por este paga indevidamente, seja por força de erro, seja porque com base em norma posteriormente declarada inconstitucional. Também se utiliza a expressão repetição de indébito para denominar a ação pela qual o contribuinte pode pleitear a devolução do indébito. Ou seja, *é direito, é ação*.

Segundo Ricardo Lobo Torres, quando por qualquer circunstância de natureza substancial, temporal ou quantitativa o imposto pago não corresponde à descrição constante da lei, diz-se que há indébito a repetir.

Há o direito à restituição porque houve o pagamento indevido em face do ordenamento jurídico vigente à época, o que acabou reduzindo o patrimônio do contribuinte contrariamente à Constituição Federal, com o conseqüente enriquecimento ilícito da outra parte, a Fazenda.

O direito à restituição também está previsto no art. 876 do Código Civil Brasileiro, que assim dispõe:

“Art. 876 - Todo aquele que recebeu o que lhe não era devido fica obrigado a restituir; obrigação que incumbe àquele que recebe dívida condicional antes de cumprida a obrigação”.

Portanto, configurado o pagamento indevido, não pode o Estado reter os valores pagos pelo contribuinte, sob pena de locupletamento ilícito, vedado pelo art. 876 do Código Civil.

O direito público subjetivo do contribuinte à restituição do tributo pago indevidamente ou com base em lei posteriormente declarada inconstitucional e a

obrigação do Estado à devolução, formam uma relação jurídica entre este e o contribuinte.

Com efeito, não havendo dúvidas quanto à inconstitucionalidade do tributo e havendo a demonstração do dano patrimonial a que se sujeitou o contribuinte, impõe-se a restituição dos valores cobrados indevidamente.

Constatado o pagamento de um tributo indevidamente ou com base em lei posteriormente declarada inválida, surge para o sujeito passivo o direito de *reivindicar*, perante a administração ou perante o Poder Judiciário a devolução do montante recolhido indevidamente aos cofres públicos. “*Esse movimento reivindicatório do sujeito passivo é denominado de restituição ou repetição de indébito*”.⁶⁵

Atualmente, com a disseminação da compensação tributária, a repetição de indébito acabou por ser confundida com este instituto, sendo pela jurisprudência pátria entendida como uma modalidade da repetição de indébito. Porém, são figuras distintas a repetição de indébito e a compensação; esta última será objeto de análise em separado neste estudo.

Há alguns doutrinadores⁶⁶ que defendem não se tratar a repetição de indébito tributário porque se pago indevidamente não se tratava de tributo. Não adotamos esta postura porque entendemos que a qualidade de “indevido” somente qualifica um recolhimento que foi efetuado em razão de obrigação tributária.

A repetição de indébito, como uma relação jurídica pela qual uma parte, o fisco, obriga-se a devolver o que recebeu indevidamente à outra parte, o contribuinte, envolve um crédito do contribuinte em contrapartida a um débito do fisco.

O pedido de restituição do indébito tributário a uma independe da modalidade do lançamento e a duas pode ser feito tanto na via administrativa

⁶⁵ FERNANDES, Dias Luis. *Repetição do indébito tributário – o inconstitucional artigo 166 do CTN*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 9.

⁶⁶ “Pagamento de tributo indevido não é pagamento de tributo, mas simplesmente prestação indevida”. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 576. “Com efeito, na restituição (ou repetição) do indébito, não se cuida de tributo, mas de valores recolhidos (indevidamente) a este título. Alguém (o *solvens*), falsamente posicionado como sujeito passivo, paga um valor (sob o rótulo de tributo) a outrem (o *accipiens*), falsamente rotulado de sujeito ativo. Se inexistia obrigação tributária, de igual modo não havia nem sujeito ativo, nem sujeito passivo, nem tributo devido.” AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 405.

No mesmo sentido Ives Gandra Martins e Gabriel Lacerda. *In: Compensação do indébito tributário*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 12. José Souto Maior Borges. *In: Lançamento Tributário*, Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 200.

quanto na via judicial, à opção do contribuinte. O contribuinte não é obrigado a esgotar primeiro a via administrativa para depois pedir a restituição judicial do tributo e isto ficou muito claro na Constituição de 1988, especialmente pelo princípio de que nenhum direito será excluído da apreciação do Poder Judiciário.⁶⁷

Como já visto, a obrigação do Fisco devolver o que indevidamente recebeu homenageia os princípios da legalidade, segurança jurídica, direito à propriedade, moralidade, boa-fé, vedação ao enriquecimento ilícito, entre outros, que protegem o contribuinte contra as arbitrariedades do fisco.

A possibilidade do contribuinte pleitear a devolução do indébito tributário encontra fundamento, além dos princípios retro citados, também no Código Tributário Nacional, que, como já dito, tem *status* de lei complementar, nos termos exigidos pelo inciso III do art. 146 da Constituição Federal, devendo portanto dar os parâmetros para a restituição nas três esferas, federal, estadual e municipal.

Vale lembrar que o Código Tributário Nacional cuidou do pagamento indevido do tributo no art. 165 e seguintes. Mas, embora no *caput* do art. 165 do CTN, tenha utilizado a expressão “restituição do tributo”, nas hipóteses pelo dispositivo postas, não tratou da restituição do tributo pago com base em lei declarada inconstitucional após o recolhimento.

As hipóteses trazidas no Código Tributário Nacional, art. 165 que ensejam a repetição de indébito são as seguintes:

- a) cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;
- b) erro na *edificação* do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;
- c) reforma, anulação, revogação ou rescisão da decisão condenatória.

⁶⁷ “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito”, art. 5º, XXXV, da Constituição Federal.

Como se depreende da análise das situações supracitadas, o Código Tributário Nacional não tratou da situação na qual o contribuinte efetua um pagamento devido, mas posteriormente este “devido” ganha a qualidade de “indevido”, face a uma pronúncia de invalidade da norma que obrigou o recolhimento.

É preciso que fique claro que no caso de restituição de tributo em razão da declaração de inconstitucionalidade da norma tributária que o ensejou, não se pode falar em pagamento indevido, pois quando efetuado o recolhimento era plenamente devida a exação. A qualidade de “indevido” só nasce com a declaração de inconstitucionalidade da norma tributária.

Neste caso, de pagamento devido à época do recolhimento, mas que ganha a qualificação de indevido com a pronúncia de invalidade da norma, não há previsão no Código Tributário Nacional para a restituição, até mesmo porque, como já mencionado, este Diploma tem como fundamento a validade das normas.

4.2. Inaplicabilidade do Código Tributário Nacional na restituição de tributo declarado inconstitucional

Tendo-se como pressuposto que a declaração de inconstitucionalidade opera efeitos *ex tunc* e que há nulidade *ab initio* da cobrança dos tributos com fulcro em lei inconstitucional, é imperioso seja reconhecido o direito à restituição do indébito ao contribuinte, isto visando inclusive evitar o enriquecimento ilícito do Estado, que, ao se apropriar de valores indevidamente, fere por certo o princípio da moralidade, ao qual está vinculado à administração pública, por força do art. 37 da Constituição Federal.

Há de se distinguir a hipótese de pedido de restituição de tributos fundada em pagamento indevido “puro e simples” de pagamento indevido que assim se tornou em razão da pronúncia da inconstitucionalidade da lei tributária na qual se fundamentou o recolhimento. Nesta segunda hipótese, de pagamento indevido porque com base em lei posteriormente declarada inconstitucional, é a declaração de inconstitucionalidade que vem a ser o marco inicial para o ingresso com o pedido de restituição.

Em verdade, não há em nosso ordenamento jurídico normas que

disciplinem especialmente o prazo para a restituição de tributo pago sob a égide de lei declarada inconstitucional. É preciso uma interpretação sistemática do ordenamento jurídico para, com base nos princípios tratados no início deste trabalho, assegurar ao contribuinte o direito à repetição do indébito.

Como já frisado, as normas trazidas pelo Código Tributário Nacional⁶⁸ em relação à restituição de tributos, não tratam da questão da repetição de indébito quando o tributo é dado por indevido em razão da declaração de inconstitucionalidade da norma que impulsionou o seu recolhimento. Para melhor compreensão segue a íntegra do art. 165 do Código Tributário Nacional:

“Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do art. 162⁶⁹, nos seguintes casos:

I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

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

III – reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória”.

Como se denota da análise do dispositivo legal supracitado, não foi albergada a hipótese de pagamento com base em lei inconstitucional e isto até mesmo porque, como já antecipado, o Código Tributário Nacional pressupõe válidas as leis.⁷⁰

⁶⁸ Importantes doutrinadores acreditam que o problema é que o art. 165 do CTN não é taxativo. Eis a crítica de Fábio Fanucchi: “Na verdade, o Código Tributário Nacional pecou pela especificação dos casos em que cabe a restituição, pois é muito possível, em tal elenco de casos, não ter citado algum ou alguns, que embora não mencionados, ainda geram direito à restituição. Bastaria ter delineado que a restituição cabe sempre que o encargo tido como tributário não se manifesta como tal, face à legislação aplicável à espécie. Aliás, nem pode ser considerada como taxativa a enumeração do art. 165, nem pode ser considerada tecnicamente perfeita.” FANUCCHI, Fábio. Curso de direito tributário brasileiro. 4ª ed. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 1976, p. 391.

⁶⁹ “§ 4º A perda ou destruição da estampilha, ou erro no pagamento por esta modalidade não dão direito à restituição, salvo nos casos expressamente previstos na legislação tributária, ou naqueles em que o erro seja imputável à autoridade administrativa.”

⁷⁰ “Ora, tanto o inciso I, quanto o inciso II do art. 168 fazem expressas remissão ao art. 168 do CTN, vale reafirmar, o qual não se aplica à hipótese de repetição de indébito decorrente da

A hipótese que mais se assemelharia à aqui posta seria o “pagamento espontâneo do tributo indevido”; porém, seria forçoso alegar que o contribuinte pagou espontaneamente um tributo indevido em caso de posterior declaração de inconstitucionalidade da exação. Isto poderia acontecer se o contribuinte efetuasse o pagamento do tributo após a sua declaração de inconstitucionalidade. Neste caso se estaria diante do pagamento indevido de um tributo inconstitucional.

Mas em se tratando de tributo que *posteriormente* ao pagamento é declarado inconstitucional, não há como sustentar que à época do pagamento o mesmo era indevido, muito pelo contrário, o tributo só foi pago porque era devido e “ganhou” a qualidade de indevido, face à posterior pronúncia de inconstitucionalidade.

Esta premissa é de suma importância para a compreensão da problemática que se está trazendo ao debate, posto que a utilização de “preconceitos” baseados nas normas existentes para a restituição genérica do tributo que não envolva a questão da inconstitucionalidade de norma tributária, segue outros caminhos bem diversos dos aqui colocados.

É diferente o pedido de restituição de um tributo que já se sabe ter sido pago indevidamente porque, por exemplo, para um tributo ser considerado indevido faz-se necessário primeiro a sua declaração de inconstitucionalidade, para somente então pleitear-se a devolução ou a compensação.

Note-se que nesta segunda hipótese a característica “indevido” não depende do sujeito passivo, mas sim de uma pronúncia de inconstitucionalidade que para ser obtida necessita aguardar o trânsito em julgado de uma demanda judicial.

Como se viu, a presunção de validade das leis não permite afirmar a existência do direito à restituição do indébito, antes de declarada a inconstitucionalidade da lei na qual se fundou a cobrança do tributo. Fosse diferente estar-se-ia contradizendo o princípio da presunção de validade das normas.

Assim, uma vez declarada a inconstitucionalidade é que surge para o contribuinte o direito à repetição, pois afastada fica, por óbvio, aquela presunção de validade da lei. Antes deste momento, portanto, não existe direito à restituição,

declaração de inconstitucionalidade da norma impositiva tributária”. Paulo Roberto Lyrio Pimenta. Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário, p. 162.

pois enquanto não afastada a lei por decisão judicial prevalece aquela presunção de legitimidade da norma que deu ensejo à exação.

Para melhor explicitar a questão, são oportunas as lições de Hugo de Brito Machado, *in verbis*:

“Tem, é certo, o contribuinte, ação para pedir, perante o Judiciário, a restituição, tendo como fundamento a inconstitucionalidade da lei tributária, mas no que concerne a esta não existe prescrição. A interpretação conjunta dos artigos 168 e 169, do CTN, demonstra que tais dispositivos não se referem a este tipo de ação. O art. 168 diz respeito ao pedido de restituição formulado perante a autoridade administrativa. E o art. 169 diz respeito à ação para anular a decisão administrativa denegatória do pedido de restituição. Inexiste, portanto, dispositivo legal estabelecendo a prescrição para a ação do contribuinte, para haver tributo cobrado com base em lei que considere inconstitucional”.⁷¹

Há doutrinadores que chegam à mesma conclusão - inaplicabilidade das normas inseridas no Código Tributário Nacional, mas por razões diversas.

Aroldo Gomes de Mattos defende a inaplicabilidade do Código Tributário Nacional porque quando o tributo é declarado inconstitucional fica claro que não se trata de um tributo: “impede aqui considerar que inexistente propriamente tributo pago indevidamente. Isso é um eufemismo. O que existe, na verdade, são quantias que, a pretexto deste, foram coativamente exigidas do contribuinte”. Aroldo Gomes de Mattos chega a esta conclusão, com os seguintes argumentos:

“Ora, se de tributo não se cuida, qual a natureza daquela contribuição compulsória? A de confisco ou requisição forçada, sem indenização, ambos vedados pelo texto constitucional. Desse pressuposto, uma consequência dupla: a) inaplicável o prazo prescricional reservado para a restituição do indébito fiscal; b) aplicável o prazo prescricional reservado para a restituição do indébito em geral contra a Fazenda Pública, de 5 anos, contados do ‘ato ou fato do qual se originar a mesma ação’. Ora, o fato do qual se origina, que legitima e sustenta, a ação de repetição de indébito é o da decretação de sua inconstitucionalidade pelo Judiciário, passada em julgado e não o do pagamento de um pretenso tributo, a que subsequente se negou tal natureza”.⁷²

E, continua a sua fundamentação nos seguintes ensinamentos de Nilson Rodrigues de Faria:

⁷¹ Hugo de Brito Machado. *Temas de direito tributário II*, cit., p. 190.

⁷² MATTOS, Aroldo Gomes de. *Repetição do indébito e compensação no direito tributário*. Coord. Machado, Hugo de Brito. *Repetição do indébito e compensação no direito tributário*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 1999, p. 59.

“A coação governamental, no entanto, cessa com a declaração de inconstitucionalidade do tributo pelo Supremo Tribunal Federal. A partir de então, o Poder Público não tem mais legitimidade para exigir o crédito tributário, pois tornou-se inexistente no mundo jurídico. Portanto, a partir da declaração de inconstitucionalidade de tributos pelo STF, legitima-se o disposto no artigo 168, I do CTN, posto que, suspensa a coação, passa-se a contar o prazo prescricional para pleitear a restituição do indébito”.⁷³

O Ministro Cesar Asfor Rocha, no julgamento do Recurso Especial nº 43.995-5-RS, assim se manifestou: *“Inexiste, portanto, dispositivo legal estabelecendo a prescrição para a ação do contribuinte, para haver tributo cobrado com base em lei que considere inconstitucional”*.⁷⁴

Há quem sustente que se aplica por analogia o prazo prescricional de cinco que tem a Fazenda Pública para promover o lançamento do crédito tributário, disposto no Código Tributário Nacional, mas se trata de tese insustentável. A uma, porque não se pode admitir a integração analógica como forma de restringir os direitos do cidadão contra o Estado, que sendo legislador bem pode legislar a norma que entender necessária à preservação de seus interesses. A duas porque o princípio da moralidade pública não recomenda o locupletamento ilícito do erário.

O Código Tributário Nacional até poderia ser aproveitado para a solução da problemática da devolução do tributo recolhido com base em lei inconstitucional por analogia, mas somente na falta de outro dispositivo que pudesse regular esta questão, o que não é o caso sob análise.

Havendo fundamentação legal para tratar do prazo para a restituição do tributo pago indevidamente, mesmo quando o motivo for a declaração de inconstitucionalidade da lei, como se demonstrará adiante, há de ser afastada a analogia para a solução do caso.

O que se pretende é demonstrar que há vários caminhos para se chegar à conclusão pela inaplicabilidade do Código Tributário Nacional, no que diz respeito ao prazo para pleitear a restituição dos tributos indevidos, porque a lei que os exigiu foi declarada inconstitucional; mas o importante é que se tenha em

⁷³ MATTOS, Aroldo Gomes de. *Repetição do indébito e compensação no direito tributário*. Machado, Hugo de Brito Coord. *Repetição do indébito e compensação no direito tributário*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 1999, p. 59 e 60.

⁷⁴ Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 43.995-5/RS, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJU II de 25/04/1995, p. 354.

foco esta diferenciação: pagamento indevido e pagamento indevido por posterior invalidade da norma que fundamentou o recolhimento.

De qualquer forma, acreditamos mais precisa a construção que dá por inaplicável o Código Tributário Nacional, porque este Diploma não tratou da hipótese de inconstitucionalidade da norma tributária, afinal partiu da premissa da aplicação das normas, que são as mesmas constitucionais, que tem, portanto, presunção de validade.⁷⁵

Mas não é a inviabilidade da aplicação do Código Tributário Nacional que impede que o tributo pago sob a imposição de lei inconstitucional seja restituído, pois em respeito a todos os princípios constitucionais tratados, da legalidade, segurança jurídica, moralidade, boa-fé, vedação do enriquecimento ilícito, direito à propriedade, não é dado ao Estado negar-se à devolução de tributo que não lhe era dado exigir.

Impõe-se, então, investigar o fundamento do prazo para contribuinte pleitear a restituição do indébito tributário.

4.3. A celeuma sobre decadência e prescrição

Decadência e prescrição⁷⁶ são facetas do direito para enfrentar o *tempo*. O direito é posto, imposto, porém o tempo deve delimitar os seus efeitos,

⁷⁵ Este não é o entendimento da Secretaria da Receita Federal haja vista o disposto no inciso I do Ato Declaratório da SRF nº 96 de 26/11/99, *in verbis*: “I - o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior que o devido, inclusive na hipótese de o pagamento ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação declaratória ou em recurso extraordinário, extingue-se após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da extinção do crédito tributário – arts. 165, I, e 168, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).”

⁷⁶ “Decadência vem do verbo latino “cadere” (cair). É formado pelo prefixo latino “de” (de cima de), pela forma verbal “cado” (decadere) e pelo sufixo “ência” (“entia”: ação ou estado). Decadência é, assim, ação de cair ou estado daquilo que caiu. São sinônimos de decadência os vocábulos ou expressões “caducidade”, “prazo prefixado” ou “prazo extintivo”.

Juridicamente, decadência indica queda ou perecimento do direito pelo decurso do prazo fixado ao seu exercício, sem que seu titular o tivesse exercido” (...)

No Direito Tributário, decadência vem a ser o fenômeno jurídico (envolve uma mudança na esfera jurídica, qual seja, a eliminação do direito) de extinção do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, em razão do não exercício desse direito durante o prazo fixado em lei. (...)

Prescrição vem do vocábulo latino “praescriptio” (derivado do verbo “Praescribere”: “prae” + “scribere”, escrever antes ou no começo. Praescriptio era a parte preliminar da fórmula em que o pretor determinava ao juiz a absolvição do réu, se estivesse extinto o prazo de duração da ação. Com a evolução conceitual, o tempo passou a significar “extinção da ação pela expiração do prazo de sua duração” (matéria contida na preliminar da fórmula do pretor”).

concedendo prazo certo para o seu exercício. Assim, a decadência e a prescrição, vêm a ser mecanismos indispensáveis à garantia da segurança jurídica. Representam um dos fascinantes temas do Direito.

Muitos juristas conceituados ainda hoje não são claros em apontar as diferenças entre decadência e prescrição, limitando-se a dizer que a decadência atinge o direito material, enquanto a prescrição o direito de ação. Celso Ribeiro Bastos tem esta opinião:

“Prescrição é o desaparecimento do direito de ação por não tê-la promovido o titular do direito no tempo hábil. É o prazo para o exercício do direito de ação (...) Decadência é o perecimento do direito material em face da ausência do seu exercício no prazo marcado em lei”.⁷⁷

Edvaldo Brito, ao tratar da matéria de decadência e prescrição do crédito tributário, traça o seguinte diferencial: “a decadência extingue, *diretamente*, o direito subjetivo e, com ele, a ação que o protege; a prescrição extingue, *diretamente*, a ação e com ela o direito sob sua proteção”.⁷⁸

Também é usual recorrer-se às definições do direito civil sobre decadência e prescrição, para resolver a problemática em qualquer ramo do direito, sem atentar-se para as peculiaridades próprias de cada área do direito.⁷⁹

Aceita-se no direito tributário sem maiores contestações dogmas como “a decadência não admite suspensão, nem interrupção”, quando ao certo isto vai

Prescrição é o fenômeno extintivo de uma ação ajuizável pela inércia de seu titular, durante o prazo que a lei estabeleceu para esse fim. A prescrição extingue a ação capaz de fazer prevalecer o direito (...)

⁷⁷ Em decorrência, antes da constituição do crédito tributário, somente podemos falar de decadência; depois de constituído o crédito tributário, de prescrição.” MORAES, Bernardo Ribeiro de. *A decadência e a prescrição diante do crédito tributário*. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. *Caderno de Pesquisas Tributárias nº 1*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1976, p. 38, 40, 41 e 45.

⁷⁷ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito financeiro e de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 220.

⁷⁸ BRITO, Edvaldo. *Problemas de processo judicial tributário*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 89.

⁷⁹ “O direito é uno, é certo. Não o é, entretanto, e na mesma proporção, a Ciência do Direito. Por isso, a pretensão de importar proposições acabadas do Direito Privado se nos afigura como algo impraticável. É mistifório metódico que se deve evitar. Critérios diversos, pontos de vista distintos: eis o que verificamos nas doutrinas do Direito Público e Privado. Preferimos analisar o direito positivo privado com o olhar metódico do jurista treinado e acostumado ao trato do Direito Público. Dessa maneira, não incorremos no risco de transfigurar ou contaminar o Direito Tributário com proposições, perspectivas e critérios que se encontram amoldados às particularidades intrínsecas do direito civil positivo. Tal consciência também nos permite construir a partir das proposições prescritivas do direito civil positivo proposições de Teoria Geral do Direito compatíveis com o horizonte do modelo teórico proposto.” Eurico Marcos Diniz de Santi, *Decadência e prescrição no direito tributário*, p. 144-145.

depende do que dispuser a lei, que desde já ressalte-se, em direito tributário deve ser complementar, por força do disposto no art. 146, inciso III, alínea 'b', da Constituição Federal de 1988.

Sem dúvida, o estudo da decadência e da prescrição é profícuo e encontra muito material para análise.

No direito tributário não é diferente, muito se tem debatido sobre o tema que pode até parecer pacífico quando visto perfunctoriamente, mas ainda enseja muito debate.

Mas não nos alongaremos neste intrigante debate, traremos no próximo tópico somente algumas considerações, necessárias para situar o leitor na problemática.

4.4. A natureza do prazo para a restituição do indébito: decadencial ou prescricional

Giuseppe Chiovenda⁸⁰ classificou todos os direitos subjetivos em duas grandes categorias, os *direitos a uma prestação* e os *direitos potestativos*. Os direitos a uma prestação são os que dizem respeito a um bem da vida, a ser obtido mediante a prestação positiva ou negativa dos outros. Os direitos potestativos visam à modificação do estado jurídico existente.

Segundo Angelo Amorim Filho:

“Os direitos potestativos se exercitam e atuam, em princípio, mediante simples declaração de vontade do seu titular, independentemente de apelo às vias judiciais, e, em qualquer hipótese, sem o concurso da vontade daquele que sofre a sujeição”.⁸¹

Portanto são imprescritíveis. Já os direitos a uma prestação atingem o campo do *outrem*, portanto, necessitam de delimitação temporal, a prescrição.

Em linha gerais, no direito tributário se distingue a decadência da prescrição dizendo-se que antes do lançamento do crédito tributário se trata de decadência e após, de prescrição. Em outras palavras, a decadência cuida do

⁸⁰ CHIOVENDA, Giuseppe. *Instituições de Direito Processual Civil*. São Paulo: Saraiva, 1965.

⁸¹ AMORIM FILHO, Agnelo. *Critério científico para disciplinar a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis*. In: Revista Forense nº 193, p. 34.

direito de lançar, previsto no art. 173 do CTN, e a prescrição da extinção do direito do fisco cobrar o tributo, conforme o disposto no art. 174 do CTN. Isto analisando-se o direito do fisco.

Para melhor tratar a questão da decadência e da prescrição no que tange ao direito de crédito do contribuinte, é preciso antes distinguir o direito de requerer do direito de haver a restituição. O direito de requerer vem a ser o direito de petição e é inextinguível, podendo ser exercitado a qualquer tempo. Sua limitação seria flagrantemente inconstitucional. Não é aquele previsto no art. 168 do Código Tributário Nacional.

O direito à restituição a que faz menção o art. 168 do Código Tributário Nacional, embora com impropriedade terminológica, cuida da extinção do direito de haver a restituição do tributo pago indevidamente. Trata do direito de pleitear administrativamente ou judicialmente a devolução do tributo pago indevidamente. O direito à restituição do indébito tributário, por ser direito a uma prestação, está adstrito ao campo da prescrição.

Eurico Marcos Diniz de Santi⁸² distingue o direito decadencial e prescricional do contribuinte, conforme seja o mesmo exercido na via administrativa ou na judicial, como se depreende das suas seguintes lições:

“A *decadência do direito do contribuinte* corresponde à perda do direito de o contribuinte pleitear administrativamente o débito do Fisco e a *prescrição do direito do contribuinte*, à perda do direito de ação de que o contribuinte é titular para efetivar seu direito ao débito do Fisco.

A disciplina da *decadência do direito do contribuinte* encontra-se, basicamente, nos arts. 165, 166, 167 e 168 do CTN. A *prescrição do direito do contribuinte* deflui de um desdobramento da interpretação do Art. 168 do CTN e, ainda da hipótese da ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição, aludida no Art. 169 do CTN. (...) Utilizaremos a expressão *decadência do direito do contribuinte* (Item 4.3), para a extinção do direito de pleitear o débito do Fisco pela via administrativa, e *prescrição do direito do contribuinte*, para a extinção do direito de cobrar o débito do Fisco pela via judicial”.⁸³

⁸² Eurico Marcos Diniz de Santi segue a linha de entendimento de Paulo de Barros Carvalho e assim outros discípulos destes mestres vem, com base em suas lições entendendo, como se denota da dissertação de mestrado de Robson Maia Lins: “Estamos que o prazo para o contribuinte repetir o indébito tributário previsto no art. 168 é de decadência e não de prescrição.” Dissertação de Mestrado em Direito Tributário. *Controle concentrado de constitucionalidade da regra-matriz de incidência tributária: enfoque sobre decadência e prescrição*. São Paulo: PUC-SP, 2003, p. 66. Controle.

⁸³ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. p. 102 e p. 253.

Em contrapartida, Marco Aurélio Greco e Helenilson Cunha Pontes, esclarecem:

“Por decorrência, as regras dos artigos 168 e 169, que dispõem sobre prescrição (para alguns, decadência) (...)

A definição quanto à natureza (decadencial ou prescricional) do prazo para o contribuinte pleitear a devolução do tributo recolhido indevidamente depende fundamentalmente da natureza e das características do direito a ser exercido e não do caminho escolhido pelo titular para o seu exercício – administrativo ou judicial”.⁸⁴

Ricardo Lobo Torres afirma que “o direito de pleitear a restituição do tributo indevido desde o seu recolhimento extingue-se por força da decadência”.⁸⁵

Luiz Emygdio F. da Rosa Junior também acredita que “o referido prazo é de decadência porque implica no desaparecimento do próprio direito por não ter sido exercido dentro de determinado prazo, pelo que não se interrompe”.⁸⁶

Como se vê, ainda hoje não há unanimidade quanto à natureza do prazo para o contribuinte pleitear a restituição do indébito tributário.

Ao nosso ver, seja na via administrativa, seja na judicial, o prazo para o contribuinte pleitear a devolução de valores pagos indevidamente é de prescrição⁸⁷, aliás como vêm entendendo respeitáveis doutrinadores.

De qualquer forma, o importante no presente estudo é determinar *o marco inicial do prazo* para o contribuinte pleitear a devolução de tributo pago indevidamente porque com base em lei inconstitucional. Esta delimitação do objeto de estudo é elementar para que não haja desvio do mesmo, adentrando-se no apaixonante capítulo do direito: decadência e prescrição.⁸⁸

Assim, justifica-se a utilização nesta pesquisa do termo *prazo* para o contribuinte pleitear o indébito tributário, assim qualificado por força de declaração de inconstitucionalidade de norma, e não sempre e taxativamente o

⁸⁴ Inconstitucionalidade da lei tributária – repetição de indébito, p. 42 e 46.

⁸⁵ Torres, Ricardo Lobo. *Restituição dos tributos*, p. 168.

⁸⁶ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Novo manual de direito financeiro e direito tributário*. 9ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1993, p. 381.

⁸⁷ Acreditam que trata-se de prazo prescricional o direito do contribuinte pleitear a devolução do indébito: Hugo de Brito Machado, Marco Aurélio Greco, Helenilson Cunha, Francisco Alves do Santos Junior, Ives Gandra Martins, Paulo Roberto Lyrio Pimenta. Que trata-se de prazo decadencial: Aliomar Baleeiro, Celso Ribeiros Bastos, Paulo de Barros Carvalho, Ricardo Lobo Torres, Aroldo Gomes de Mattos.

⁸⁸ “A distinção entre esses dois institutos é problemática, antiga e complexa, continuando a desafiar a argúcia dos juristas.” Aroldo Gomes de Mattos. *Repetição do indébito e compensação no direito tributário*. p. 55.

termo *prescrição*, visando realmente focar a questão no termo inicial do prazo para a restituição do indébito tributário, como quer que o denominemos. Isto até mesmo porque respeitamos a opinião dos juristas que defendem posição contrária à nossa, sobre a natureza do prazo para o contribuinte pleitear a restituição do indébito tributário.

Ressalte-se que como quer que se chame o prazo em estudo, importante para o mesmo é determinar o marco inicial da contagem do tempo que tem o contribuinte para reaver os valores pagos indevidamente porque sob base de lei posteriormente ao recolhimento dada por inconstitucional.⁸⁹

4.5. Prazo para a restituição de tributo declarado inconstitucional

Já se anunciou no início deste estudo que a interpretação do marco inicial do prazo, para o contribuinte pleitear a restituição de indébito, sofreu uma reviravolta em 1995, quando o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar diversos casos de restituição, deixou consignado:

- a) o marco inicial para o pedido de restituição de tributo sujeito a lançamento por homologação é de cinco anos, contados da homologação expressa ou tácita, que nos termos da combinação dos art.150, § 4º, 156, VII e 168, todos do Código Tributário Nacional, vem a ocorrer cinco anos após o pagamento, totalizando, assim, na falta da homologação expressa, o prazo de dez anos a contar do fato gerador (não do pagamento como equivocadamente alguns às vezes se tem entendido) para o contribuinte pleitear a devolução do indébito;
- b) em se tratando de tributo pago com base em lei posteriormente declarada inconstitucional é desta declaração ou de outros eventos a ela relacionados, como se demonstrará na seqüência, que contar-se-á o prazo de cinco anos para a restituição do indébito.

⁸⁹ As palavras são sim importantes para o Direito, mas não devem restringir a sua interpretação, que vai muito mais além do que está literalmente posto. A linguagem deve ser utilizada como um meio de se interpretar o Direito, mas não deve ensejar um fim em si mesma.

Note-se que o Superior Tribunal de Justiça distinguiu entre pagamento indevido e pagamento indevido porque com base em lei declarada inconstitucional, o que foi essencial para que os juristas se debruçassem sobre o tema, visando, senão elucidá-lo, ao menos lançar considerações que pudessem enriquecer o debate e assim favorecer a interpretação do instituto.

É importante ter-se em mente que no caso de recolhimento com base em lei posteriormente declarada inconstitucional, a qualificação de *indevido* só se dá posteriormente ao pagamento, com a pronúncia de invalidade da lei.

Tendo-se por pressuposto a constitucionalidade da lei, até a pronúncia de invalidade desta, não há que se falar em pagamento indevido. Não há, portanto, direito à restituição do indébito com fundamento em inconstitucionalidade que possa ser extinto por qualquer prazo, seja decadencial, seja prescricional, antes de declarada a inconstitucionalidade da norma que enseja a restituição tributária.

Por tratar-se de um exercício de um direito submetido à declaração de inconstitucionalidade da lei tributária, traz esta declaração a obrigação do Estado devolver aquilo que recolheu indevidamente e o fundamento, inicialmente, são os já anunciados princípios, *da moralidade, do direito à propriedade, da boa-fé, da presunção de constitucionalidade de lei, da legalidade, da razoabilidade, etc.*

De qualquer sorte, a jurisprudência tem interpretado que o prazo para a restituição de tributo pago com base em lei posteriormente declarada inconstitucional, conta-se a partir da declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal ou da Resolução do Senado que suspendeu a norma, como se depreende de decisão, cujo trecho ora pertinente, abaixo se transcreve:

“(...) De outra banda, o prazo prescricional inicia-se a partir da data em que foi declarada inconstitucional a lei na qual se fundou a citada exação. No sentido acima esposado, confirmam-se os seguintes precedentes: Resp n 69233/RN, Rel. Ministro César Ásfor, DJ 30/10/95; Resp n 68292-4/SC, Relator Ministro Pádua Ribeiro, DJ 30/10/95; Resp n 75006/PR, Rel. Ministro Pádua Ribeiro; DJ de 11/12/95. Destarte, não está caracterizada a prescrição (nem, diga-se a decadência) assentada no venerando acórdão arestado, pelo que há que se ter como improcedente a postulação da Autarquia recorrente”.⁹⁰

Tendo sido o tributo à época considerado constitucional e portanto

⁹⁰ BRASIL. Recurso Especial nº 239571. Recorrente: INSS. Recorrido: Savana Veículos. Julgamento em 14/12/99. DJ 21/02/00.

exigido, só há como pleitear-lhe a restituição ou a compensação após a sua declaração de inconstitucionalidade, e o prazo para o exercício desse direito só pode ter início com a própria declaração de inconstitucionalidade. Corroboram este entendimento, dentre muitos autores (atualmente), Hugo de Brito Machado e Ricardo Lobo Torres, conforme segue:

“O direito de se pleitear a restituição, perante a autoridade administrativa, de tributo pago em virtude de lei que se tenha por inconstitucional, somente nasce com a declaração de inconstitucionalidade pelo STF, em ação direta. Ou com a suspensão, pelo Senado Federal, da lei declarada inconstitucional, na via indireta. Esta é a lição de Ricardo Lobo Torres que ensina:”⁹¹

“Na declaração de inconstitucionalidade da lei a decadência ocorre depois de cinco anos da data do trânsito em julgado da decisão do STF proferida em ação direta ou da publicação da Resolução do Senado que suspendeu a lei com base em decisão proferida *incidenter tantum* pelo STF.
(...)

Nem haverá justificativa para restringir o direito do contribuinte, contando o prazo a partir do pagamento (legal ou devido), pois serviria de estímulo à multiplicação das repetitórias dirigidas, concomitantemente, contra a constitucionalidade da lei”.⁹²

Vale salientar que esta doutrina balisou as primeiras decisões do Superior Tribunal de Justiça quando este Tribunal mudou seu entendimento acerca do prazo para a restituição dos tributos, em especial os declarados inconstitucionais. Até a decisão que modificou o entendimento sobre o assunto, ao abordar a questão da devolução do empréstimo compulsório sobre combustíveis, o prazo para a restituição era de cinco anos contados do pagamento em qualquer hipótese.

O novo entendimento trazido pelo Superior Tribunal de Justiça consiste em dar tratamento diferenciado conforme a modalidade do pagamento do indébito. Entende o Superior Tribunal de Justiça que no caso do tributo recolhido em virtude de lei declarada inconstitucional, o prazo para pleitear-lhe a devolução deve ter início com a pronúncia de invalidade da lei que obrigou o recolhimento.

Afinal o exercício de um direito, cujo prazo está submetido à prescrição, pressupõe a violação deste direito, que configurará a *actio nata*. É no momento da lesão do direito que nasce o direito à ação.

É a violação ao direito que dá fundamento para o titular do direito exercer

⁹¹ Hugo de Brito Machado. *Temas de Direito Tributário II*. Cit., p. 190.

o direito à ação. Nem poderia ser diferente porque entrar com a ação antes de violado o direito seria consubstanciado ingresso de ação contra lei em tese contra expectativa de direito.

Orlando Gomes⁹³ afirma que há a *actio nata* quando se identificam os seguintes pressupostos da prescrição:

- a) existência de um direito atual, suscetível de ser pleiteado em juízo;
- b) a violação deste direito.

Entender-se, como querem alguns respeitados doutrinadores⁹⁴, que o contribuinte tem a obrigação de efetuar o pagamento e já ingressar com a ação para discutir o pagamento a fim de evitar o decurso do prazo prescricional, é inverter a aplicação do princípio da presunção de constitucionalidade das leis, é admitir que toda lei é inconstitucional até que esta condição seja afastada por decisão administrativa ou judicial.

Esta concepção geraria uma insegurança jurídica e deturparia a ordem, pois para evitar que se perdesse posteriormente o direito de discutir um tributo eventual inconstitucional, se discutiria desde logo toda e qualquer exigência tributária.

A interpretação mais coerente com a ordem jurídica é que antes da pronúncia de invalidade da lei tributária o contribuinte não tem o direito à prestação, a gerar contra si o prazo prescricional que extingüia este direito.

Nas palavras de Marco Aurélio Greco e Helenilson Cunha Pontes: “O direito à devolução do indébito requer a prévia condenação do Estado à repetição do tributo pago ao arrepio da Constituição. Logo, somente pode nascer no momento em que esta condenação ocorreu, nunca antes”.⁹⁵

No caso de ação individual requerendo a devolução de tributo pago com fulcro em lei cuja inconstitucionalidade se discute, a declaração desta será a condição prévia ao reconhecimento do direito do contribuinte à restituição. Primeiro, deverá haver a pronúncia de inconstitucionalidade para, somente após,

⁹² TORRES, Ricardo Lobo. *Restituição dos tributos*. Cit. p. 169 e 170.

⁹³ GOMES, Orlando. *Introdução ao direito civil*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1974, p. 527.

⁹⁴ Eurico Marcos Diniz de Santi, *Decadência e prescrição no direito tributário*. op.cit.

⁹⁵ *Inconstitucionalidade da lei tributária – repetição de indébito*, cit., p. 48.

declarar-se o direito do contribuinte ao ressarcimento do tributo.

Assim, mais uma vez, se vislumbra a inaplicabilidade dos dispositivos insertos no Código Tributário Nacional, no caso de declaração de inconstitucionalidade de lei posteriormente ao pagamento do tributo. Ives Gandra da Silva Martins deixou consignado:

“Acredito que, quando o contribuinte é levado, por uma lei inconstitucional, a recolher aos cofres públicos determinados valores a título de tributo, a questão refoge ao âmbito da mera repetição de indébito, prevista no CTN, para assumir contornos de direito à plena recomposição dos danos que lhe foram causados pelo ato legislativo inválido, nos moldes do que estabelece o art. 37, § 6º da CF.

Em tais casos, a *actio nata* ocorre com o reconhecimento do vício por decisão judicial transitada em julgado, pois, até então vale a presunção de legitimidade do ato legislativo”.⁹⁶

Assim fica claro: no caso de inconstitucionalidade da lei não há que se falar em existência da condição temporal para o ingresso da ação antes de sua pronúncia, posto não haver *actio nata*.

⁹⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Coord. Hugo de Brito. *Repetição do indébito e compensação no direito tributário*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 1999, p. 178.

CAPÍTULO V

TERMO INICIAL DO PRAZO PARA A RESTITUIÇÃO DE TRIBUTO DECLARADO INCONSTITUCIONAL

5.1. Termo inicial do prazo para a restituição de tributo declarado inconstitucional face a julgamento em sede de controle concentrado

O julgamento da ação declaratória de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade, como já mencionado, possuem efeitos *erga omnes*, alcançando todos o que se encontrem na mesma situação. Assim, um dos termos iniciais do prazo para o pedido de restituição de tributos pagos indevidamente porque com base em lei inconstitucional é a decisão proferida na ação declaratória de constitucionalidade ou na que julga improcedente a ação direta de constitucionalidade (nos dois casos se tem a declaração de invalidade da norma).⁹⁷

É preciso identificar exatamente o evento ligado à pronúncia de invalidade que faz nascer o direito do contribuinte à repetição de indébito.

Marco Aurélio Greco e Helenilson Cunha Pontes elencam os seguintes eventos ligados ao julgamento ou à decisão de inconstitucionalidade, que podem ser considerados como termo inicial da contagem do prazo para a propositura da ação de repetição de indébito:⁹⁸

- a) a data da sessão em que se concluiu o julgamento da ADIn ou da ADC;
- b) a data da publicação, no Diário da Justiça, do resultado do

⁹⁷ É certo que há quem discorde deste entendimento. Robson Maia Lins, em tese recentemente apresentada consignou: “... é preciso ter em conta que a Constituição Federal, ao consagrar os cânones da coisa julgada, ato jurídico e direito adquirido (art. 5, XXXVI) cuidou, a nosso sentir, de estabelecer limites temporais à constituição do indébito tributário, razão pela qual, *venia concessa* aos entendimentos em contrário, decorridos os 5 (cinco) anos da homologação do pagamento, nos casos de “autolancamento”, ou do pagamento, nas hipóteses de lançamento de ofício, mesmo que sobrevenha declaração de inconstitucionalidade da RMIT [Regra matriz de incidência tributária], não poderá o sujeito passivo repetir o indébito tributário. Na mesma linha e pelas mesmas razões, caso em que a decisão de mérito do STF se dê estando ainda em curso o prazo para repetir o indébito, também não terá ela o condão de interromper o referido prazo.” p. 72

⁹⁸ Inconstitucionalidade da lei tributária p. 55 e 56.

juízo da ADIn ou da ADC;

c) a data da publicação do acórdão que materializa aquele julgamento;

d) a data do trânsito em julgado da decisão proferida na ADIn ou da ADC;

e) a partir da Lei nº 9.868/99, a publicação da parte dispositiva da decisão no Diário Oficial da União.

Vale observar que os eventos acima relacionados não dizem respeito propriamente ao processo judicial pelo qual a decisão de inconstitucionalidade vem a ser proferida, mas sim ao efeito externo que produz tal decisão; ao retirar do ordenamento uma norma até então válida, trata-se de um “efeito legislativo negativo”.

Tem-se o processo judicial como um meio de atingir um fim, que, no caso em exame, vem a ser a pronúncia de invalidade da norma. O processo judicial em si não produz efeito contra todos, mas o resultado do mesmo sim.

Para melhor compreensão seguem algumas considerações sobre a natureza jurídica da decisão proferida em sede de controle concentrado de constitucionalidade.

5.1.1. Natureza jurídica da decisão de constitucionalidade no controle concentrado

O controle concentrado de constitucionalidade da norma, que cabe ao Supremo Tribunal Federal por força do disposto no art. 102 da Carta Magna, é também chamado de controle *abstrato* ou por via de ação direta. Tem por objeto a declaração de invalidade da lei em tese, já que não há um caso concreto em apreciação a ser solucionado. O que se pretende com este tipo de controle é expurgar do sistema jurídico a norma inválida.

A presunção de constitucionalidade das normas é possível a partir da previsão do controle concentrado de constitucionalidade da norma, pois havendo mecanismo como este para afastar a norma inválida, é admissível prever que uma norma que está sendo aplicada é válida. Como muito bem destacado por Regina Maria Macedo Nery Ferrari:

“O controle de constitucionalidade como objetivo principal da lide é resultado de um processo de evolução – por isso é encontrado em países onde se constata um maior desenvolvimento. Sendo o meio mais eficaz de defesa da supremacia constitucional, seus efeitos se fazem sentir *erga omnes*”.⁹⁹

Tratando-se de instituto tão relevante ao Estado Democrático de Direito, e, tendo efeitos gerais sobre todos os que estão sujeitos à norma declarada inconstitucional, pode-se dizer que se está diante de uma autêntica função legislativa, que excepcionalmente é exercida pelo Supremo Tribunal Federal. Esta Corte, ao declarar a inconstitucionalidade da norma em sede de controle abstrato, acaba por atuar como “legislador negativo”.

Deste modo, o processo de fiscalização abstrata da constitucionalidade vem a ser um processo judicial com efeito legislativo. Também se pode dizer que o Supremo Tribunal Federal, ao pronunciar a validade ou a invalidade de uma norma, está a dizer o que no ordenamento jurídico deve ser aplicado, agindo desta forma como um ente regulador do Estado Democrático de Direito. A função é regular os poderes e manter o Estado, tal qual foi concebido pela sua Constituição.

Dá a importância das decisões proferidas em sede de controle concentrado e a necessidade de se delimitar quando efetivamente as mesmas passam a produzir efeitos.

Mas, para tratar do momento em que as decisões do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado de constitucionalidade, passam a ter efeitos sobre todos os cidadãos, modificando portanto o ordenamento jurídico, é preciso distinguir o processo judicial pelo qual se busca esta decisão, dos seus efeitos propriamente ditos.

O processo judicial é o instrumento pelo qual se chega a um efeito externo, que aí sim atinge a todos. É após findo o processo judicial que a decisão no mesmo proferida passa a ser definitiva e imutável.

Assim, o evento que faz “nascer” uma nova relação jurídica, que modifica o ordenamento jurídico, se dá ao cabo do processo judicial.

Até a edição da Lei nº 9.868/99, esta modificação do ordenamento jurídico se dava com o trânsito em julgado da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal. Com a nova Lei que passou a regular a matéria, o termo da produção de

⁹⁹ Controle da constitucionalidade das leis municipais. Regina Ferrari, p. 32.

efeitos da decisão proferida em sede de controle concentrado de constitucionalidade, é a publicação no Diário Oficial da parte dispositiva do acórdão.

Para o presente estudo vale deixar consignado que o evento que determina o termo inicial do prazo para a restituição do tributo pago com base em lei declarada inconstitucional, vem a ser:

- antes da Lei nº 9.868/99, o trânsito em julgado da decisão proferida em sede de controle concentrado de constitucionalidade;
- após a Lei nº 9.868/99, a publicação no Diário Oficial da União da parte dispositiva do acórdão.

A seguir trataremos das duas hipóteses supracitadas.

5.1.1.1. Disciplina anterior à Lei nº 9.868/99

Anteriormente à Lei nº 9.868/99 não havia uma disciplina legislativa a tratar da questão da geração de efeitos da decisão que declarava a inconstitucionalidade de uma norma. Era o Supremo Tribunal Federal que dava o tratamento aos efeitos da decisão declaratória de inconstitucionalidade.

Como já mencionado, um dos entendimentos do Supremo Tribunal Federal era que a pronúncia de invalidade tinha, via de regra, efeitos *ex tunc*.

Antes da Lei nº 9.868/99 a geração de efeitos “contra todos”, da pronúncia de invalidade da norma, dava-se com o trânsito em julgado do acórdão da decisão. Era neste momento que se iniciava o efeito legislativo negativo, pois aí se considerava afastada do sistema jurídica a norma declarada inválida.

A Lei nº 9.868/99 veio a disciplinar a questão, deixando consignado, visando afastar quaisquer divergências, a questão relacionada à declaração de inconstitucionalidade. Ao certo a referida lei nada mais fez do que consignar o entendimento até então dominante no Supremo Tribunal Federal, de que, via de regra, os efeitos seriam *ex tunc* e só excepcionalmente se poderia auferir efeitos *ex nunc* à decisão que dava por inválida uma norma.

Portanto, acatou-se o entendimento que já vinha sendo dado à matéria, com algumas peculiaridades que veremos a seguir.

5.1.1.2. Disciplina após a Lei nº 9.868/99

A Lei nº 9.868/99 era há muito pleiteada por doutrinadores de renome, que entendiam necessária a disciplina da matéria por lei.

Acredita-se que uma das questões mais importantes tratadas pela Lei nº 9.868/99 tenha sido deixar expresso, em seu art. 27, que as decisões do Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado de constitucionalidade têm efeitos desde a edição da norma impugnada, ou seja retroage *ex tunc*, exceto em casos excepcionais, quando têm efeitos a partir do trânsito em julgado da decisão de pronúncia ou em qualquer momento que a decisão determinar. Produz efeitos *ex nunc*, mas nesta última opção somente por decisão de um *quórum* privilegiado da Corte – dois terços dos seus membros.

Também a Lei em tela deixou expresso que, da decisão que dá pela constitucionalidade ou inconstitucionalidade da norma, cabe apenas embargos de declaração e mais nenhum outro recurso, nem mesmo ação rescisória.

Muito importante, também, especialmente para este estudo é ter em foco que a Nova Lei, em seu art. 28, dispôs que dentro do prazo de dez dias após o trânsito em julgado da decisão, o Supremo Tribunal Federal fará publicar em seção especial do Diário da Justiça e do Diário Oficial da União a parte dispositiva do acórdão.

Desta forma, se deixou mais clara a função de legislador negativo exercida pelo Supremo Tribunal Federal, pois a publicação de sua decisão de pronúncia de inconstitucionalidade no Diário Oficial demonstra nitidamente a necessidade de dar conhecimento a todos da retirada ou manutenção de uma determinada norma no ordenamento jurídico.

Note-se que com esta publicação o termo inicial para observância ou não da norma impugnada deixa de ser o trânsito julgado do acórdão e passa a ser a publicação da parte dispositiva da decisão em seção especial do Diário da Justiça e do Diário Oficial.

Tem-se desta forma que antes da Lei nº 9.868/99 as decisões do Supremo

Tribunal Federal em sede de controle concentrado de constitucionalidade, somente geravam efeitos externos ao processo, efeito legislativo negativo, com o trânsito em julgado do acórdão. Mas, com a edição da referida lei, estas decisões passaram a gerar efeitos com a publicação no Diário Oficial da União da parte dispositiva do acórdão, aliás nos mais perfeitos moldes utilizados para a edição e revogação de leis no Brasil.

5.2. Termo inicial do prazo para a repetição de indébito de tributo declarado inconstitucional

Verificada a sistemática para a produção de efeitos da decisão de inconstitucionalidade em geral, torna-se mais simples a tarefa de demonstrar o termo inicial para a contagem do prazo para a restituição de tributo pago sob a égide de lei que posteriormente vem a ser declarada inconstitucional, especialmente no que tange às decisões proferidas após a Lei nº 9.868/99.

Com a edição da Lei nº 9.868/99 não há mais o que discutir, pois, como visto, quaisquer efeitos que se pretenda dar à decisão de inconstitucionalidade passam a valer a partir da publicação da parte dispositiva do acórdão no Diário Oficial da União. Portanto, é a partir desta publicação que inicia-se o prazo para o contribuinte pleitear a devolução do tributo inconstitucional.

Porém, anteriormente à edição da Lei nº 9.868/99, que, por força do princípio da irretroatividade das leis só se aplica a partir de sua edição, são importantes algumas reflexões sobre os diversos eventos que poderiam dar ensejo à abertura do prazo para a restituição do tributo dado por inconstitucional em sede de controle concentrado.

Mais uma vez, buscamos nas lições de Marco Aurélio Greco e Helenilson Cunha Pontes as respostas, até mesmo porque são estes juristas os pioneiros na discussão direta das questões que aqui estão sendo tratadas. A seguir os principais eventos na fenomenologia do controle concentrado de constitucionalidade:

- a) data da sessão que concluir o julgamento da ação direta de inconstitucionalidade ou da ação declaratória de constitucionabilidade;

- b) data da publicação do resultado do julgamento da ação direta de inconstitucionalidade ou da ação declaratória de constitucionalidade;
- c) data da publicação do acórdão da ação direta de inconstitucionalidade ou da ação declaratória de constitucionalidade;
- d) data do trânsito em julgado do acórdão da ação direta de inconstitucionalidade ou da ação declaratória de constitucionalidade; e
- e) data da publicação da parte dispositiva do acórdão no Diário Oficial da União.

Os eventos acima serão analisados, um a um, nos próximos tópicos.

5.2.1. Data da sessão que conclui o julgamento da ação direta de inconstitucionalidade ou da ação declaratória de constitucionalidade

A data da sessão que conclui o julgamento da ação direta de inconstitucionalidade ou da ação de constitucionalidade poderia ser entendida como o marco para a contagem do prazo prescricional para a restituição do indébito. No entanto, este não pode ser dado como o *dies a quo* para a contagem desse prazo prescricional, haja vista que a decisão ainda está sujeita a embargos de declaração e, desta forma, pode ter modificado o seu conteúdo, o que geraria insegurança jurídica.

Outrossim, somente se pode exigir o cumprimento de uma decisão quando se toma conhecimento da mesma oficialmente, o que somente ocorre com a publicação. Não é obrigado o contribuinte a ficar acompanhando as decisões do Supremo Tribunal Federal. Nem mesmo as partes diretamente envolvidas na ação são obrigadas a qualquer ato, antes de intimadas, via publicação do exato conteúdo da decisão.

A publicidade é um requisito para se dar ciência de quaisquer decisões no âmbito do Poder Judiciário.

De qualquer modo, mesmo com a publicação da decisão, esta ainda está sujeita a modificações por via de embargos de declaração.

A decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal é dotada de eficácia, porém não para produzir efeitos ao ponto de compelir alguém a sua observância.

Vale registrar ainda que antes da publicação não se tem acesso ao conteúdo das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, assim como ocorre nos outros níveis do Poder Judiciário. Desta forma, mesmo se tendo conhecimento de que uma decisão foi proferida pelo Supremo Tribunal Federal não há como querer impor a mesma, face ao desconhecimento de seu conteúdo integral.

E não é demais observar que as decisões do Supremo Tribunal Federal têm levado meses, muitas vezes até anos, para serem publicadas.

No caso da declaração de constitucionalidade da contribuição denominada “salário-educação”, muitos juízes já estavam dando pela constitucionalidade dos dispositivos legais pertinentes, somente com base na notícia decisão do Supremo Tribunal Federal sem ao menos conhecer o seu conteúdo integral. Tinha-se apenas tomado conhecimento do extrato da decisão pela *internet* e pelas notícias de jornais e revistas especializados. Porém, é indubitável a temeridade de tal procedimento e os prejuízos que o mesmo pode causar.

Quando o Supremo Tribunal Federal julgou constitucional o depósito recursal de trinta por cento, para a interposição de recurso administrativo no âmbito federal, poucos foram os julgadores mais cautelosos que analisaram a decisão para concluir que o que o Supremo Tribunal Federal havia dito é que a norma em tese era constitucional, porém no caso concreto poderia ser inconstitucional. Poderia revelar-se inconstitucional, por exemplo, se o depósito recursal fosse de valor tão elevado, face à situação na qual se encontrasse a empresa-contribuinte, que não só seria inviável como poderia até gerar o seu próprio fechamento e neste caso, a norma poderia ser dada por inconstitucional.

É irrefutável que sem o conhecimento na íntegra da decisão que profere a constitucionalidade ou inconstitucionalidade da norma não há como saber como se dará a sua aplicação na prática.

Tome-se por exemplo, uma decisão que consignou a inconstitucionalidade do aumento das alíquotas da contribuição denominada - Finsocial. Uma primeira leitura da decisão poderia levar ao entendimento que um escritório de consultoria

não estaria obrigado ao recolhimento do referido tributo. Porém, a leitura da íntegra da decisão da Corte certamente levaria à conclusão que a inconstitucionalidade referida não era para todas as empresas, excetuando as prestadoras de serviços, e, portanto, para o escritório de consultoria não haveria norma a ser afastada e por conseguinte, não haveria tributo a ser restituído.

Como demonstra este caso, entre muitos que poderiam ser citados, não se pode tomar como base apenas a decisão do Supremo Tribunal Federal para exigir uma providência ou se dizer que daí pode nascer algum direito ou obrigação.

A publicação é pressuposto para o conhecimento do conteúdo da decisão de pronúncia de constitucionalidade ou inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal e não há como, prescindindo da mesma, considerar-se hábil à produção de efeitos externos ao processo, a decisão que dá pela validade ou invalidade da norma.

5.2.2. Data da publicação do resultado do julgamento da ação direta de inconstitucionalidade ou da ação declaratória de constitucionalidade

Na mesma linha seguida no tópico anterior, se pode afirmar que não é a mera publicação do resultado do julgamento da ação direta de inconstitucionalidade ou da ação declaratória de constitucionalidade que gera os efeitos pretendidos face ao pronunciamento final da Corte. O já alegado quanto ao acesso ao conteúdo da decisão do STF, vale também para a simples publicação do resultado do julgamento, pois também com esta publicação ainda não é possível o acesso à decisão.

A publicação do resultado do julgamento sequer tem o efeito de abrir prazo para as partes envolvidas apresentarem embargos de declaração.

Acrescente-se, ainda, que o Supremo Tribunal Federal muitas vezes utiliza-se da pronúncia de constitucionalidade sem redução de texto ou da interpretação conforme a constituição, assim nestes casos com mais razão ainda é preciso conhecer exatamente o que foi decidido pelo Supremo Tribunal Federal.

Tem-se, portanto, que também não é a publicação do resultado do julgamento da ação direta de inconstitucionalidade que produz efeitos *erga omnes*.

5.2.3. Data da publicação do acórdão da ação direta de inconstitucionalidade ou da ação declaratória de constitucionalidade

A publicação do acórdão da ação direta de inconstitucionalidade ou da ação declaratória de constitucionalidade vem a atender a questão do conhecimento da íntegra do objeto de julgamento e da decisão proferida, possibilitando assim que se verifique a incidência da decisão no caso concreto. Porém, como já salientado, da publicação do acórdão ainda podem ser interpostos embargos de declaração, hoje expressamente previstos pelo art. 26 da Lei nº 9.868/99.

Desta forma, a publicação do acórdão não é suficiente para tornar a decisão do Supremo Tribunal Federal imutável e por consequência criadora de direitos e deveres, pois por óbvio ainda sujeita à alteração.

Estando, portanto, mesmo com a publicação do acórdão, a decisão de pronúncia de validade ou invalidade da norma, sujeita a alterações, não há como impor-lhe ainda a observância, especialmente no que tange à contagem do prazo para a repetição de indébito fundada na declaração de inconstitucionalidade.

Imagine-se uma hipótese na qual um grande contribuinte, baseado na decisão do Supremo Tribunal Federal cujo acórdão foi publicado, mas ainda não houve o trânsito em julgado, contrata uma banca de advogados para ingressar com a ação visando à restituição do tributo que teria sido pago com base na norma declarada inconstitucional.

Este contribuinte despense valores de *pro-labore* iniciais ao causídico, contrata peritos para a preparação das provas necessárias para demonstrar o pagamento indevido, mas depois, com a publicação do acórdão dos embargos de declaração, verifica que aquela hipótese à qual acreditava estar inserido, ao certo pela decisão dos embargos de declaração, não lhe albergava. O prejuízo para o contribuinte já teria ocorrido. Este é só um exemplo simples para tentar demonstrar que não se pode ter como válida uma decisão ainda sujeita à modificações.

Assim, também não é com a publicação do acórdão da decisão que declara a inconstitucionalidade ou constitucionalidade da lei tributária, que deverá ter início à geração de efeitos da decisão e por conseguinte não deverá ser este o marco para a abertura do prazo prescricional para o contribuinte pleitear a devolução de tributos pagos com base na norma declarada inconstitucional.

5.2.4. Data do trânsito em julgado do acórdão da ação direta de inconstitucionalidade ou da ação declaratória de constitucionalidade

Do exposto nos tópicos anteriores é possível vislumbrar que o evento apto a produzir todos os efeitos externos decorrentes da decisão que dá pela constitucionalidade ou inconstitucionalidade de uma determinada norma, é o trânsito em julgado do acórdão desta decisão. É sem dúvida o trânsito em julgado que assegura a imutabilidade da decisão e propicia a necessária segurança jurídica.

É o trânsito em julgado que produz efeitos que resultarão na manutenção ou modificação do ordenamento jurídico.

Na se deixe de consignar que a Lei nº 9.868/99 postergou a geração de efeitos da decisão declaratória de constitucionalidade ou inconstitucionalidade, para a data da publicação no Diário Oficial da União da parte dispositiva do acórdão, o que nos parece ainda mais sensato e coerente com a eficácia legislativa negativa de uma pronúncia de constitucionalidade ou inconstitucionalidade.

De qualquer forma, somente com o novo diploma legal se pode invocar a publicação no Diário Oficial da União como marco para os efeitos esperados pela pronúncia de invalidade da norma pelo Supremo Tribunal Federal, até então este evento é o trânsito em julgado da correspondente decisão.

5.3. Declaração de Inconstitucionalidade no Controle Difuso

Além da declaração de inconstitucionalidade em controle concentrado, há ainda a possibilidade de afastamento de norma inválida no controle difuso, também chamado, via de defesa, controle por exceção, via julgamento *incidenter tantum*, incidental etc. Neste tipo de controle de constitucionalidade cabe a qualquer interessado suscitar a questão de inconstitucionalidade em qualquer processo, seja de que natureza ou juízo for.

Neste caso, a alegação de inconstitucionalidade surge incidentalmente em um processo judicial, sendo invocada durante uma ação submetida à apreciação dos tribunais e discutida na medida em que seja relevante para solucionar o caso posto sob a apreciação do Poder Judiciário.

Como ensina Celso Ribeiro Bastos, tem por finalidade, a via de defesa, subtrair alguém dos efeitos de uma lei inconstitucional, tornando-se, portanto um instrumento de garantia dos direitos subjetivos do indivíduo.¹⁰⁰

O objeto da ação não é a constitucionalidade em si, mas uma relação jurídica, que, no entanto, pressupõe a apreciação da norma que se tem por inválida a gerar uma relação jurídica.

Esta declaração de inconstitucionalidade *incidenter tantum* vem a gerar efeitos imediatos para o contribuinte que é parte na ação, dando início ao prazo para o pedido de restituição do indébito para este contribuinte, não atingindo, pelo menos de imediato, os demais contribuintes que encontrem-se na mesma situação.

Veja-se o caso da discussão de constitucionalidade da contribuição ao INCRA – Instituto Nacional da Reforma Agrária, cuja inconstitucionalidade tem sido reconhecida por alguns juizes, mas o direito a compensação não. Nesta situação o contribuinte precisará, após o trânsito em julgado, ingressar com ação visando à restituição do tributo pago indevidamente porque com base em norma declarada inconstitucional e terá como termo inicial deste prazo o trânsito em julgado do seu acórdão na ação que discutiu o mérito da exação.

A declaração de inconstitucionalidade na ação individual possui efeitos *inter partes*, não se estendendo a todos, mas pode vir a ter efeitos *erga omnes*, se, caso comunicada ao Senado Federal, este suspenda a execução da norma inconstitucional como previsto no inciso X¹⁰¹ do art. 52 da Constituição Federal, o que se dá com a edição de uma resolução senatorial.

Na seara do direito tributário é comum que um contribuinte ingresse com ação visando discutir a exigência de um determinado tributo e sua causa seja apreciada pelo Supremo Tribunal Federal, que declara a inconstitucionalidade da norma.¹⁰² Logicamente todos os demais contribuintes buscarão também obter os mesmos benefícios da declaração de invalidade da norma, pleiteando, se for o caso, a repetição do indébito.

Mas não há como sustentar que a decisão proferida *inter partes* atinge todo

¹⁰⁰ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 59.

¹⁰¹ “suspender a execução, no todo, ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal.”

¹⁰² Foi o caso da declaração de inconstitucionalidade, que no julgamento da Lei 8.212/91, deu por inválida a norma que exigia a contribuição previdenciária sobre as retiradas de autônomos, avulsos e administradores.

o universo de contribuintes que não participou diretamente da lide e não tem a obrigação de ter conhecimento do seu conteúdo. Tampouco há de se exigir que os contribuintes não envolvidos na lide individual acompanhem o seu trânsito a fim de averiguarem o marco inicial da contagem do prazo para a restituição do tributo declarado inconstitucional.

Para o contribuinte que ingressou com a ação na qual houve decisão de inconstitucionalidade transitada em julgado, o prazo para a restituição do tributo pago indevidamente começa a fluir desta declaração, até mesmo aplicando-se *in casu* o Código Tributário Nacional. Mesmo que se admitisse a aplicação deste Diploma, a *actio nata* também teria início com a decisão judicial passada em julgada.

Ocorre que o art. 156 do CTN prevê a decisão judicial passada em julgada como forma de extinção do Código Tributário Nacional e o art. 168 deste Diploma prevê, como marco inicial do prazo para a restituição do indébito a extinção do crédito tributário, que, neste caso, vem a ser a decisão judicial passada em julgado. Para melhor compreensão, veja-se literalmente o que preconiza o art. 168 do CTN:

“Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I – nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da **data da extinção do crédito tributário;**

II – na hipótese do inciso III do art. 165 da 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”. (sem grifo no original)

Em qualquer das hipóteses previstas no art. 168, combinado com o 165, ambos do CTN, o prazo começaria a contar do trânsito em julgado da decisão. No inciso II do art. 168 do CTN isto está claro. Nas hipóteses do inciso I, do art. 168 há remissão indireta ao art. 156 do Diploma Tributário, que traz os eventos de extinção do crédito tributário e dispõe:

“Art. 156. Extinguem o crédito tributário:
(...)

X - a decisão judicial passada em julgada;

(...)”

Assim, é forçoso concluir que, mesmo admitindo-se a aplicação do Código Tributário Nacional no caso que se traz à lume, ainda assim se poderia justificar a decisão de pronúncia de invalidade da lei tributária como marco inicial para a contagem do prazo que tem o contribuinte para reaver os valores que este indevidamente recolheu aos cofres públicos. No caso do contribuinte que em lide própria tem a declaração de inconstitucionalidade da norma para si, esta interpretação é possível e não traz prejuízos ao seu direito.

No entanto, como já anunciado, acreditamos não ser o Código Tributário Nacional aplicável quando se trata de pagamento que tornou-se indevido face à pronúncia de invalidade da norma que fundamentou o recolhimento. Desta forma, o prazo, também na hipótese de lide individual, seria de cinco anos a contar da decisão de inconstitucionalidade, com base no Decreto nº 20.910/1932, que será objeto de análise mais adiante.

De qualquer forma, a situação dos demais contribuintes não envolvidos diretamente na lide individual, que deu por inconstitucional uma norma, somente pode ser alterada por ato que os atinja também, a saber:

- a) Resolução do Senado Federal suspendendo a execução da norma declarada inconstitucional por decisão final do Supremo Tribunal Federal, conforme previsto no inciso X do art. 52 da Constituição Federal;
- b) Ato da administração reconhecendo a extensão dos efeitos da pronúncia de invalidade da norma a todos os demais contribuintes.

A primeira hipótese não necessita maiores explicações, pois prevista na Constituição Federal. A segunda, embora não afete diretamente a lei, pois não tem o poder de revogá-la, vem a ser um ato inequívoco da administração, reconhecendo a improcedência da pretensão jurídica, assim atinge todo o universo de contribuintes.

Isto ocorreu, por exemplo, no caso da declaração de inconstitucionalidade do Imposto de Renda sobre o Lucro Líquido – ILL exigido das empresas

limitadas. Para as sociedades anônimas foi publicada a Resolução do Senado Federal nº 86 de 1996, que suspendeu a eficácia da norma instituidora da exação. Porém, no caso das empresas limitadas foi a Instrução Normativa 63 de 1997 que afastou a norma inválida para todos os contribuintes e deu início ao prazo prescricional, conforme entendimento já sedimentado nos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

Enfim, no caso do controle difuso de inconstitucionalidade da norma tributária, o prazo para os contribuintes que não participaram da lide individual que deu por inválida a norma, começa a contar a partir da publicação da Resolução do Senado Federal, suspendendo a execução da lei inconstitucional ou de um ato da administração estendendo os efeitos da declaração de inconstitucionalidade a todos os contribuintes.

5.4. Base legal para a contagem do prazo para a repetição do indébito

Como já salientado, o Código Tributário Nacional não alberga a situação do prazo para o contribuinte que pagou um tributo, cuja norma que o institui é mais tarde declarada inconstitucional, pedir a restituição dos valores recolhidos indevidamente aos cofres públicos.

Por outro lado, se demonstrou que o silêncio do Código Tributário Nacional não pode ser utilizado para o enriquecimento ilícito do Estado. Em respeito aos princípios da legalidade, segurança jurídica, boa-fé, razoabilidade, moralidade, vedação ao enriquecimento ilícito, entre outros, é garantido ao contribuinte ressarcir-se dos valores recolhidos sem a contrapartida de uma norma válida.

Deve ser assegurado o direito do contribuinte, mesmo que para tanto se busque o fundamento na norma que disciplina em geral o prazo para o exercício de quaisquer direitos ou ações contra a União, Estados e Municípios. Trata-se do Decreto nº 29.910, que embora de 1932, ainda encontra-se válido. Diz o art. 1º do referido dispositivo:

“Art. 1º. As dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios,

bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda federal, estadual ou municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou do fato do qual se originaram”.

No caso em estudo, o ato ou fato que origina o direito ou ação contra a Fazenda Federal, Estadual ou Municipal, vem a ser a declaração de inconstitucionalidade da exação tributária. Repisando-se, o termo que dá início ao prazo para o contribuinte pode ser¹⁰³, em sede de controle abstrato:

- a) Antes da Lei nº 9.868/99, o trânsito em julgado do acórdão da decisão final do Supremo Tribunal Federal que declarou inconstitucional a norma;
- b) Após a Lei nº 9.868/99, a publicação no Diário Oficial da União, da parte dispositiva da decisão que final do Supremo Tribunal Federal que declarou inconstitucional a norma.

E, em sede de controle difuso:

- a) o trânsito em julgado do acórdão da decisão que declarou a inconstitucionalidade *incidenter partes*, para o contribuinte que foi parte na referida ação;
- b) para os demais contribuintes, que não foram parte na ação da qual resultou a inconstitucionalidade da norma tributária, a publicação pelo Senado Federal, da Resolução suspendendo a execução da norma declarada inconstitucional, nos termos do inciso X, do art. 52 da Constituição Federal de 1988; ou a publicação do ato administrativo reconhecendo a inconstitucionalidade da norma para todos os contribuintes, que embora não tenham sido parte na ação que deu pela inconstitucionalidade da norma tributária, se encontram em situação análoga.

A realidade brasileira infelizmente, fornece vários exemplos de normas

¹⁰³ “(...) o trânsito em julgado da decisão (controle abstrato), ou a data da publicação da Resolução do Senado Federal (controle difuso), cabe reafirmar.”. Paulo Roberto Lyrio Pimenta. Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário, p. 169.

declaradas inconstitucionais, que bem demonstram as diversas situações trazidas à lume. Diz-se infelizmente, porque num Estado Democrático de Direito, no qual vige o princípio da legalidade, esperava-se que os Poderes não tivessem deixado imperar por tanto tempo tantas normas inconstitucionais.

Acredite-se que o contribuinte preferia não pagar tributos inconstitucionais e, mesmo os pagando, preferiria que o Estado de pronto lhe devolvesse o que indevidamente exigiu, sem que fosse necessário lançar mão de todo o arcabouço jurídico para tentar reaver a sua propriedade entregue indevidamente ao Estado.

Algumas das exações tributárias que resultaram em posterior declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, da norma que as havia instituído ou majorado, gerando portanto o direito do contribuinte à restituição do indébito, foram:

- i) *empréstimo compulsório sobre combustíveis;*
- ii) *empréstimo compulsório sobre veículos;*
- iii) *Taxa Cacex;*
- iv) *Finsocial;*
- v) *Contribuição previdenciária sobre a remuneração de autônomos, administradores e terceiros;*
- vi) *Imposto de Renda sobre o Lucro Líquido - ILL;*
- vii) *Adicional do Imposto de Renda Estadual - AIR;*
- viii) *PIS – Programa de Integração Social, entre outros.*

A aplicação prática da tese ora defendida é melhor compreendida pela análise da jurisprudência pátria sobre o tema. Assim, ao demonstrar-se o entendimento jurisprudencial serão os casos acima retratados.

Vale observar que muitas vezes o Fisco se utiliza do artifício da cobrança inconstitucional de tributos para o fim único de arrecadar porque vale-se da informação que muitos contribuintes não socorrem-se da via judicial para impedir a cobrança indevida e depois, quando procuram o Poder Judiciário para reaver os valores pagos indevidamente, já está o direito fulminado pelo tempo – pela decadência ou prescrição, como se queira.

Conta-se o caso de um Secretário Estadual de Fazenda que chamou um jurista para que este analisasse projeto de lei para a cobrança de determinado

tributo. O jurista de pronto anunciou a inconstitucionalidade da lei pretendida, ao que foi interrompido pelo Secretário a lhe dizer que isto não era problema porque até que os contribuintes resolvessem discutir a lei os cofres já estariam abarrotados.

Alfredo Augusto Becker em sua clássica obra “Carnaval Tributário”, bem ilustra a fome tributária do fisco:

“A tributação irracional dos últimos anos conduziu os contribuintes (em especial os assalariados) a tal estado que, hoje, só lhes resta a tanga. E, além da tanga, restam-lhes apenas a fé e a esperança na mudança desse estado de coisas simultaneamente com a mudança dos Ministros da Fazenda e do Planejamento. Porém, se a estes contribuintes tributarem até mesmo a tanga, então, perdidas estarão a fé e a esperança. Infelizmente existem fundadas razões para que tal aconteça.”¹⁰⁴

É na tentativa de se evitar o caos que, segundo o mestre Alfredo Augusto Becker já teria se instalado há muito, que se há de justificar a existência de prazo justo e coerente para o contribuinte pleitear a restituição do indébito tributário ou promover a compensação, instituto ainda mais privilegiado para assegurar o direito do contribuinte à pronta devolução dos valores que lhe foram exigidos sem a contrapartida de lei válida.

5.5. Decreto nº 20.910 de 6 de janeiro de 1932

A aplicabilidade do já anunciado Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932, poderia ser contestada face à alínea ‘b’, do inciso III, do art. 146 da Constituição Federal, que entre outras disposições, consignou expressamente que cabe à lei complementar dispor sobre a decadência e a prescrição em matéria tributária e a lei em questão é o Código Tributário Nacional.

Mas não havendo previsão neste Diploma, como visto, de prazo para a restituição e para a compensação do tributo quando se trata de pagamento indevido face à declaração de inconstitucionalidade da norma na qual se fundamentou o recolhimento, poder-se-ia concluir pela ausência de prazo nesta hipótese.

¹⁰⁴ BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário. cit.*, p. 15.

Também pode-se sustentar, como fez Hugo de Brito Machado em obra publicada em 1994, que:

“As disposições do artigo 4º, e de seu parágrafo único, do antigo Decreto, todavia, levam à conclusão de que este se refere a prescrição de ação para haver direitos que a fazenda possa reconhecer. Não a direito decorrente da supremacia constitucional, direito que em face das leis ordinárias não pode ser reconhecido.”¹⁰⁵

Hugo de Brito Machado em estudo de 1999 já citado em capítulos anteriores, acrescenta ainda ser inaplicável o prazo do Decreto nº 20.910/1932 a compensação porque é inadmissível “a extinção do direito do contribuinte, de compensar seu crédito junto à Fazenda, com débito seu”.¹⁰⁶

É possível sustentar também que o Código Tributário Nacional, por ser a lei complementar, exigida pela Lei Maior, teria revogado qualquer dispositivo legal que trate da matéria, bem com que, por força do disposto no art. 25 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, o referido Decreto teria sido revogado.

Estas posições levariam à conclusão da total ausência de normas a disciplinarem tanto a repetição de indébito, quanto a compensação tributária, em caso de inconstitucionalidade de norma tributária, podendo, portanto, o contribuinte ressarcir-se do montante pago indevidamente neste caso, a qualquer tempo.

No entanto, preferimos optar pela aplicabilidade do Decreto nº 20.910 de 1932¹⁰⁷, visando dar efetividade ao instituto da decadência e da prescrição, privilegiando o princípio da segurança jurídica, pois ao nosso ver, este mesmo princípio, que serve de garantia para o contribuinte, também deve, pelo princípio da isonomia, assegurar o direito do Estado de saber o que deve efetivamente restituir e até quando.

Em nome do Estado Democrático de Direito e do princípio da segurança

¹⁰⁵ *Temas de direito tributário II*, cit., p. 191.

¹⁰⁶ *Temas de direito tributário II*, cit., p. 121.

¹⁰⁷ “Na hipótese sob exame, a exigência do tributo se torna desconforme o direito com a decisão de inconstitucionalidade, que funciona como aquela circunstância, a que se refere o mencionado mestre italiano, necessária ao início do decurso do prazo prescricional da restituição do tributo indevido, por modificar uma situação jurídica, originariamente produzida por norma válida. Vale dizer, a decisão qualifica o pagamento como “indevido”. (...) Por tais razões, entendemos que na situação trazida à colação deve-se aplicar o Decreto nº 20.910 de 6 de agosto de 1932...”. Paulo Roberto Lyrio Pimenta, cit., p. 167.

Jurídica, há de se assegurar o direito do cidadão à restituição ou à compensação do tributo exigido com base em norma, que posteriormente ao pagamento vem a ser declarada inconstitucional. Porém, pelos mesmos princípios, há de se impor um prazo para o exercício deste direito, porque o Direito não pode se sobrepor ao tempo.

Não compartilhemos a posição de Eurico Marcos Diniz de Santi, quando este refuta a tese aqui apresentada, no que tange à contagem do prazo para a restituição e para a compensação do indébito tributário. Mas por outro lado, corroboramos o seu entendimento quanto à fatalidade do *tempo*, que fulmina até mesmo o Direito. Oportunas as palavras deste autor, que, com a proeficência que lhe é peculiar, elucida e ilustra este entendimento:

“Na intrincada relação entre o direito e tempo, irradia-se uma tensão constante entre idealidade e realidade, espelhada por exemplo, pelo confronto entre o princípio da legalidade e o princípio da segurança jurídica. Como sobreprincípio ordenador e garantidor das relações jurídicas intersubjetivas, a segurança jurídica impõe-se à legalidade, pois sem o respeito aos efeitos jurídicos do tempo que se percutem no presente e se consolidam no passado jurídico, não há segurança jurídica nem legalidade. Além disso, a legalidade não pode impor-se com um ideal sem limites. Não se pode desvelar o verdadeiro sentido da lei, porque ainda que seja lei, a lei é antes palavra, que para fazer sentido tem de passar pelo presente do tempo. A legalidade só “é” em função do tempo: um tempo significa uma legalidade; outro tempo pode significar outra legalidade. O tempo consoante os fatos e o direito que deles advém. No tempo, a lei ganha sentido, nasce o direito. No tempo morrem os fatos, somem as provas. No tempo, e pelo tempo, o direito extingue o direito: ocorre a decadência e a prescrição. Cego, tal qual Chronos, o direito, implacável, devora o direito que de sua seiva surge. Decadência e prescrição não são formas de fazer justiça. São forma concretas que o direito encontrou para conviver com esse deus tão poderoso: o tempo”¹⁰⁸

Nos termos das considerações acima postas, acreditamos que o prazo para a restituição do tributo pago em razão de norma declarada inconstitucional é de cinco anos, a contar da pronúncia e invalidade da norma, nos termos do Decreto nº 20.910/1932.

¹⁰⁸ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. p. 34 e 35.

CAPÍTULO VI

PRAZO PARA A COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA

6.1. A Compensação tributária

O sujeito passivo pode extinguir o *crédito tributário* através do *pagamento* e da *compensação*. Tratam-se de modalidades distintas de extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

“Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

- I - o pagamento;
- II - a compensação;
- (...)”

De outro lado, o fisco pode extinguir seu *débito* (crédito tributário) por meio da *restituição* e da *compensação*. A compensação pode ser feita tanto pelo fisco quanto pelo contribuinte.

Vale observar que a expressão *crédito tributário* é utilizada genericamente. Fala-se em crédito tributário quando o contribuinte ou o próprio fisco apuram valores devidos ao erário, hipótese em que se está diante de um crédito do fisco contra um débito do contribuinte. Também se utiliza a expressão crédito tributário para referir-se ao crédito do contribuinte perante o fisco, que teria para com aquele um débito.

A aceção crédito tributário, portanto, é empregada indistintamente podendo significar tanto um crédito propriamente dito, quanto um débito. Enquanto crédito para um importa em débito para o outro.

Para aqueles que acreditam que se o pagamento do tributo foi indevido, não há que se falar em restituição de tributo porque se tributo fosse não deveria ser devolvido, ou seja, que tributo pago indevidamente não é tributo, a restituição ou compensação, por parte do Fisco, para ressarcir ao contribuinte o pagamento indevido, foge ao campo do crédito tributário e está constricto ao do *débito*.

Postas estas colocações iniciais, cumpre deixar consignado que a compensação pode ser definida como o instituto jurídico por intermédio do qual duas pessoas são concomitantemente credor e devedor, extinguindo-se

reciprocamente suas obrigações. Serve para evitar os transtornos da ação de repetição de indébito.

Trata-se de um encontro de créditos e débitos, que no direito tributário são fiscais, guardadas as considerações acima quanto às terminologias, estando de um lado o sujeito ativo e de outro o sujeito passivo, fisco – contribuinte. Trata-se de um encontro de débitos do fisco e créditos do contribuinte e vice-versa, um encontro de contas entre o devedor e o credor, que não se processa de modo instantâneo.

A compensação tributária é instituto extremamente relevante, tendo em vista que tanto na cobrança do crédito por parte do fisco, quanto na repetição de indébito, as disputas judiciais se prolongam, aumentando os custos e as despesas inerentes ao conflito de interesses. Uma ação judicial onera ambos os sujeitos da relação obrigacional, contribuinte e Estado.

O Estado pode ser onerado tanto por uma ação que tenha que intentar para a cobrança de um crédito tributário, quanto por uma ação de repetição de indébito e da mesma forma o contribuinte.¹⁰⁹ Assim, a compensação mostra-se útil e eficiente para ambos os pólos da relação tributária. Luciano Amaro defende a compensação, nos seguintes termos:

“A compensação do indébito tributário com dívidas tributárias efetivas traz, realmente, vantagens para ambas as partes. Para o sujeito passivo, evita o processamento do pedido de restituição e a demora que haveria no equacionamento desse pedido; para a Fazenda Pública, economiza os custos burocráticos do processo. Certamente, ninguém ousará alegar que a agilização da restituição (via compensação) seja uma “desvantagem” para a Fazenda, na medida em que ela deixa de ter, por um período maior de tempo, a posse (sem causa legal) de recursos que pertencem ao *solvens*”.¹¹⁰

O Código Civil Brasileiro dispôs em seu art. 368: “*se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem*” (art. 1009 do antigo Código Civil) e esta regra se

¹⁰⁹ “Outra parte do trabalho é a sugestão de ações judiciais em que a União pode desistir de recorrer. É nesse ponto que entra o apoio do Ministério do Planejamento, que fará o levantamento dos custos de manutenção de uma ação judicial para comparar com os valores a serem captados. Em muitos casos, o Poder Executivo prolonga litígios judiciais por vários anos, dispendendo mais recursos financeiros para mantê-la do que receberá ao final da ação em caso de vitória.” LIMA, Lacerce de. *Jornal Valor Econômico*. 14.08.2003, p. E-1.

¹¹⁰ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. p. 415.

aplicada aos débitos fiscais, a uma porque foi revogado o art. 1.017 do antigo Código Civil que vedava esta possibilidade e a duas porque qualquer restrição neste sentido seria inconstitucional, como há muito já era destacado por Hugo de Brito Machado, *in verbis*:

“Além do princípio da moralidade, a vigente Constituição assegura o direito de propriedade. Os créditos contra a Fazenda Pública constituem, sem dúvida, direitos de propriedade, posto que integram o patrimônio do credor. Assim, admitir que inexistente o direito à compensação contra a Fazenda Pública é admitir que esta não é obrigada a respeitar o direito de propriedade de seu credor, ou então, em outras palavras, admitir que não existe o direito de propriedade ou que este não poder ser exercido contra a Fazenda Pública, o que consubstancia evidente absurdo.
(...)

Aplicam-se à relação fisco-contribuinte as normas do Código Civil concernentes à compensação, posto que o art. 1.017 do citado Código não foi recepcionado pela Constituição de 1988, que consagra o princípio da moralidade da administração pública, o direito de propriedade e o princípio da isonomia”.¹¹¹

Mas, tendo em vista que não é pacífica a aplicação da regra do Código Civil na seara do Direito Tributário, cumpre analisar o disposto no próprio Código Tributário Nacional sobre esta matéria.

6.2. O art. 170 do Código Tributário Nacional

O art. 170 do Código Tributário Nacional é o dispositivo que trata da compensação tributária, não obstante tenha deixado a critério da lei a regulamentação da forma pela qual esta deverá ser implementada. Diz o referido dispositivo:

“Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não

¹¹¹ 8º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário – Grandes Temas Tributários da Atualidade – 18 e 19 de novembro de 1999. São Paulo: IOB informações objetivas, cit., p. 122-5.

podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial”.

Eurico Marcos Diniz de Santi, em interessante estudo intitulado “*Compensação e Restituição de Tributos*”, entende ainda necessários para a compensação tributária, *ato administrativo do fisco, decisão administrativa ou decisão judicial*, como se denota do trecho de sua obra abaixo transcrito:

“O crédito tributário ganha concretude pelo ato de uma autoridade ou pelo ato do próprio contribuinte executando os deveres instrumentais. Deveres instrumentais são deveres subjetivos do contribuinte previstos hipoteticamente em normas jurídicas tributárias. O contribuinte no “auto-lançamento” deve formalizar o crédito tributário. Mas, ordinariamente, carece de competência para constituir o débito do fisco. Este resulta, necessariamente, de ato administrativo do fisco, decisão administrativa ou decisão judicial: veículos introdutórios da relação jurídica de débito do fisco”.¹¹²

Eurico Marcos Diniz de Santi observa inclusive que não basta a declaração de inconstitucionalidade para ter automaticamente o contribuinte o direito de compensar os tributos pagos indevidamente ou a maior e, segundo ele, a constituição do débito do fisco também depende de ato administrativo do fisco, de decisão administrativa ou decisão judicial.

Vejamos então a seguir, as vedações e requisitos do art. 170 do Código Tributário Nacional e a aplicação das pertinentes considerações de Eurico Marcos Diniz de Santi para a compensação tributária, que também, como se verá, tem sido cada vez mais facilitada, especialmente no âmbito federal.

6.2.1. Vedação à compensação antes do trânsito em julgado

A redação original do art. 170 do Código Tributário Nacional é de 1966 e o acréscimo que inseriu o art. 170-A, de 2001, quando foi editada a Lei

¹¹² SANTI, Eurico Marcos Diniz de Santi. *Compensação e restituição de “tributos”*. Repertório IOB de jurisprudência – 1ª Quinzena de Fevereiro de 1996 – Nº 3/96, p. 68.

Complementar nº 104 que, entre outros absurdos instituídos no campo do direito tributário, trouxe a vedação “*a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial*”.

Esta nova vedação a compensação tem sido objeto de críticas por parte da doutrina e principalmente dos contribuintes e mostra-se contrária ao mais basilares princípios constitucionais, em especial o do devido processo legal, pois se há dispositivos que, visando assegurar o direito do contribuinte, conferem-lhe o exercício do direito antes do trânsito em julgado da decisão judicial, qualquer norma que inviabilize esta prerrogativa, está fadada à inconstitucionalidade.

Afinal, do que adianta, por exemplo, assegurar ao cidadão a proteção do seu direito líquido e certo por mandado de segurança, se a lei o impede de utilizar-se da medida liminar? Retirar do mandado de segurança a medida liminar o torná-lo capenga.

Existindo o direito a um determinado provimento judicial, qualquer tentativa de inviabilizá-lo fere o direito ao devido processo legal constitucionalmente garantido.¹¹³

É certo, portanto, que tendo o contribuinte obtido liminar para a compensação de tributos, este direito não há de ser afastado. Com muito mais razão se o direito foi concedido por sentença, que não tem efeito suspensivo, há de ser garantido o direito do contribuinte a compensação.

Anteriormente à Lei nº 104/01 não havia norma a exigir o trânsito em julgado da decisão judicial para fins de compensação e isto sim estava em harmonia com o ordenamento jurídico, razão pela qual a nova regra há de ser rechaçada.

É certo que já havia as Súmulas 212 e 213 do Supremo Tribunal Federal, a

¹¹³ “Em nosso sentir, embora tenha havido nos últimos tempos alguma distorção no uso do mandado de segurança em matéria tributária – distorção essa que deverá vir a ser reduzida com a correta compreensão do instituto da tutela antecipada em matéria tributária – a compensação de tributos federais ainda é matéria passível de mandado de segurança porquanto este tipo de impetração diz respeito unicamente ao asseguramento da aplicação da lei *in natura*, ou seja, via de regra, busca-se nos casos de compensação de tributos federais regidos pela Lei 8.383/91 a garantia do exercício pleno de prerrogativas legais sem o risco de sofrer coação por parte das autoridades administrativas tributárias.

Pode-se dizer, então, que não apenas é cabível a antecipação de tutela em matéria tributária como, de fato, sua utilização representa verdadeiro imperativo jurídico para a efetividade da tutela judicial em matéria tributária (SPISSO e LAPATZA), que deve ser vislumbrada como garantia do cidadão contribuinte deduzida do princípio do acesso à justiça”. James Marins. *Justiça Tributária*, p. 311.

primeira deixando expresso que “a compensação de créditos tributários não pode ser deferida por medida liminar” e a segunda que “o mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária”. Mas isto já era uma incongruência, pois se a medida liminar é que assegura o direito líquido e certo pleiteado por meio do mandado de segurança, negá-la é o mesmo que tolher o *mandamus*, como já dito.

De qualquer forma, se já era absurda e contraditória a vedação do deferimento de liminar para a compensação, a possibilidade de compensação somente após o trânsito em julgado da respectiva mostra-se tão profana que tem sido ignorada pelos julgadores e foi deixada em segundo plano pelo legislador federal, que já aprovou diversas normas conferindo o direito à compensação ao contribuinte antes do trânsito em julgado da decisão, como se verá adiante. Antes, porém, vale analisar os requisitos da liquidez e certeza postos no art. 170 do CTN.

6.2.2. Requisitos para a compensação tributária

Os requisitos para a compensação mais discutidos têm sido a *liquidez* e a *certeza* dos créditos e assim, não é despiciendo chamar a atenção para a má técnica de redação do art. 170, que ao certo dá a entender, ao contrário da interpretação que vigora, que a exigência da liquidez e certeza não é para o crédito do contribuinte – débito do fisco, mas sim para o débito do contribuinte – crédito do fisco.

O *caput* do art. 170 do CTN reza: “... autorizar a compensação de créditos tributários (se está a falar do crédito do contribuinte - débito do fisco) com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos...”, se está a tratar do débito do contribuinte e crédito do fisco, ou valores que o contribuinte deixará de recolher aos cofres públicos, em virtude da compensação.

Como se denota da literalidade do dispositivo, *líquido e certo*, deveriam ser os créditos que o contribuinte deixaria de recolher e não os que serão utilizados para a compensação.

Mas esta não é a interpretação predominante, e sim a que entende que a liquidez e certeza devem estar presentes nos créditos que serão utilizados para quitar os débitos perante o fisco. Assim, cabe analisar a liquidez e certeza deste

ponto de vista.

Na hipótese da qual se trata neste estudo, a certeza advém da declaração de inconstitucionalidade da norma que ensejou a exigência tributária e das guias de recolhimento do tributo indevido, que podem demonstrar também a liquidez do crédito, haja vista que contém o *quantum* recolhido indevidamente.

A certeza do crédito do contribuinte contra a fazenda advém, portanto, da conjugação de dois fatores: *i) inconstitucionalidade das normas que exigiram o tributo inconstitucional; e ii) prova do recolhimento indevido.*

Por sua vez, a liquidez do crédito depende de apuração de valores, que pode ser feita pelo próprio contribuinte, pela administração ou pelo Poder Judiciário antes mesmo da liquidação da sentença, já que alguns julgadores entendem, equivocadamente, necessário apurar o valor do crédito como pressuposto ao reconhecimento do direito à compensação, o que ao nosso ver é uma incongruência, posto que distinguimos, acompanhando a melhor doutrina e jurisprudência, o reconhecimento do direito à compensação, do reconhecimento do montante a ser compensado.

Reconhecer o direito à compensação dispensa a verificação do montante envolvido. Pode o juiz declarar que o contribuinte tem direito à compensação, porém, o *quantum* a ser compensado deverá ser apurado ou pelo próprio contribuinte à sua conta e risco ou diretamente pelo fisco ou ainda, como já dito, se assim tiver requerido o contribuinte na liquidação da sentença.

Tornou-se comum no Brasil a primeira hipótese, ou seja, o Poder Judiciário declara o *direito* à compensação e deixa a cargo do contribuinte apurar os valores a serem compensados, e sob a responsabilidade do fisco a conferência da compensação efetuada. Autoriza-se desta forma a compensação, mas não se adentra ao mérito dos valores envolvidos.

Repise-se que na hipótese em estudo dá-se pela existência de crédito líquido e certo, a autorizar a compensação pelo contribuinte quando há declaração de inconstitucionalidade da norma tributária que fundamentou o recolhimento, que atinja o contribuinte que pretende efetuar a compensação e pelas guias do recolhimento do tributo, que demonstram não só a ocorrência do pagamento como o *quantum* recolhido indevidamente.

Uma vez demonstrados os requisitos de liquidez e certeza, deve-se reconhecer o direito à compensação e após efetivada a mesma, caso não se oponha

o fisco dentro do prazo legal, é imperioso seja dado por extinto o crédito tributário que foi objeto da mesma.

6.3. Legislação Federal sobre a compensação tributária

Não obstante os requisitos trazidos pelo Código Tributário Nacional e levantados pela doutrina e jurisprudência para a compensação tributária, fato é que a cada ano a legislação federal, principalmente no âmbito dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, tem facilitado este procedimento ao contribuinte.

A compensação nas esferas estaduais e municipais não merece maiores considerações porque, com raras exceções, as legislações nestes governos albergam a hipótese de compensação.

A regulamentação da compensação teve início com a edição da inovadora Lei nº 8.383/91, que em seu art. 66, autorizou a compensação de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias. Na primeira edição desta lei não havia muitas exigências para a compensação.

Era preciso apenas que o crédito a ser quitado, com o crédito que se utilizaria para a compensação, fosse referente a períodos subseqüentes e que a compensação se desse entre tributos e contribuições da mesma espécie, exigência esta que, aliás, vai além do disposto no art. 170 do Código Tributário Nacional.

A Lei nº 8.383/91 sofreu alterações. As contribuições para a Seguridade Social inicialmente eram tratadas também pelo art. 66 da referida lei, porém acabaram por ganhar dispositivo próprio, estando hoje regulada pelo art. 89 da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.129/95.¹¹⁴

¹¹⁴ “Art. 89. Somente poderá ser restituída ou compensada contribuição para a Seguridade Social arrecadada pelo Instituto Nacional do Seguro Social-INSS na hipótese de pagamento ou recolhimento indevido. (Redação dada ao caput e parágrafos pela Lei nº 9.129, de 20.11.95)

§ 1º Admitir-se-á apenas a restituição ou a compensação de contribuição a cargo da empresa, recolhida ao INSS, que, por sua natureza, não tenha sido transferida ao custo de bem ou serviço oferecido à sociedade.

§ 2º Somente poderá ser restituído ou compensado, nas contribuições arrecadadas pelo INSS, o valor decorrente das parcelas referidas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do Art. 11 desta Lei.

§ 3º Em qualquer caso, a compensação não poderá ser superior a trinta por cento do valor a ser recolhido em cada competência.

§ 4º Na hipótese de recolhimento indevido, as contribuições serão restituídas ou compensadas atualizadas monetariamente.

No que tange às contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal, a Lei nº 9.430/96 veio a ampliar a possibilidade de compensação tributária, incluindo também a compensação entre tributos de espécies e destinação constitucional diferentes.

Por fim, foi editada a Lei nº 10.637/02, que facilitou ainda mais a compensação direta pelo contribuinte. Assim, cabe com mais razão a análise desta legislação federal, que recentemente ampliou a possibilidade de compensação dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal. A Lei nº 10.637/02, em seu art. 49, alterou o art. 74 da Lei nº 9.430/96, nos seguintes termos:

“Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º A compensação de que trata o **caput** será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.
(...)”

Foi deixado expresso no supracitado dispositivo legal a faculdade do contribuinte promover a compensação, bastando para tanto a apresentação de declaração ao fisco. Observe-se que a declaração de compensação extingue o crédito, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

O Poder Judiciário já está aplicando a norma em tela, como se verifica da decisão que segue:

“(…)”

2. Vinha entendendo, face à posição firmada pela egrégia 1ª Seção, que a compensação só poderia ser utilizada, nos termos da Lei nº 8.383/91, entre tributos da mesma espécie, isto é, entre os que tiverem a mesma natureza jurídica, e uma só destinação orçamentária. No entanto, a legislação que rege o tema sofreu alterações ao longo dos anos, mais ainda por intermédio da recente Medida Provisória nº 66, de 29/08/2002

§ 5º Observado o disposto no § 3º, o saldo remanescente em favor do contribuinte, que não comporte compensação de uma só vez, será atualizado monetariamente.

§ 6º A atualização monetária de que tratam os §§ 4º e 5º deste artigo observará os mesmos critérios utilizados na cobrança da própria contribuição.

§ 7º Não será permitida ao beneficiário a antecipação do pagamento de contribuições para efeito de recebimento de benefícios.

(convertida na Lei nº 10.637, de 30/12/2002), que em seu art. 49 alterou o art. 74, §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430/96.

3. O referido art. 74 passou a expor: “o sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão”.

4. Disciplinando o citado dispositivo, a Secretaria da Receita Federal editou a Instrução Normativa nº 210, de 1º/10/2002, cujo art. 21 estatuiu: “o sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela SRF, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a quaisquer tributos ou contribuições sob administração da SRF”.

5. In casu, apesar de o PIS envergar espécime diferente e natureza jurídica diversa de outros tributos, cada qual com destinações orçamentárias próprias, não há mais que se impor limites à compensação, em razão da nova legislação que rege a espécie, podendo, dessa forma, serem compensados entre si ou com quaisquer outros tributos que sejam administrados/arrecadados pela SRF. Precedentes da 1ª Turma (AgReg's nos REsp's nº 463600/MG, 465011/MG, 449978/SP, e EDcl no AgReg no REsp nº 455864/RS).

6. A compensação deverá ser efetuada nos exatos termos estabelecidos pelo art. 49, da Lei nº 10.637/02, bem como pela IN/SRF nº 210, de 30/11/2002, observando-se, principalmente, não excluídos os demais comandos legais e normativos, o seguinte:

- a) o sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela SRF, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-los na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a quaisquer tributos ou contribuições sob administração daquele Órgão;
 - b) a aludida compensação será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados;
 - c) poder-se-ão utilizar, na mencionada compensação, créditos que já tenham sido objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento encaminhado à SRF, desde que referido pedido se encontre pendente de decisão administrativa à data do encaminhamento da “Declaração de Compensação”;
 - d) declarada a compensação, ficará obrigada a Secretaria da Receita Federal a extinguir o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.
- (....)¹¹⁵

¹¹⁵ AGRESP nº 497291/PR; AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2003/0010403-8; DJ de 30/06/2003, p. 156, Relator Min. JOSÉ DELGADO. Data da decisão: 27/05/2003; 1ª Turma, un. Ementa: “TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. COMPENSAÇÃO. PIS X OUTROS TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. ART. 49, DA MP Nº66, DE 29/08/2002 (CONVERSÃO NA LEI Nº 10.637, DE 30/12/2002). ART. 21, DA IN/SRF Nº 210, DE 1º/10/2002. POSSIBILIDADE. CORREÇÃO MONETÁRIA. APLICAÇÃO DOS ÍNDICES QUE MELHOR REFLETEM A REAL INFLAÇÃO À SUA ÉPOCA: IPC/INPC. JUROS DE MORA. ART. 161, § 1º, DO CTN. TAXA SELIC. LEI Nº 9.250/95. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. PRECEDENTES.

Mas não obstante esta abertura na compensação de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, as contribuições arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, continuam a exigir a liquidez e certeza do crédito a ser compensado, entre outros requisitos.

Acreditamos que pelo princípio da isonomia a possibilidade de compensação entre tributos de espécies diferentes também deveria existir para os créditos e débitos das Autarquias, esta é a mais perfeita solução, em respeito também a todos os princípios apontados no início deste trabalho, como fundamentos diretos a ensejar o direito do contribuinte à pronta restituição dos valores pagos indevidamente porque com base em lei posteriormente ao recolhimento declarada inconstitucional.

Assim, seja pelo princípio da isonomia, seja pelo da moralidade, o direito à compensação de tributo inconstitucional é incontestável, devendo o Poder Público devolver o tributo pago indevidamente, da mesma forma e na mesma velocidade com a qual o exigiu.

Admitir a redução de um direito do contribuinte, visando homenagear a “ilegalidade tributária” transformando-a em “princípio eficaz” é à evidência, violentar o fundamento da moralidade, o que não se pode admitir para a preservação do Estado Democrático de Direito.¹¹⁶

Dessa forma, restando claro o direito à restituição de tributo pago indevidamente, nada mais justo do que o reconhecimento do direito à compensação tributária.

O Novo Código Civil Brasileiro, Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002, ia bem ao trazer a prerrogativa da compensação tributária, porém rapidamente o Presidente da República, por medida provisória, de nº 104, depois transformada na Lei nº 10.677, de 22/05/2003, cuidou de revogar o novel dispositivo – art.

¹¹⁶ “Assim, em que pese à literalidade dos artigos 1.009 e 1.010 do Código Civil, bem como a letra do artigo 170 do Código Tributário Nacional, na medida em que ambos condicionam o desfrute da compensação à existência de legislação autorizativa específica, ainda assim, a interpretação sistemática do universo no revela que a preeminência sobranceira do primado constitucional assegurador da igualdade entre governantes e governados, inerente ao Estado Democrático, conjugado com o postulado assegurador do direito de propriedade e com o princípio que veda o locupletamento ilícito, representa um arquétipo que não pode permitir barreiras ao direito de compensar, mesmo por meio de norma individual interseta em provimento jurisdicional.” Eduardo Marcial Ferreira Jardim, *Justiça Tributária*, p. 88.

374.¹¹⁷

De qualquer modo, é imperioso o direito à compensação de tributo inconstitucional, afinal, especialmente, em respeito ao princípio da moralidade, o Poder Público deve devolver o tributo pago indevidamente, da mesma forma e na mesma velocidade com a qual o exigiu.¹¹⁸

Demonstrada a natureza da compensação, sua fundamentação e requisitos, cumpre demonstrar que o direito à compensação também não pode ser restringido pela interpretação equivocada, que leve à conclusão da perda de prazo para o contribuinte efetuar a compensação, porque não exerceu o seu direito, de saber inválida a norma que ensejou o recolhimento.

6.4. Prazo para a compensação de tributo declarado inconstitucional

As mesmas razões postas para a contagem do prazo para a repetição do indébito, servem para a compensação, admitindo-se que também neste caso, o Código Tributário Nacional restou silente e que portanto deverá ser aplicado o Decreto nº 20.910 de 1932, contando-se o prazo de cinco anos nele disposto.

Assim, ao se tratar de tributo declarado inconstitucional, os termos iniciais para a contagem do prazo para a compensação são os mesmos vistos para a repetição do indébito, a saber:

Em sede de controle abstrato:

- a) Antes da Lei nº 9.868/99, o trânsito em julgado do acórdão da decisão final do Supremo Tribunal Federal que declarou inconstitucional a norma;
- b) Após a Lei nº 9.868/99, a publicação no Diário Oficial da União, da parte dispositiva da decisão que final do Supremo Tribunal Federal que declarou inconstitucional a norma.

¹¹⁷ “Art. 374. A matéria da compensação, no que concerne às dívidas fiscais e parafiscais, é regida pelo disposto neste capítulo.” Art. 374 do Novo Código Civil, revogado pela Lei nº 10.677 de 22.05.03.

¹¹⁸ “O contribuinte já cumpriu sua parte na história. Agora cabe ao Estado cumprir a sua. É necessário que o Estado fique consciente do tributo do tempo enquanto é tempo.” Luiz Roberto Nascimento Silva. *O tributo do tempo*. Rio de Janeiro: Record, 1997, p. 19.

Em sede de controle difuso:

- c) o trânsito em julgado do acórdão da decisão que declarou a inconstitucionalidade *incidenter partes*, para o contribuinte que foi parte na referida ação;
- d) para os demais contribuintes, que não foram parte na ação que resultou na inconstitucionalidade da norma tributária, a publicação pelo Senado Federal, de Resolução suspendendo a execução da norma declarada inconstitucional, nos termos do inciso X, do art. 52 da Constituição Federal de 1988 ou a publicação de ato administrativo reconhecendo a inconstitucionalidade da norma para todos os demais contribuintes, que embora não tenham sido parte na ação que deu pela inconstitucionalidade da norma tributária se encontram na mesma situação.

Hugo de Brito Machado em tese mais arrojada defende a inexistência de qualquer prazo para que o contribuinte promova a compensação tributária. Pela relevância e pertinência de sua defesa, vale a transcrição do trecho completo, do artigo no qual o autor chega a esta conclusão:

“O direito à compensação, diverso do direito à restituição, como já demonstrado, não se extingue pelo decurso do tempo. Por isto mesmo o prazo extintivo, restrição legalmente prevista para o direito de pleitear a restituição do tributo pago indevidamente, não se aplica ao direito de compensar. Normas restritivas de direitos não podem ser objeto de interpretação ampliativa de seu alcance. Este é um princípio da hermenêutica jurídica universalmente consagrado. Dúvida, portanto, não pode haver. “*Não se aplica o lapso decadencial previsto no art. 168 do CTN, que diz respeito tão-somente ao direito de pleitear a restituição de tributo indevidamente pago, mas não a compensação de tributos.*” (TRF da 4ª Região, Embargos de Declaração na AC nº 97.04.03917-4-SC, DOU II, de 02.07.97, p. 50898, e RDDT nº 26, p. 141).

Nem poderia mesmo ser de outra forma. O direito de compensar é um direito *potestativo*, porque seu exercício independe de qualquer prestação de outrem e pode dar-se mesmo contra a vontade da Fazenda Pública. Só em situações excepcionais os direitos potestativos são alvo de extinção, pela decadência, que a lei estabelece apenas para aqueles direitos potestativos *cujas falta de exercício concorre de forma mais acentuada para perturbar a paz social*”. (Agnelo Amorim Filho, Critério Científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis, em Revista Forense nº 193, p. 39.)

Sem lei que o estabeleça, decididamente não existe decadência para o

direito de compensar tributo pago indevidamente, como qualquer outro crédito contra a Fazenda Pública. Há, é certo, quem sustente que se aplica por analogia a norma que estabelece prazo prescricional, mas se trata de tese absolutamente inaceitável. Primeiro porque não se pode admitir a integração analógica como forma de ampliar restrições a direitos do cidadão contra o Estado, que sendo legislador bem pode editar a norma que entender necessária à preservação de seus interesses. Segundo, porque o princípio da moralidade pública não recomenda o locupletamento do erário”.¹¹⁹

Hugo de Brito Machado não está isolado em seu entendimento. Acrescente-se os comentários de Gabriel Lacerda Troianelli sobre o tema:

“Desse modo, conquanto se justifique, com respaldo no princípio da segurança jurídica, a existência, como norma destinada a tutelar a generalidade das relações processuais, de prazos de caducidade do direito ou de seu exercício, estes não se justificarão quando aplicados pelo Estado contra os jurisdicionados, pois somente estes, e não o Estado, são titulares do direito à segurança jurídica.

Assim sendo, carecem de legitimidade as normas impositivas de limites temporais ao ressarcimento, seja sob a forma de compensação, seja de pedido de restituição, do indébito tributário, não havendo, portanto prazo lícito de caducidade para o contribuinte obter o justo ressarcimento do indébito tributário, podendo, assim, o contribuinte, a qualquer tempo compensar o tributo indevidamente pago ou requerer a sua restituição”.¹²⁰

A “nova tese”, trazida a lume por Hugo de Brito Machado, que lembre-se, foi o precursor da mudança de paradigma no caso da contagem do prazo quinquenal para a repetição de indébito a partir da declaração de inconstitucionalidade, bem como a posição de Gabriel Lacerda Troianelli, representam a tendência da doutrina mais moderna e encontram fundamento porque a redução de um direito do contribuinte, visando homenagear a “ilegalidade tributária” transformando-a em “princípio eficaz” é, à evidência, violentar o fundamento da moralidade, o que não pode se admitir, para a preservação do Estado de Democrático de Direito.

¹¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 8º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário – Grandes Temas Tributários da Atualidade – 18 e 19 de novembro de 1999. São Paulo: IOB informações objetivas, p. 120-121.

¹²⁰ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *Compensação do indébito tributário*, p. 131.

CAPÍTULO VII

ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL

7.1. Posição do Superior Tribunal de Justiça

O Poder Judiciário em geral, especialmente através de seu órgão máximo competente para julgar a questão, o Superior Tribunal de Justiça, tem corroborado as posições aqui apresentadas, em especial, quanto ao marco do prazo inicial para a restituição de tributo declarado inconstitucional, podendo assim resumir-se o seu entendimento:

- i. ainda não é taxativo quanto à natureza do prazo, se prescricional ou decadencial;*
- ii. a contagem do prazo tem início com a declaração de inconstitucionalidade, pois é este o evento que dá por indevido o recolhimento;*

O julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 421.989 – MG, nos permite demonstrar estas conclusões:

“Ementa

AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. PIS. PRESCRIÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Cabível a restituição do indébito contra a Fazenda, sendo o prazo de decadência/prescrição de cinco anos para pleitear a devolução, contado do trânsito em julgado da decisão do Supremo Tribunal Federal que declarou inconstitucional o suposto tributo (AGA n. 404.938/GO, rel. o subscritor deste, julgado em 3.9.2002).

Diante da competência de esclarecimento e aplicação das leis federais, atribuída pela Constituição Federal, correta a interpretação que este Sodalício tem dado à análise conjunta dos comandos insculpidos no Código Tributário Nacional.

Agravo regimental a que se nega provimento.

Voto

O Exmo. Sr. Ministro Franciulli Netto (Relator):

A matéria discutida no presente agravo regimental já se encontra pacificada por este Superior Tribunal de Justiça.

Como já ficou consignado na decisão agravada, uma vez reconhecida a inconstitucionalidade, pelo Pretório Excelso, da discutida exação, houve

recolhimento indevido (RE nº 148.754-2/RJ, publicado no DJU de 04.03.94 e com trânsito em julgado em 16.03.94) e assiste ao contribuinte o direito de ser ressarcido.

A Egrégia Primeira Seção desta Corte, recentemente, para as hipóteses de devolução do tributo indevido, por fulminado de inconstitucionalidade, desenvolveu tese segundo a qual se admite como *dies a quo* para a contagem do prazo para a repetição do indébito pelo contribuinte a declaração de inconstitucionalidade da contribuição para o PIS.

Proposta a ação em 1997, é admissível a restituição do indébito contra a Fazenda, sendo o prazo de decadência/prescrição de cinco anos para pleitear a devolução, contado do trânsito em julgado da decisão do Supremo Tribunal que declarou inconstitucional o suposto tributo (AGA nº 404.938/GO, rel. o subscritor deste, julgado em 3.9.2002).
(...) ”.¹²¹

Importantes lições podem ser retiradas da decisão supracitada, a saber:

- a) o Superior Tribunal de Justiça é o tribunal competente para julgar a questão ora debatida e o mesmo a pacificou;
- b) A jurisprudência pátria ainda não taxou a natureza do prazo para a repetição de indébito, se prescricional ou decadencial;
- c) É a declaração de inconstitucionalidade que qualifica o recolhimento como “indevido”, como se abstrai das seguintes palavras do Ministro Franciulli Netto, relator do acórdão acima transcrito: “... *uma vez reconhecida a inconstitucionalidade, pelo Pretório Excelso, da discutida exação, houve recolhimento indevido*”;
- d) O prazo para a restituição de indébito no caso de norma declarada inconstitucional é de cinco anos, contados do trânsito em julgado da decisão do Supremo Tribunal Federal que declarou inconstitucional o tributo.

O Supremo Tribunal Federal, após a Constituição Federal de 1988, acaba por não se pronunciar sobre a questão por fugir à sua alçada. Nos casos em que foi provocado a fazê-lo deixou claro que se ofensa à Constituição se houvesse seria indireta e também não ensejaria à sua análise. Portanto, cabe realmente à análise dos julgados do Superior Tribunal de Justiça, última esfera do Poder Judiciário competente para decidir questões desta natureza.

¹²¹ Agravo Regimental no Recurso Especial nº 421.989 – MG – RE nº 2002/0033573-3; DJ: 04/08/2003, Relator Min. Franciulli Netto.

Colaciona-se a seguir algumas decisões selecionadas, do Superior Tribunal de Justiça, que demonstram a forma deste Tribunal tratar a matéria, nos casos mais relevantes de declaração de inconstitucionalidade de norma tributária:

Empréstimo Compulsório sobre Combustíveis

“Ementa

AGRAVO NO AGRAVO DE INSTRUMENTO – TRIBUTÁRIO - EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO - DL 2.288/86 – RESTITUIÇÃO – PRESCRIÇÃO – TERMO INICIAL.

O empréstimo compulsório sobre combustíveis é tributo sujeito a lançamento por homologação, de forma que o prazo prescricional para sua restituição é quinquenal e se inicia a partir da homologação tácita do lançamento, a qual se dá após 05 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador.

Se considerada a declaração pelo STF da inconstitucionalidade do dispositivo legal em que se fundou a referida exação (art. 10, do Decreto-lei nº 2.288/86), o prazo para o ajuizamento da ação de restituição inicia-se a partir da data da publicação do respectivo acórdão.

Agravo regimental a que se nega provimento.

Data da Decisão 26/11/2002”.¹²²

Empréstimo Compulsório Sobre Veículos

Ementa

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO SOBRE VEÍCULOS. PRESCRIÇÃO. INOCORRÊNCIA. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

A jurisprudência da egrégia Primeira Seção desta Corte é tranqüila ao afirmar que, para hipóteses gerais de tributos que dependam de homologação, o direito do contribuinte de pleitear em Juízo a restituição do indébito extingue-se decorrido um lustro da homologação tácita do lançamento, que, por sua vez, ocorre após cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, nos termos do § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional.

Desenvolveu-se, posteriormente, no âmbito da egrégia Seção de Direito Público deste Sodalício, a tese segundo a qual, para as hipóteses restritas de devolução do tributo indevido, por fulminado de inconstitucionalidade, admite-se como *dies a quo* para a contagem do prazo para repetição do indébito pelo contribuinte, a declaração de inconstitucionalidade do Decreto-lei n. 2.288/86 pela Excelsa Corte, cuja eficácia fora suspensa pela Resolução n. 50 do Senado Federal, publicada no DOU de 10 de outubro de 1995, nas hipóteses em que o débito poderia ter sido atingido pela prescrição se adotada a primeira tese, o que não se verifica *in casu*.

O marco inicial para contagem do prazo prescricional, de acordo com esse último entendimento, não deve ser a data do julgamento da

¹²² AGA nº 318202 / SP; Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 2000/0066764-1; DJ de 24/02/2003, p. 217; Relator Ministro PAULO MEDINA.

Arguição de Inconstitucionalidade no Recurso Extraordinário n. 121.336/CE pelo Supremo Tribunal Federal, ocorrida em 11.10.1990, mas sem o trânsito em julgado do acórdão, sucedida em 31 de agosto de 1992.

Na espécie, independentemente da tese adotada, a conclusão a que se chega é a de que não houve prescrição.

Agravo regimental não provido.

Data da Decisão 04/06/2002.¹²³

As questões dos empréstimos compulsórios sobre veículos e combustíveis, são importantes por terem sido as que ensejaram a mudança de paradigma, no entendimento da contagem do prazo em caso de tributo declarado inconstitucional. Da análise das mesmas se pode verificar a consistência do posicionamento do Superior Tribunal de Justiça a corroborar a tese aqui apresentada.

Depreende-se facilmente destas decisões que o marco inicial para a contagem de prazo para pleitear a restituição do indébito tributário, em se tratando de tributo declarado inconstitucional, é a declaração de inconstitucionalidade. As decisões acima trazidas à colação demonstram também que o Superior Tribunal de Justiça ainda não está bem certo quanto ao evento que deve dar início ao prazo, pois na primeira decisão diz que o evento é a data da publicação do acórdão e na segunda diz que é o trânsito em julgado do acórdão.

Em outras decisões, como as que seguem, referentes respectivamente ao Adicional do Imposto de Renda e à Taxa-Cacex, o Superior Tribunal de Justiça, restringe-se a dizer que o prazo deve ter início com a declaração de inconstitucionalidade, mas não menciona o evento preciso. Veja-se:

“Ementa

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. ADICIONAL DO IMPOSTO DE RENDA. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. LEGITIMIDADE. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. INAPLICABILIDADE DO ART. 166, DO CTN.

1. O prazo prescricional para as ações que visam a restituição do adicional do imposto de renda começa a fluir, apenas, a partir da declaração de inconstitucionalidade da exação pelo Colendo Supremo Tribunal Federal.

2. O responsável tributário, que recolheu o adicional do imposto de renda, tem legitimidade para pleitear sua restituição, independentemente do

¹²³ AGRESP nº 415328/SP; AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2002/0019592-4; DJ de 09/06/2003, p. 215; Relator Min. FRANCIULLI NETTO.

cumprimento da imposição contida no art. 166 do CTN, que se dirige, apenas, aos tributos de natureza indireta.

3. Precedentes do STJ.

4. Agravo Regimental a que se nega provimento.

Data da Decisão 05/06/2003”¹²⁴

“Ementa

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. TAXA DE LICENCIAMENTO DE IMPORTAÇÃO (TAXA CACEX). REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PRESCRIÇÃO. TERMO A QUO. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO PRETÓRIO EXCELSO.

I - O prazo prescricional para se pleitear a restituição dos valores indevidamente recolhidos a título de taxa CACEX, começa a fluir da data da decisão do Pretório Excelso que declarou a inconstitucionalidade da lei em que se fundou a exação.

II - Recurso especial provido.

Data da Decisão 26/03/2003”.¹²⁵

Note-se que já na decisão abaixo transcrita, caso de FINSOCIAL, o Superior Tribunal de Justiça, diz que o marco inicial do prazo “prescricional” é a decisão que deu pela inconstitucionalidade do tributo:

“Ementa

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. FINSOCIAL. PRESCRIÇÃO. TERMO A QUO. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO PRETÓRIO EXCELSO. VIOLAÇÃO A PRECEITO CONSTITUCIONAL. ANÁLISE. IMPOSSIBILIDADE.

Nega-se provimento ao agravo regimental, em face das razões que sustentam a decisão recorrida, **sendo certo que o prazo prescricional para se pleitear a compensação/restituição dos valores indevidamente recolhidos a título de FINSOCIAL, começa a fluir da data da decisão do Pretório Excelso que declarou a inconstitucionalidade da lei em que se fundou a exação.** Ademais, é vedado a esta Corte Superior analisar suposta violação a preceito constitucional.

Data da Decisão 03/04/2003”.¹²⁶ (grifo nosso)

Já na decisão que a seguir se traz à colação, o Superior Tribunal de Justiça apresenta a tese dos cinco anos a contar da homologação expressa ou tácita:

¹²⁴ AGRESP nº 469863 / SP; AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2002/0118807-8; DJ de 04/08/2003, p. 235; Relator Min. LUIZ FUX.

¹²⁵ Recurso Especial nº 329444/DF; RECURSO ESPECIAL 2001/0087474-4; DJ de 16/06/2003, p. 254; Relatora Min. ELIANA CALMON; Relator p/ Acórdão Min. FRANCISCO FALCÃO.

¹²⁶ AGRESP nº 437010 / MG; AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2002/0067087-9; DJ de 23/06/2003, p. 249; Relator Min. FRANCISCO FALCÃO.

“(...)

1. Acórdão a quo que, afastando a preliminar de prescrição, autorizou a compensação dos valores recolhidos indevidamente a título do PIS com o próprio PIS, com a COFINS, a CSL e a Contribuição sobre a Folha de Salários.

2. A 1ª Seção do STJ firmou entendimento de que, tratando-se de lançamento tributário por homologação, a decadência só se inicia quando decorridos cinco anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio, a contar-se da homologação tácita do lançamento.

3. É remansosa a jurisprudência desta Corte no sentido de que o prazo prescricional inicia-se a partir da data em que foi declarada inconstitucional a lei na qual se fundou a exação (REsp nº 69233/RN, Rel. Min. Cesar Asfor; REsp nº 68292-4/SC, Rel. Min. Pádua Ribeiro; REsp nº 75006/PR, Rel. Min. Pádua Ribeiro). Estando o tributo em tela sujeito a lançamento por homologação, aplicam-se a decadência e a prescrição nos moldes acima delineados.

4. A decisão do colendo Supremo Tribunal Federal, proferida no RE nº 150764-1/PE, que declarou inconstitucional o Finsocial (Lei nº 7.689/88), foi julgada em 16/12/1992 e publicada no DJU de 02/04/1993. Perfazendo o lapso de 5 (cinco) anos para efetivar-se a prescrição, seu término se deu em 01/04/1998. *In casu*, a pretensão da parte autora não se encontra atingida pela prescrição, pois a ação foi ajuizada em 05/08/1997.

(...)

Data da Decisão 15/04/2003”.¹²⁷

Pode-se verificar ainda que o Superior Tribunal de Justiça também não distingue restituição de compensação, trata os dois institutos como sinônimos, o que gera conseqüências, não refletidas pelo Tribunal.

Imagine-se um caso em que o contribuinte fez pedido de compensação, mas ao final da ação verifica que não tem mais tributo a recolher e então pede a restituição dos valores, afinal a sua decisão transitou em julgado tendo reconhecido o direito à “restituição/compensação”.

Para análise da posição do Superior Tribunal de Justiça, por fim, são válidas as decisões que seguem, a primeira que tratou do PIS e a segunda do Imposto de Renda sobre o Lucro Líquido - ILL, “*in verbis*”:

“(...)

Nega-se provimento ao agravo regimental, em face das razões que sustentam a decisão recorrida, sendo certo que o prazo prescricional para se pleitear a compensação/restituição dos valores indevidamente recolhidos à título de PIS, começa a fluir da data da decisão do Pretório Excelso que declarou a inconstitucionalidade da lei em que se fundou a exação e que os juros de mora de 1% (um por cento) ao mês são devidos, tanto na compensação, como na repetição, a partir do trânsito em julgado da sentença, conforme determina o disposto no artigo 167, do CTN.

¹²⁷ Recurso Especial nº 496203/RJ; RECURSO ESPECIAL 2003/0007118-8; DJ de 09/06/2003, p. 190; Relator Min. JOSÉ DELGADO.

Ademais, é vedado a esta Corte Superior analisar suposta violação a preceito constitucional.

Data da Decisão 18/02/2003".¹²⁸

"(...)

1. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento de que, em se tratando de lançamento tributário por homologação, seu prazo decadencial só se inicia quando decorridos 05 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio, a contar-se da homologação tácita do lançamento. O prazo prescricional se inicia a partir da data em que foi declarado inconstitucional o diploma legal em que se fundou a citada exação.

Estando o tributo em apreço sujeito a lançamento por homologação, há que serem aplicadas a decadência e a prescrição nos moldes acima delineados.

(...)

4. A jurisprudência sobre a decadência e a prescrição, nos casos de compensação e repetição de indébito tributário, a qual tive a honra de ser um dos precursores quando ainda juiz no Tribunal Regional Federal da 5ª Região, demorou a se consolidar com a tese que há mais de dez anos venho defendendo e que ora encontra-se esposada no decisório objurgado.

(...)

Data da Decisão 18/06/2002".¹²⁹

Foram trazidas as diversas decisões aqui transcritas, visando fidelidade ao posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, para se poder afirmar com base sólida que este E. Tribunal corajosamente mudou um paradigma homenageando, mesmo que não explicitamente, os diversos princípios constitucionais tratados no início deste trabalho. Porém, por tratar-se de entendimento recentemente, para o Direito, alterado, ainda há algumas arestas a serem aparadas e a necessidade de fixarem-se alguns conceitos.

Ainda há muita confusão, como visto, quanto à natureza do prazo, se prescricional ou decadencial, quanto ao evento que tem o escopo de iniciar a contagem do prazo para o pleito do contribuinte, quanto à diferenciação dos institutos da restituição de da compensação, etc..

Enfim, ainda há necessidade de elucidar as questões aqui postas, visando o aprimoramento destes institutos. Decorre disto a importância do presente estudo, que, como já noticiado, não tem a pretensão de solucionar todas as controvérsias,

¹²⁸ AGRESP nº 358634/SP; AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2001/0133356-2; DJ de 22/04/2003, p. 197; Relator Min. FRANCISCO FALCÃO.

¹²⁹ EDAGA nº 427133/MG; EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO AG nº 2001/0190443-0; DJ de 19/08/2002, p. 151; Relator Min. JOSÉ DELGADO.

mas ao menos chamar a atenção para a necessidade de reflexão sobre o tema para sua melhor elucidação.

7.2. Posição dos Conselhos de Contribuintes

Os Conselhos de Contribuintes¹³⁰, embora sob a égide do Ministério da Fazenda, são órgãos paritários, integrados por representantes do fisco e dos contribuintes e suas decisões, por sorte, têm sido realmente imparciais.

Os julgamentos destes Conselhos são relevantes porque, afinal, são os mesmos que têm tido a responsabilidade de julgar o maior número de casos de declaração de inconstitucionalidade de tributos, pois a maior parte dos declarados inconstitucionais estão na esfera federal e sob a administração da Secretaria da Receita Federal.

Assim, têm os Conselhos de Contribuintes de maneira exemplar afastado a norma inconstitucional e reconhecido o prazo de cinco anos a contar da decisão de inconstitucionalidade para que o contribuinte pleiteie a restituição ou a compensação do respectivo indébito.

Foram os Conselhos de Contribuintes inclusive que deram uma das decisões inovadoras nesta seara. Decidiram os Conselhos Administrativos que o prazo em questão conta-se da Instrução Normativa, que deixou expressa a inconstitucionalidade da norma que se pretendia ver afastada, para o conseqüente reconhecimento do direito à compensação. Isto ocorreu no julgamento de um caso referente à restituição do Imposto de Renda sobre o Lucro Líquido – ILL, das empresas limitadas.

Lembre-se que no que tange ao ILL cobrado das sociedades anônimas houve a declaração de inconstitucionalidade da norma tributária instituidora da exação pelo Supremo Tribunal Federal, e a posterior suspensão de sua execução por força da Resolução nº 82 de 1996, do Senado Federal. No entanto, em se tratando de sociedade limitada, não houve a respectiva Resolução Senatorial a

¹³⁰ Segundo o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes: “Art. 1º Os Conselhos de Contribuintes, órgãos colegiados judicantes diretamente subordinados ao Ministro de Estado, têm por finalidade o julgamento administrativo, em segunda instância, dos litígios fiscais incluídos nas competências definidas na Seção II do Capítulo II deste Regimento.”

estender os efeitos da decisão de declaração de inconstitucionalidade a todos os contribuintes.

Assim, o Conselho de Contribuintes competente para julgar a questão, pronunciou-se pela contagem do prazo prescricional a partir da Instrução Normativa nº 63/97 da Secretaria da Receita Federal e, portanto, pelo reconhecimento do direito do contribuinte à repetição do tributo recolhido indevidamente, porque sob a égide da lei inconstitucional. Veja-se decisão neste sentido:

“Ementa

IRF - RESTITUIÇÃO DE TRIBUTO DECLARADO INCONSTITUCIONAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - PRAZO DE DECADÊNCIA PARA PLEITEAR O INDÉBITO - O prazo para o contribuinte pleitear a restituição dos valores recolhidos a título de Imposto sobre a Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido - ILL, instituído pelo artigo 35 da Lei nº 7.713, de 22/12/1988 deve ser contado a partir da data de publicação da Resolução do Senado Federal nº 82, de 22/11/1996, para as sociedades anônimas, e da IN SRF nº 63, de 24/07/97 (DOU de 25/07/1997), para as demais sociedades, exceto para as empresas individuais.

SUSPENSÃO DA EFICÁCIA DO ARTIGO 35 DA LEI Nº 7.713/88 - EXTENSÃO ÀS SOCIEDADES POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA - A Instrução Normativa do Secretário da Receita Federal nº 63, de 25/07/1997, autorizou a revisão de ofício dos lançamentos de ILL efetuados contra as sociedades por quotas de responsabilidade limitada, desde que o contrato social não preveja a distribuição automática dos lucros anualmente verificados”.¹³¹

Note-se que a contagem do prazo no caso acima analisado pelo Conselho de Contribuintes, se dá de duas formas:

- a) a contar da Resolução do Senado Federal;
- b) a contar do ato da administração.

Merece destaque a decisão que segue, porque suas lições acabam por resumir o que se tratou no presente estudo:

¹³¹ Recurso nº 129045; 3ª Câmara; Processo nº 13807.001225/98-81; Recorrente: COMBINED LOGISTICS DO BRASIL LTDA. (ATUAL WILSON LOGISTICS DO BRASIL LTDA.); Recorrida/Interessado: DRJ-SÃO PAULO/SP; Data da Sessão: 20/06/2002; Relator: Julio Cezar da Fonseca Furtado; Decisão: Acórdão nº 103-20962; Resultado: DAR PROVIMENTO POR UNANIMIDADE, Publicado no DOU nº 176 de 11/09/2002.

“Ementa

ILL - INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMA INSTITUIDORA DE TRIBUTO - RESTITUIÇÃO - TERMO "A QUO" DO PRAZO - 1) Nos casos de inconstitucionalidade da lei instituidora de tributo inexistente a figura do "pagamento indevido" tipificada no artigo 165 do Código Tributário Nacional, razão pela qual é inaplicável o prazo estabelecido pelo artigo 168 do Código Tributário Nacional. 2) Da inconstitucionalidade do tributo exsurge o pagamento sem causa jurídica, cuja restituição deve obedecer ao prazo quinquenal do artigo 1º do Decreto nº 20.910/32, que começa a fluir a partir do momento em que se retira da normal legal a presunção de constitucionalidade com a declaração de inconstitucionalidade proferida pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, como corolário do princípio da *actio nata*. 3) Em controle difuso de constitucionalidade (recurso extraordinário), o prazo inicia-se na data da publicação no Diário da Justiça (art. 5º, LX, e art. 93, IX, ambos da CF, combinado com art. 95 do RISTF) da decisão proferida pela maioria absoluta dos membros do Plenário do Supremo Tribunal Federal (art. 97 da CF e art. 101 do RISTF), quando se retira a presunção de constitucionalidade da lei ou estabelece a presunção de sua inconstitucionalidade. 4) Em controle concentrado de constitucionalidade (ação direta de inconstitucionalidade ou ação declaratória de constitucionalidade), o prazo começa a fluir na data da publicação do acórdão preferido pelo Supremo Tribunal Federal ou apenas de sua parte dispositiva após a Lei nº 9.868/99, quando se retira da norma não só a presunção de constitucionalidade, mas a sua própria juridicidade (RE nº 150.764-1). 5) No caso concreto dos autos, de restituição do pagamento sem causa jurídica do ILL, instituído pelo artigo 35 da Lei n. 7.713/88, o Plenário do Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade daquele dispositivo nos autos do Recurso Extraordinário nº 172.058-1/SC, tendo sido o acórdão publicado em 13.10.95, razão pela qual não há que se falar em decurso do prazo quinquenal para a restituição, que somente se findaria em outubro de 2000.

Recurso provido”.¹³²

Assim, sem dúvidas, dignas de respeito às decisões proferidas pelos Conselhos de Contribuintes, que apesar de serem órgãos administrativos de julgamento, vêm dando exemplo de aplicação dos princípios da legalidade, segurança jurídica, moralidade, boa-fé, vedação ao enriquecimento ilícito e direito à propriedade.

¹³² Recurso nº 127645; 2ª Câmara; Processo nº 13836.000079/99-56; Recorrente: CIFA TÊXTIL LTDA. Recorrida/Interessado: DRJ-CAMPINAS/SP; Data da Sessão: 07/12/2001; Relator: Leonardo Mussi da Silva; Decisão Unânime, Acórdão nº 102-45331.

7.3. Considerações Finais

É certo que o posicionamento aqui apresentado, até mesmo por ser de vanguarda, poderá sofrer eventuais críticas, principalmente advindas de pessoas ligadas ao fisco.

Mas é preciso ter-se em mente que caminhamos até um ponto no Direito Tributário que não se admite mais negar efetividade aos direitos dos contribuintes.

Deve imperar o princípio da isonomia na relação fisco-contribuinte. Assim, se o fisco exigiu parcela da propriedade do contribuinte sem o respaldo de lei válida, é imperioso que o mesmo a devolva e não se furte a tal procedimento por uma interpretação que possa lhe ser mais favorável quanto ao prazo para repetir o indébito. A contagem do prazo deve ser justa, moral e constitucional, nos moldes aqui postos.

Alguns podem contra-argumentar que no entendimento aqui acolhido o fisco poderia ser solicitado a devolver valores recolhidos há trinta ou quarenta anos atrás, o que geraria insegurança jurídica.

Ora, mais insegurança haverá se o contribuinte for levado a discutir todas as exigências tributárias, porque se assim não o fizer, correrá o risco de lhe ser negada a repetição de eventuais valores recolhidos sem a contrapartida de norma válida, sob o fundamento de que o prazo para o exercício de tal direito foi deflagrado com o pagamento e não com a declaração de inconstitucionalidade da norma que deu por indevido o tributo.

Marco Aurélio Greco e Helenilson Torres, refutam críticas à posição aqui exposta com a seguinte argumentação:

“Em suma, contar a prescrição a partir da data do pagamento feito (inclusive pagamento antecipado nos termos do artigo 150 do CTN) é negar o valor segurança, pois elimina a presunção de constitucionalidade da lei (que tem função estabilizadora das relações sociais e jurídicas), além de provocar desconfiança no ordenamento e induzir seu descumprimento, no sentido de que os contribuintes são levados a impugnar tudo, pois tudo precisa ser questionado para evitar a prescrição.

... num contexto de relacionamento sadio entre Fisco e contribuinte, se o Plenário do Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade de uma lei e, por consequência, admitiu ter havido pagamento indevido, seria de se esperar que o Fisco tomasse

imediatamente a iniciativa e, *ex officio*, devolvesse o que recebeu indevidamente aos que foram atingidos pelas exigência”.¹³³

Para aqueles que venham a levantar ainda, que a contagem do prazo aqui sustentada, estenderia demasiadamente o tempo para o contribuinte repetir o indébito, vale lembrar que o marco inicial para a contagem do prazo só depende da administração, que pode muito bem editar ato que deflagre incontestavelmente o prazo prescricional.¹³⁴

Enfim, por todos os ângulos que se analise a questão, é forçoso concluir que o termo inicial para a contagem do prazo para a restituição de tributo, pago sob a égide de lei, que posteriormente ao recolhimento vem a ser declarada inconstitucional, é a pronúncia de invalidade da norma, entendimento este que melhor atende aos princípios constitucionais.

¹³³ GRECO, Marco Aurélio. TORRES, Helenilson. p. 75 a 76.

¹³⁴ Veja-se o caso da contribuição ao salário-educação, cuja constitucionalidade era discutível e então a administração ingressou com Ação Direta de Constitucionalidade visando a pronúncia de validade da norma, o que efetivamente ocorreu (ADC nº 3).

CONCLUSÃO

Este estudo foi concebido face à escassa doutrina a tratar de assuntos “velhos”, sob os novos prismas do Direito Tributário. Foi a mudança de paradigma na contagem do prazo para o contribuinte pleitear a restituição de tributo inconstitucional que nos levou a retomar os conceitos da Teoria Geral do Direito para revê-los à luz dos novos entendimentos.

Escolheu-se um tema, dentre os muitos que estão a merecer revisão por parte dos doutrinadores, *a declaração de inconstitucionalidade da lei tributária e o prazo para a repetição de indébito*.

Na primeira parte deste estudo se procurou demonstrar que os *princípios da legalidade, segurança jurídica, moralidade, boa-fé, direito de propriedade e vedação ao enriquecimento ilícito*, são fundamentos constitucionais a assegurar o direito do contribuinte à restituição dos valores recolhidos aos cofres públicos, sem a contrapartida de norma válida. Destacou-se que nenhuma norma que restrinja este direito, mesmo tendo como base a decadência ou a prescrição, passa sob o crivo da Constituição Federal.

Foram repassadas as questões indispensáveis para situar o leitor quanto às premissas que seriam utilizadas, isto visando melhor situá-lo quanto às escolhas que foram feitas.

Desta forma, foram colocadas as muitas concepções para os termos *validade, vigência e eficácia*, embora se tenha deixado expressa a opção pela utilização do termo *validade*, como uma qualidade da norma constitucional.

Ainda para melhor compreensão do assunto abordado, tratou-se dos principais pontos que envolvem a constitucionalidade e a inconstitucionalidade da norma. Destacou-se que impera no Brasil a *presunção de validade da lei* e portanto, até que seja esta afastada, não há direito a ser pleiteado com fundamento na invalidade da norma.

Tratou-se dos métodos utilizados hoje no Brasil para a averiguação da constitucionalidade das normas, *controle difuso e controle concentrado*, bem como, que a combinação destes, com o princípio da *presunção de validade da lei*, resulta em quatro dimensões da norma: i) norma com presunção de constitucionalidade; ii) norma declaradamente constitucional; iii) norma

declaradamente inconstitucional com efeitos *inter partes* ou norma sem presunção de constitucionalidade; e iv) norma declaradamente inconstitucional, com efeitos *erga omnes*.

Analisou-se os efeitos da declaração de inconstitucionalidade da lei, que no Brasil tem, em regra, efeitos *ex tunc*, podendo ter efeitos *ex nunc* em casos excepcionais, que, antes da Lei nº 9.869/99, eram apontados pelo Supremo Tribunal Federal aleatoriamente e com a referida lei foram restringidos a razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social.

Abordados os temas gerais, indispensáveis à compreensão da problemática a ser enfrentada, passou-se a tratar do prazo para a restituição do tributo declarado inconstitucional e da inaplicabilidade do Código Tributário Nacional nesta hipótese. Posição esta tomada, em suma, porque acredita-se que o Diploma Tributário serve aos casos de validade da norma e não alberga a situação de inconstitucionalidade da lei.

Teceu-se comentários sobre a *decadência* e a *prescrição*, em especial quanto à *natureza do prazo para a repetição do indébito*, que como se pôde verificar, ainda não encontra entendimento unânime, quer na doutrina, quer na jurisprudência. Uns dizem tratar-se de prazo decadencial, outros prescricional.

Optamos pela última hipótese, prescricional, embora tenhamos deixado claro que a denominação do prazo não afeta as conclusões sobre o *marco inicial* para o contribuinte pleitear a restituição do tributo dado por inconstitucional, qual seja, a *declaração de inconstitucionalidade da norma tributária*.

Concluiu-se que o entendimento mais adequado, justo e constitucional é que a contagem do prazo para o contribuinte pleitear a restituição do indébito se deve dar a partir da pronúncia de invalidade da norma.

Não furtou-se à questão da compensação tributária, tendo procurado se demonstrar que este instituto é o que garante com maior eficiência, o direito do contribuinte reaver o que pagou indevidamente, porque sem a contrapartida de norma válida. Ficou consignado que tem o contribuinte o prazo de cinco anos a contar da pronúncia de invalidade da norma para efetuar a compensação do crédito tributário, resguardadas as pertinentes conclusões de Hugo de Brito Machado, que dão pela total ausência de prazo no caso de compensação tributária.

Por fim, demonstrou-se que as posições adotadas ao longo deste estudo têm sido corroboradas não só por abalizada doutrina, como também pelo Poder Judiciário e pelos Conselhos de Contribuintes.

São estas, em linhas gerais, as conclusões que se traz ao debate visando o seu enriquecimento, pois somente o trabalho diário e incansável dos estudiosos e operadores do Direito¹³⁵ pode contribuir para o seu aperfeiçoamento e efetividade na garantia dos direitos fundamentais do cidadão: “*Sem luta não há direito*” (Rudolf Von Ihering).¹³⁶

¹³⁵ “... somos nosotros los juristas quienes debemos estar en primeira línea reclamando día a día, hora a hora, la aplicación de la Constitución a todos los ámbitos y todos los ciudadanos y poniendo nuestros conocimientos al servicio de esta reclamación. Jose Juan Ferreiro Lapatza. *Justiça Tributária*. P. 319.

¹³⁶ VON, Ihering. *A luta pelo Direito*. 16ª ed. Trad. João Vasconcelos. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1996, p. 87.

Referências Bibliográficas

AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

AMORIM FILHO, Agnelo. **Critério científico para disciplinar a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis**. In: Revista Forense nº 193.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. 3ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2002.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformada**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 1989.

_____. **Curso de Direito financeiro e de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1991.

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. 2ª ed. São Paulo: Lejus, 1999.

_____. **Teoria Geral do direito tributário**. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BITTENCOURT, Lúcio. **O controle jurisdicional das leis**. Rio de Janeiro: Forense, 1949.

BOBBIO, Norberto. **Igualdade e liberdade**. 5ª ed. Trad. Carlos Nelson Coutinho, Rio de Janeiro: Ediouro, 2002.

_____. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. **Teoria da norma jurídica**. São Paulo: EDIPRO, 2001.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao direito financeiro**. São Paulo: Max Limonad, 1998.

_____. **Lançamento Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

_____. **Obrigação tributária (uma introdução metodológica)**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988/ obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Faz dos Santos Windt e Livia Céspedes. – 31ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

BRITO, Edvaldo. **Problemas de processo judicial tributário**. São Paulo: Dialética, 1996.

CANOTILHO, Gomes J.J. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 4ª ed., Almedina: Coimbra, 2000.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 1985.

_____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. **Teoria da norma jurídica**. 4ª ed. São Paulo: Max Limonad, Saraiva, 2002.

CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. **Da declaração de inconstitucionalidade e seus efeitos em face das Leis nºs 9.868 e 9.882/99**. (Org. Daniel Sarmento). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

CHIOVENDA, Giuseppe. **Instituições de Direito Processual Civil**. São Paulo: Saraiva, 1965.

Constituição Alemã de 23 de maio de 1949 (com as alterações de 1998). Trad. José Luiz Tuffani de Carvalho. Rio de Janeiro: Editora Espaço Jurídico, 2000.

Constitucion de La Nación Argentina. Ciudad Argentina: Buenos Aires, 1999. Ciudad Argentina. Editoria de Ciencias y Cultura. Dirección General: Laura San Martino de Dormi.

Constituição Italiana de 27 de Dezembro de 1947. Trad. José Luiz Tuffani de Carvalho. Rio de Janeiro: Editora Espaço Jurídico, 2000.

DA SILVA, José Afonso. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 6ª ed. 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. **Curso de direito constitucional positivo**. 19ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2001.

DA SILVA, Sérgio André R. G.. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, nº 83 de agosto de 2002.

DINIZ, Maria Helena. **Norma constitucional e seus efeitos**. 5ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2001.

FANUCCHI, Fábio. **A decadência e a prescrição em direito tributário**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1982.

_____. **Curso de direito tributário brasileiro**. 4ª ed. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 1976, V. I e II.

FERNANDES, Dias Luis. **Repetição do indébito tributário – o inconstitucional artigo 166 do CTN**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. **Controle da constitucionalidade das leis municipais**. 3ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

_____. **Efeitos da declaração de inconstitucionalidade**. 3ª ed. São Paulo: RT, 1999.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1994.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 17ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1989.

GARCÍA, Eusebio González. **Relaciones entre los principios de seguridad jurídica y legalidad**. In: 1º Congresso Internacional de direito tributário – IBET - Justiça Tributária. São Paulo: Max Limonad, 1998.

GOMES, Orlando. **Introdução ao direito civil**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1974.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem na Constituição de 1988**. 6ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2001.

GRECO, Marco Aurélio. PONTES, Helenilson Cunha. **Inconstitucionalidade da lei tributária, repetição do indébito**. São Paulo: Dialética, 2002.

HAMATI, Cecília Maria Marcondes. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 1996.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Empréstimo compulsório no direito brasileiro: regime jurídico e contraste de juridicidade**. In: 1º Congresso Internacional de direito tributário – IBET - Justiça Tributária. São Paulo: Max Limonad, 1998.

KELSEN, Hans. **O problema da justiça**. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1993.

_____. **Teoria pura do direito**. 3ª ed. Coimbra: Armênio Armado, 1974.

_____. **Teoria pura do direito: introdução à problemática científica do direito**. Tradução de J. Cretella Jr., Agnes Cretella. 3ª ed. rev. da tradução. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003..

LAPATZA, Jose Juan Ferreiro. **El estatuto del contribuyente y las facultades normativas de la administración (Derecho Tributario y orden democrático)**. In: 1º Congresso Internacional de direito tributário – IBET - Justiça Tributária. São Paulo: Max Limonad, 1998.

LIMA, Lacerde de. **Jornal Valor Econômico**. 14.08.2003, p. E-1.

LINS, Robson Maia. **Controle concentrado de constitucionalidade da regra-matriz de incidência tributária: enfoque sobre decadência e prescrição**. Dissertação de Mestrado em Direito Tributário. São Paulo: PUC-SP, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Decadência e prescrição no direito tributário**. In: 8º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário – Grandes Temas Tributários da Atualidade – 18 e 19 de novembro de 1999. São Paulo: IOB informações objetivas.

_____. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 4ª ed. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. **Temas de direito tributário II**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1994.

MARINS, JAMES. **Tutela jurisdicional efetiva em matéria tributária no Brasil – aspectos da antecipação de tutela no processo tributário**. In: 1º Congresso Internacional de direito tributário – IBET - Justiça Tributária. São Paulo: Max Limonad, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **A compensação de tributos e a moralidade pública**. IN: **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, nº 8 de maio de 1996.

_____. Coord. Hugo de Brito. **Repetição do indébito e compensação no direito tributário**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 1999.

MATTOS, Aroldo Gomes de. **Repetição do indébito e compensação no direito tributário**. Coord. Machado, Hugo de Brito. **Repetição do indébito e compensação no direito tributário**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 1999.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade**. São Paulo: CELSO Bastos, 1999.

MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional**. 3ª ed. Coimbra: Ed. Coimbra, 1985.

MONTESQUIEU. Trad. Gabriela de Andrada Dias Barbosa. *Ediouro (s/ano)*

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **A decadência e a prescrição diante do crédito tributário**. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. Caderno de Pesquisas Tributárias nº 1. *Decadência e prescrição*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1976.

MÖRSCHBÄCHER, José. **Repetição do indébito tributário**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 1998.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **A restituição dos tributos inconstitucionais, o novo Código Civil e a jurisprudência do STF e do STJ**. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, nº 91 de abril de 2003.

_____. **Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Novo manual de direito financeiro e direito tributário**. 9ª ed. atual. e aumentada. Rio de Janeiro: Renovar, 1993.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de Santi. **Decadência e prescrição no Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.

SANTOS JUNIOR, Francisco Alves dos. **Decadência e prescrição no direito tributário do Brasil – análise das principais teorias existentes e proposta para alteração da respectiva legislação**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

SILVA, Luiz Roberto Nascimento. **O tributo do tempo**. Rio de Janeiro: Record, 1997.

SOIBELMAN, Leib. **Enciclopédia Jurídica Eletrônica**. São Paulo: Saraiva, 1997. Verbete: "validade e eficácia do direito".

TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. 19ª ed. ver. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 3ª ed. atual. e ampliada. Rio de Janeiro: Renovar, 1996.

_____. **Restituição dos tributos.** 1ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1983.

TRIBE, Laurence. **H. American Constitutional Law.** New York: The Foundation Press, 1988.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **Compensação do indébito tributário.** São Paulo: Dialética, 1998.

UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário.** Tradução e notas ao Direito brasileiro de Marco Aurélio Greco. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

VON, Ihering. Trad. João Vasconcelos. **A luta pelo direito.** 16ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1996.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil.** 2ª ed. reformulada e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

ZANCANER, Weida. **Da convalidação e da invalidação dos atos administrativos.** 2ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1993.