

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO PROFISSIONALIZANTE EM
DIREITO TRIBUTÁRIO**

Professor Coordenador do Curso: Dr. Paulo de Barros Carvalho

**EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE
INCONSTITUCIONALIDADE NOS PRAZOS DE
PRESCRIÇÃO PARA REPETIR O INDÉBITO
TRIBUTÁRIO**

Lelia Yassuka Yamamoto

Trabalho apresentado ao
Curso de Especialização Profissionalizante em Direito Tributário
do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET,
como requisito parcial à obtenção do título de especialista
em Direito Tributário.

**Goiânia
2009**

LELIA YASSUKA YAMAMOTO

**EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE
INCONSTITUCIONALIDADE NOS PRAZOS DE
PRESCRIÇÃO PARA REPETIR O INDÉBITO
TRIBUTÁRIO**

Trabalho apresentado como requisito parcial para a conclusão do **Curso de Especialização Profissionalizante em Direito Tributário**, realizado pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET.

**Goiânia
2009**

SUMÁRIO

1. Controle de Constitucionalidade	05
1.1. Sistemas de controle de Constitucionalidade	06
1.1.1. Sistema Difuso	06
1.1.2. Sistema Concentrado	08
1.1.3. Modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade	09
2. Ação de Repetição de Indébito	12
2.1. Pressupostos para constituição do crédito tributário	12
2.2. Pagamento indevido	13
2.3. Decadência e prescrição	15
2.4. Início dos prazos de decadência e prescrição na ação de repetição de indébito	17
3. Conjugação de conhecimentos e análise do caso concreto	20
3.1. Hipótese	20
3.2. Discussão	20
4. Conclusão	24
5. Bibliografia	25

INTRODUÇÃO

Pretende-se, com a discussão, analisar os possíveis efeitos de uma declaração de inconstitucionalidade de lei que instituiu tributo e vigeu ao longo de vários anos, sobretudo no tocante ao prazo de prescrição, bem como início de sua contagem, considerando a hipótese de uma ação de repetição de indébito tributário.

Ao tratar do tema, passa-se pela seara do controle constitucional das normas (tributárias, *e.g.*) e técnicas de aplicação dos provimentos judiciais, a exemplo do Art. 27 da Lei n. 9.868/99, conhecido como modulação de efeitos da decisão declaratória de inconstitucionalidade.

Relativamente à ação de repetição do indébito tributário, fez-se necessária a análise do Art. 168, inciso I do Código Tributário Nacional, no sentido de se aferir o momento da extinção do crédito nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

1. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE

Sobre o tema do controle de constitucionalidade, é preciso atentar-se primeiramente a três pontos centrais: supremacia da Constituição, rigidez constitucional e direitos fundamentais.

Concernente à supremacia constitucional, destaca-se o fato de que o modelo ou paradigma representado na Constituição, exerce sobre todo o sistema jurídico o poder único de validação das normas que lhe são inferiores, permitindo o exercício do juízo necessário ao acolhimento de uma norma pelo sistema ou, contrariamente, o afastamento de normas espúrias. É, enfim, uma relação de adequação da norma infraconstitucional (objeto) à referência constitucional (parâmetro, também conhecido por “bloco de constitucionalidade”), em um cenário de verticalização no qual será imposta a sanção de invalidade à norma incompatível, material ou formalmente com a Constituição.

A rigidez constitucional, a seu turno, é consectário da supremacia constitucional que reclama um mecanismo eficaz que a proteja, notadamente no que concerne ao processo de positivação das normas, sobremaneira mais dificultoso quando se trata de leis constitucionais. “Não basta o simples reconhecimento teórico da supremacia constitucional. É preciso reconhecer as conseqüências que defluem da rigidez constitucional: permanência jurídica da Constituição e superioridade jurídica das leis constitucionais sobre as ordinárias, acarretando repulsa a toda lei contrária à Constituição”.¹

Finalmente, o controle de constitucionalidade também alcança os direitos e garantias fundamentais, que representam limites ao poder e, igualmente, legitimação do Estado, viabilizando o processo democrático em um Estado de Direito.

¹ CARVALHO, Kildare Gonçalves. *Direito Constitucional: Teoria do Estado e da constituição*, Direito Constitucional Positivo. Belo Horizonte: Del Rey, 2009; p. 364-365.

1.1. SISTEMAS DE CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE

1.1.1. Sistema difuso

Com sua principal referência história no *leading case Marbury v. Madison* julgado pela Suprema Corte Norte Americana em 1803, trata-se de reconhecimento de inconstitucionalidade de uma norma diante de um caso concreto, por qualquer juiz ou Tribunal. Todos os órgãos do poder judiciário têm o dever-poder de não aplicar normas consideradas inconstitucionais. No Brasil, surgiu com a primeira constituição republicana e, desde então, referido sistema tem sido preservado em todas as Constituições.

Além do já mencionado fato de que o controle de constitucionalidade pelo sistema difuso é exercido por todos os órgãos do Poder judiciário, outra característica marcante deste sistema é o seu exercício incidental, de exceção ou defesa, em sede de ações constitucionais (*e.g. habeas corpus* ou mandado de segurança) ou qualquer outra de rito ordinário, sumário ou especial.

Em termos processuais, não há procedimento ou forma específica para o debate de eventual inconstitucionalidade, na medida em que o ponto constitucional controvertido será decidido em um processo determinado.

No controle difuso, a (in)constitucionalidade não é objeto da lide, mas tão-somente questão prejudicial do enfrentamento do mérito do problema principal. Segundo Kildare Gonçalves Carvalho, “o que a parte pede no processo é o reconhecimento de seu direito, afetado, no entanto, pela norma cuja validade se questiona. O juiz, nessa ótica, não decide sobre a questão constitucional, como objeto principal do processo. Por isso mesmo é que a inconstitucionalidade não figura no dispositivo da sentença”²

Importante destacar a regra do Art. 97 da Constituição Federal³, cujo dispositivo é conhecido como “cláusula de reserva de plenário”, estabelecendo que órgãos jurisdicionais colegiados, diante de um questionamento incidental de lei ou ato

² *Ibidem*, p. 427.

³ Art. 97 da CF/88. Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público.

normativo, deverão suscitar questão de ordem e remete-la ao pleno ou órgão especial do Tribunal.

Quanto aos efeitos, eles serão via de regra *inter partes*, não extrapolando os limites estabelecidos na lide e *ex tunc*, produzindo efeitos pretéritos e tornando nula a lei, desde sua edição.

Contudo, autorizando tornar abstratos os efeitos de uma declaração de inconstitucionalidade levada a efeito em sede de controle incidental, nas hipóteses em que uma ação (caso concreto) tenha o objeto semelhante a um grande número de pessoas (*e.g.* cobrança de um tributo considerado inconstitucional), a Constituição estabelece no Art. 52, inciso X⁴ que o Senado Federal, mediante resolução, poderá suspender a execução, no todo ou em parte, de lei (de qualquer origem) declarada inconstitucional, por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, atingindo a todos, desde sua publicação na imprensa oficial, evitando-se o ajuizamento de um grande número de ações.

Como a decisão de tornar os efeitos abstratos de uma ação incidental ficaria a depender da discricionariedade do Senado Federal, há os que defendem a tese da “abstrativização do controle difuso”, cuja defesa ganha voz nas palavras de Gilmar F. Mendes aduzindo que o Art. 52, inciso X da Constituição Federal

(...) perdeu parte do seu significado com a ampliação do controle abstrato de normas, sofrendo mesmo um processo de obsolescência. (...) Se o Supremo Tribunal pode, em ação direta de inconstitucionalidade, suspender, liminarmente, a eficácia de uma lei, até mesmo de emenda constitucional, por que haveria a declaração de inconstitucionalidade proferida no controle incidental, valer tão-somente para as partes?⁵

Segue mencionado autor, arrematando:

A amplitude conferida pela Constituição de 1988 ao controle abstrato de normas contribuiu para tornar visíveis as inadequações ou insuficiências do modelo difuso de controle de constitucionalidade.

⁴ Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal: X - suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal.

⁵ MENDES, Gilmar Ferreira, COELHO, Inocêncio Mártires, BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2009; p. 1131

Não só a notória superação do instituto da suspensão de execução da lei pelo Senado Federal, mas também a complexidade e a demora na obtenção de julgamento definitivo da questão constitucional pelo Supremo Tribunal, na via incidental, exige reforma radical do sistema difuso de controle de constitucionalidade entre nós.⁶

Como já foi falado, a única razão de ser do Art. 52, inciso X da Constituição, tem razão exclusivamente histórica, quando, na vigência da Constituição de 1934 (época de sua concepção), a idéia de divisão de Poderes apresentava-se sensível e rígida, situação hoje não mais observada.

Nos casos em que o Supremo não declare a inconstitucionalidade de uma lei, mas tão-somente exare uma orientação constitucional adequada, não há que se falar em suspensão pelo Senado, carecendo a declaração, de eficácia geral e efeito vinculante.

1.1.2. Sistema concentrado

Pelo controle concentrado, objetiva-se expurgar do sistema jurídico, lei ou ato normativo, considerados inconstitucionais.

Segundo Gomes Canotilho, “o controle abstrato de normas, não é um processo contraditório de partes; é sim, um processo que visa, sobretudo, a defesa da Constituição e da legalidade democrática através da eliminação de atos normativos contrários à Constituição. Dado que se trata de um processo objetivo, a legitimidade para solicitar este controle é geralmente reservada a um número restrito de entidades”⁷

Diversamente do que ocorre no sistema difuso, a competência para o exercício do controle concentrado de constitucionalidade, está centrada em um único órgão do Poder Judiciário. No Brasil, a Constituição conferiu ao Supremo Tribunal Federal essa competência quando o paradigma de controle for a Constituição Federal e, aos Tribunais de Justiça dos Estados, quando o ato normativo for municipal ou estadual, cujo objeto de controle seja confrontado com as Constituições Estaduais.

⁶ *Ibidem.* p. 1141

⁷ CANOTILHO, José Joaquim Gomes *Apud* CARVALHO, Kildare Gonçalves. *Direito Constitucional: Teoria do Estado e da constituição, Direito Constitucional Positivo.* Belo Horizonte: Del Rey, 2009; p. 445

Em sendo um processo objetivo, sem partes que se contraponham, não se considera a aplicação da lei ou ato normativo em um caso concreto. O objeto processual é a inconstitucionalidade e os efeitos do julgamento são *erga omnes* (para todos) e *ex tunc* (retroativos no tempo) admitindo-se, contudo, em caso de fundado receio de danos que possam advir da decisão, a modulação dos efeitos no plano temporal, a ser analisada posteriormente.

Posto em paralelo com o sistema de controle difuso, exercido em sede de qualquer rito ou processo, o sistema concentrado caracteriza-se pela prévia determinação constitucional das ações que comportarão o debate, notadamente: a) ação declaratória de inconstitucionalidade; b) ação declaratória de constitucionalidade; c) ação declaratória de inconstitucionalidade interventiva; e, d) ação de inconstitucionalidade por omissão; e) argüição de descumprimento de preceito fundamental.

1.1.3. Modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade

Como visto anteriormente, os efeitos de uma declaração de inconstitucionalidade em sede de controle concentrado são *erga omnes* e *ex tunc*.

Contudo, diante das insuficiências de técnicas existentes no âmbito do processo de controle de constitucionalidade, em que se contrapõe de forma ortodoxa a constitucionalidade plena e a declaração de inconstitucionalidade de eficácia *ex tunc*, instituindo um novo panorama constitucional, desconsiderando a primazia dos fatos e de que a vivência ou cultura constitucional trata-se de um processo, não imediatamente sujeitos aos efeitos de um provimento jurisdicional, o Art. 27 da Lei n. 9.868/99⁸, prevê a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, a partir de seu trânsito em julgado, ou de outro momento a ser fixado.

Com a maestria da Exposição de Motivos do Projeto de Lei n. 2.960/97⁹, do qual resultou a Lei n. 9.868/99, destaca-se que

⁸ Art. 27 da Lei n. 9.868/99 - 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 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 que venha a ser fixado.

⁹ Exposição de Motivos n. 189, de 07 de abril de 1997, ao Projeto de Lei n. 2.960 de 1997.

(...) Coerente com evolução constatada no Direito Constitucional comparado, a presente proposta permite que o próprio Supremo Tribunal Federal, por uma maioria diferenciada, decida sobre os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, fazendo um juízo rigoroso de ponderação entre o princípio da nulidade da lei inconstitucional, de um lado, e os postulados da segurança jurídica e do interesse social, do outro (art. 27). Assim, o princípio da nulidade, somente será afastado “in concreto” se, a juízo do próprio Tribunal, se puder afirmar que a declaração de nulidade acabaria por distanciar-se ainda mais da vontade constitucional.

Entendeu, portanto, a Comissão que, ao lado da ortodoxa declaração de nulidade, há de se reconhecer a possibilidade do Supremo Tribunal, em casos excepcionais, mediante decisão da maioria qualificada (dois terços dos votos), estabelecer limites aos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, proferindo a inconstitucionalidade com eficácia *ex nunc* ou *pro futuro*, especialmente naqueles casos em que a declaração de nulidade se mostre inadequada (v.g.: lesão positiva ao princípio da isonomia) ou nas hipóteses em que a lacuna resultante da declaração de nulidade, possa dar ensejo ao surgimento de uma situação ainda mais afastada da vontade constitucional (...).

Trata-se, enfim, de um paralelo feito entre o princípio da segurança jurídica e o princípio da nulidade, mitigando-se este último em razão da adoção de uma técnica jurídica que leva em consideração o fato de que a aplicação reiterada de uma lei ao longo de vários anos torna quase impossível a retirada de seus efeitos do sistema jurídico.

Outro ponto a ser abordado neste tema, é a possibilidade de aplicação do dispositivo do Art. 27 da Lei n. 9.868/99 no controle difuso de constitucionalidade.

A maior dificuldade seria, a princípio, a convivência entre os dois sistemas, quando das decisões proferidas (decisões anteriores no sistema incidental, como eficácia *ex tunc* e decisão posterior, no sistema abstrato, com eficácia *ex nunc*), o que poderia gerar insegurança jurídica.

Nestes casos, a razoabilidade recomenda o emprego da modulação de efeitos com eficácia *ex nunc* na ação direta, ressalvados aos casos

concretos já julgados, ou até mesmo os casos *sub judice* até a data de ajuizamento da ação direta de inconstitucionalidade.

Gilmar Ferreira Mendes, ao comentar a correlação entre os dois sistemas existente no controle de constitucionalidade, esclarece que:

Não parece haver dúvida de que, tal como já exposto, a limitação de efeitos é decorrência do controle judicial de constitucionalidade, podendo ser aplicado tanto no controle direto quanto no controle incidental.

(...)

A adoção de estrutura procedimental aberta para o processo de controle difuso (participação de *amicus curiae* e outros interessados), a concepção de recurso extraordinário de feição especial para os juizados especiais, o reconhecimento de efeito transcendente para a declaração de inconstitucionalidade incidental, a lenta e gradual superação da fórmula do Senado (Art. 52, X), a incorporação do instituto da repercussão geral no âmbito do recurso extraordinário e *desformalização* do recurso extraordinário com o reconhecimento de uma possível *causa petendi* aberta, são demonstrações das mudanças verificadas a partir desse *diálogo* e *intercâmbio* entre os modelos de controle de constitucionalidade positivados no Direito brasileiro. Pode-se apontar, dentre as diversas transformações detectadas, inequívoca tendência para ampliar a feição objetiva do processo de controle incidental entre nós.¹⁰

Afigura-se, portanto, plenamente possível a convivência da técnica de modulação de efeitos nos dois sistemas de controle de constitucionalidade (incidental e concentrado), não havendo maiores dificuldades para a superação de eventuais obstáculos ou incongruências da mencionada convivência, na medida em que há que se considerar a aplicação e vivência constitucional como um processo sujeito a modificações com a mesma frequência com que os fatos sociais se modificam.

¹⁰ MENDES, Gilmar Ferreira, COELHO, Inocêncio Mártires, BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2009; p. 1149-1150

2. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO

2.1. Pressupostos para a constituição do crédito tributário

Antes de adentrarmos na parte, propriamente dita, da ação de repetição de indébito, é preciso ter em mente alguns pressupostos da constituição do crédito tributário, bem como sua extinção. Seguindo a linha de Paulo de Barros Carvalho, o crédito tributário é o direito subjetivo que tem o sujeito ativo, na relação jurídica tributária, de exigir o objeto da obrigação. É elemento indissociável da relação jurídica tributária que se estabelece com o fenômeno da incidência e conseqüente aplicação da regra-matriz de incidência tributária. A este fenômeno damos o nome de subsunção, ou seja, aplicação (pela autoridade administrativa por meio do lançamento ou pelo próprio contribuinte), do preceito normativo, a partir de determinado evento ocorrido no mundo real, quando este satisfaz ao que está descrito no antecedente da norma.

Segundo bem explica Paulo de Barros Carvalho:

(...) o crédito tributário só nasce com sua formalização, que é o ato de aplicação da regra-matriz de incidência. Formalizar o crédito significa verter em linguagem jurídica competente o fato e a respectiva relação tributária, objetivando o sujeito ativo, o sujeito passivo e o objeto da prestação, no bojo de norma individual e concreta. (...) ¹¹.

Ao ato de formalizar o crédito, damos o nome de lançamento, que é ato administrativo responsável pela introdução da norma individual e concreta no sistema jurídico positivo, norma esta que contém em seu conseqüente uma obrigação intranormativa. Referida obrigação pode ser desmembrada a fim de que se possa

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito Tributário Linguagem e Método*. São Paulo. Noeses, 2008; p.431.

entender melhor a relação jurídica existente entre os elementos que a compõem, qual sejam; de um lado tem-se o sujeito ativo da relação que possui o direito subjetivo de exigir o objeto da obrigação, consistente numa importância pecuniária devida a título de tributo, e de outro, o sujeito passivo, com o dever jurídico de efetuar o pagamento da dívida.

Por todo o exposto, temos que, as relações sociais, contidas no mundo dos eventos factuais se juridicizam a partir das regras instaladas no mundo do Direito, fazendo surgir direitos e deveres. O evento acontecido no mundo dos fatos, portanto, deve ter perfeita identidade com a prescrição da norma geral e abstrata na sua hipótese de incidência.

No que se refere à extinção do crédito tributário, que é apenas um dos elementos da relação jurídica obrigacional, é preciso ter em mente, primeiramente, os elementos que envolvem a relação jurídica tributária, quais sejam, sujeito ativo e passivo e o objeto que são conectados entre si, assim como o dever subjetivo (direito subjetivo) do sujeito ativo ou dever jurídico do sujeito passivo. Na extinção do crédito, desaparecendo qualquer desses elementos, não é mais possível falar em relação ou crédito tributários.

2.2. Pagamento indevido

O pagamento é uma das formas de extinção da obrigação tributária, arroladas no art.156 do Código Tributário Nacional e é especificamente a de maior relevância para efeitos de repetição de indébito. Sua denominação consiste na entrega da prestação da importância pecuniária, devida a título de tributo, pelo devedor ao sujeito credor.

Ocorre que, na repetição de indébito, ter-se-á a concretização de um pagamento **indevido**, que é um dos requisitos para o surgimento da obrigação de devolução do indébito. O pagamento feito indevidamente se perfaz quando a importância paga aos cofres públicos excede o montante da dívida, ou quando há a desconstituição do crédito em desacordo com as normas vigentes no ordenamento jurídico. Ademais, deve estar previsto no antecedente da norma geral e abstrata que diga respeito à repetição, bem como ser reconhecido administrativa ou judicialmente pelas autoridades responsáveis. Somente depois desse ato de formalização é que se terá a

norma individual e concreta e conseqüentemente, o reconhecimento, ao particular, à devolução do que foi indevidamente pago a título de tributo.

Portanto, novamente recorrendo às lições de Paulo de Barros Carvalho:

(...) não basta a simples ocorrência do evento do pagamento indevido para que a aludida relação se instale. Será preciso a aplicação da norma geral e abstrata para que se verifique a constituição do fato jurídico e dos respectivos direitos e deveres. É somente com o ato de expedição da norma individual e concreta que teremos, juridicamente, pagamento indevido, dever do Fisco e direito do contribuinte receber a restituição.

E continua,

Convém registrar nessa oportunidade, que para o pagamento indevido assumir a feição de fato jurídico, deve ser relatado no antecedente de norma individual e concreta, vindo objetivado, no conseqüente, o liame que comporta o débito do Fisco. Três são as formas pelas quais a constituição do débito do Fisco pode ocorrer: (i) invalidação do lançamento; (ii) decisão administrativa; (iii) decisão judicial. Ainda, quando houver autorização em lei, o próprio contribuinte pode fazê-lo, ficando a constituição do débito do Erário, nesse caso, sujeita à fiscalização e ulterior homologação pela autoridade administrativa.¹²

Nos dizeres de Marcelo Fortes de Cerqueira, e complementando o que dito anteriormente,

A obrigação efectual de devolução é, portanto, de eficácia mínima. Nestas relações jurídicas efectuais, o direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo também não está formalmente delimitado e dimensionado. Sabe-se que se tem no patrimônio jurídico o direito subjetivo de exigir as importâncias indevidamente pagas, mas pela falta de um título jurídico reconhecedor desse direito, o mesmo não experimenta sua máxima expressão. O direito subjetivo presente na obrigação efectual de devolução do indébito não tem a mesma

¹² CARVALHO, Paulo de Barros, *Direito Tributário Linguagem e Método*. São Paulo. Noeses, 2008; p.475.

magnitude do direito subjetivo presente na obrigação de devolução intranormativa, justamente porque o ordenamento jurídico ainda não o reconheceu e dimensionou.¹³

É preciso observar, contudo, que diferentemente do que ocorre na obrigação tributária, existe aqui, uma inversão de pólos da relação jurídica obrigacional, em que o contribuinte ocupa o pólo ativo, cobrando o que foi indevidamente pago e o Fisco, o pólo passivo, com o dever de restituir o indébito.

2.3. Decadência e prescrição

Como todo sistema, o ambiente jurídico gera processos ou efeitos que, algumas vezes, não são bem-vindos e lançam sobre o próprio sistema, riscos à sua integridade.

Nesse sentido, a decadência e prescrição são instrumentos do próprio sistema, com o propósito de combater o sempre grave problema da incerteza ou insegurança jurídica, seja pelo exercício do direito (decadência) ou busca de uma pretensão (prescrição).

Em direito tributário, as normas gerais de decadência e prescrição, seja no tocante ao Fisco, seja quanto ao contribuinte, devem ser introduzidas no sistema normativo através de lei complementar, cuja eficácia abarcará todos os entes federativos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), respeitando-se, assim, o princípio da isonomia das pessoas políticas.

A decadência e a prescrição são responsáveis por introduzir normas individuais e concretas, dependendo, contudo, do reconhecimento formal pelo sistema jurídico, operados caso a caso, pela manifestação concreta da administração ou da jurisdição. O efeito mais marcante revela-se na observação de que, qualquer outra norma geral e abstrata introduzida no sistema, não irradiará efeitos nas relações fáticas onde já atuaram prescrição ou decadência.

Interessante observação sobre o sentido maior do tema, vem da lavra de Eurico Marcos Diniz de Santi

¹³ CERQUEIRA, Marcelo Fortes de, *Repetição do Indébito Tributário* Delineamentos de uma teoria. Max Limonad; p.352.

O processo de positivação do direito está diretamente ligado à questão do tempo: as normas gerais e abstratas regulam o futuro, que ainda não é; os atos de aplicação fixam o presente, que não permanece, e as normas individuais e concretas, retêm o passado.

O direito não volta ao passado, reconstrói o passado no presente, enunciando-o e instalando seus efeitos para vir a ser deste presente. Essa é a principal função do fato-evento (fato jurídico tributário) na estrutura da norma individual e concreta do lançamento: trazer o passado para o presente, dimensionando e fundamentando juridicamente o fato-conduta (relação jurídica tributária).

A máquina do tempo instalada no interior do direito, não permite que seu operador navegue para o passado que quiser; o passado do direito é repleto de cavidades obstruídas pelo fluir do tempo que se tornam inacessíveis pelo próprio direito. Quando tomado como fato jurídico, o tempo cristaliza a trajetória de positivação no presente e consolida juridicamente o passado.¹⁴

Pensando no direito (incluído aí o tributário) como um processo que compreende diversos desdobramentos de ordem temporal (como explicado pela transcrição acima), impõe-se que o sistema detenha mecanismos de ponderação de eventuais atritos entre os princípios gerais, a exemplo que pode ocorrer quando a legalidade vê-se diante da segurança jurídica, em um contexto temporal de aplicação da norma jurídica.

Contudo, a legalidade como paradigma de um ideal a ser imposto, deve ceder espaço à aplicação do princípio da segurança jurídica, em respeito à consolidação dos efeitos de um fato, muitas vezes com reflexos na esfera jurídica de terceiros. Sem esse respeito, não haverá segurança jurídica, nem tampouco legalidade.

Nesse exato ponto, compreende-se que prescrição e decadência regulam a inexorável assertiva de que, independente da, muitas vezes fictícia legalidade, o tempo corrói os fatos de onde surgem os direitos, extinguindo-se direitos através do próprio Direito.

¹⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas*. Do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo; Saraiva, 2008, p. 909.

2.4. Início dos prazos de decadência e prescrição na ação de repetição de indébito

Sabemos que, com relação à extinção da obrigação de devolução do indébito, importante observação se faz à diferença entre extinção da obrigação factual e extinção da obrigação intranormativa. Esta (obrigação intranormativa) se encontra no conseqüente da norma individual e concreta da repetição e já está vertida em linguagem jurídica formal, portanto, se já houve o reconhecimento judicial ou administrativo do direito do particular à repetição, este direito não pode ser mais atingido pela decadência ou pela prescrição. Na obrigação factual já se tem todos os elementos constantes de uma relação jurídica, como sujeito ativo (contribuinte), passivo (Estado), todavia, esses elementos ainda não se encontram formalmente determinados.

O pagamento e a compensação são exemplos de causas extintivas do vínculo intranormativo, pois necessitam do ato administrativo ou judicial de reconhecimento, ao passo que a decadência e prescrição põem fim ao vínculo factual, ou seja, ao direito subjetivo do sujeito ativo receber o indébito.

A decadência consiste na perda do direito material pelo seu não exercício por parte do titular em determinado período de tempo, e a prescrição na perda da pretensão exercitável através de uma ação judicial. .

Antes de se fixar o prazo inicial da decadência e prescrição, é preciso primeiramente verificar a qual espécie de lançamento está subordinado o tributo, pois é a partir desta classificação que será possível determinar a partir de quando se deu a extinção do crédito tributário.

Segundo o art. 168, I, do Código Tributário Nacional¹⁵, o direito de pleitear a restituição dos valores indevidamente pagos a título de tributo extingue-se em 5 (cinco) anos, contados da extinção do crédito tributário, salvo na hipótese de reforma, anulação ou rescisão de decisão condenatória, quando a contagem tem início, neste caso, com a decisão administrativa definitiva ou com o trânsito em julgado da decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

¹⁵ Art. 168, do Código Tributário Nacional – O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados: I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; II - na hipótese do inciso III do artigo 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.

Nos tributos sujeitos ao “lançamento de ofício”, a constituição do crédito se dá através da emissão pela autoridade administrativa de norma individual e concreta. Trata-se de ato administrativo obrigatório e vinculado, sujeito à responsabilidade funcional. É o que dispõe o art. 142, do CTN.¹⁶ No que se refere ao “lançamento por homologação”, a obrigação tributária é constituída pelo próprio particular que emite a norma individual e concreta, havendo a necessidade, portanto, primeiramente do pagamento antecipado, feita pelo sujeito passivo e de posterior homologação por parte da Fazenda Pública

Diante das peculiaridades das espécies de lançamento, temos diferentes formas de contagem do prazo prescricional para restituição dos valores pagos indevidamente a título de tributo. Segundo o art. 168, I, do CTN, o termo inicial da prescrição corresponde à data da extinção do crédito tributário, compreendendo o prazo de cinco anos da data do pagamento indevido. No “lançamento por homologação”, a seu turno, o prazo para restituir terá início na data de homologação pelo Fisco. Em outras palavras, a Administração detém um prazo de cinco anos para homologar e, se não o fizer (expressamente), considerar-se-á homologada tacitamente.

Contudo, no tocante ao lançamento por homologação, não concordamos que o termo inicial para o prazo de prescrição da pretensão de repetição tributária seja a homologação, sobretudo porque o pagamento antecipado é pagamento efetivo e independente do ato de lançamento, sendo equivocadamente considerado pagamento provisório sob condição resolutiva que retarda o efeito até a data de homologação.

Impõe-se, portanto, a inafastável conclusão de que o pagamento é tanto ato constitutivo quanto extintivo do crédito tributário. “Portanto, a *data da extinção do crédito tributário*, no caso dos tributos sujeitos ao Art. 150 do CTN, deve ser a data efetiva em que o contribuinte recolhe o valor a título de tributo aos cofres públicos e haverá de funcionar, *a priori*, como *dies a quo* dos prazos de decadência e de prescrição do direito do contribuinte”.¹⁷

O lançamento, como ato unilateral da administração, segundo o Art. 142 do Código Tributário Nacional, é ato obrigatório e vinculado de autoridade

¹⁶ Art. 142, do Código Tributário Nacional – Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

¹⁷ DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Decadência e prescrição no direito tributário*. São Paulo. Max Limonad. p. 270

administrativa, sendo uma incongruência do Código a previsão de que o contribuinte o faça (lançamento) sujeito a chancela ou homologação da Fazenda.

Nesse sentido, nas hipóteses de “lançamento por homologação”, se considerarmos o termo inicial da prescrição a própria homologação, durante lapso de 05 (cinco) anos com que conta o Fisco para procedê-la, o contribuinte estaria desguarnecido de fundamento para reclamar repetição de indébito, sob o argumento de, por exemplo, inconstitucionalidade da lei que alicerça o tributo.

3. CONJUGAÇÃO DE CONHECIMENTOS E ANÁLISE DE CASO CONCRETO

3.1. Hipótese

Com fundamento em toda a matéria exposta, faz-se necessário a análise da seguinte questão: considerando-se que uma lei que fundamentou certo tributo durante vários anos foi declarada inconstitucional em ADI (Ação Direita de Inconstitucionalidade), torna-se fundamental a determinação do termo *a quo* para o prazo de repetição do indébito, bem como estabelecer se a data de publicação do acórdão da ADI ou Resolução do Senado Federal (Art. 52, inciso X da CF, no controle difuso), podem ser considerados como marco inicial para referido prazo.

3.2. Discussão

Tendo em conta o princípio da segurança jurídica (de alçada constitucional), compreendemos que a publicação do acórdão da declaração de inconstitucionalidade no controle direto ou, a edição de resolução pelo Senado Federal com fundamento em uma decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal em controle difuso, não tem o efeito de reabrir prazos já superados de prescrição e decadência.

Portanto, o termo *a quo* do prazo para exercício da pretensão de repetição de indébito tributário, conta-se a partir do pagamento indevido e, nesse sentido, sem prejuízo dos efeitos gerais produzidos pela Ação Direta de Inconstitucionalidade ou Resolução do Senado Federal, podem ser buscados pela via do controle difuso, exercido caso a caso, desde que respeitado o prazo prescricional da ação de repetição de indébito (Art. 168 do CTN).

Explica-se.

Conforme já mencionado em linhas anteriores, o sistema jurídico brasileiro pressupõe duas espécies de controle de constitucionalidade (difuso e concentrado).

Em ambos os casos, os efeitos de uma declaração de inconstitucionalidade pressupõem o reconhecimento de um vício (formal ou material) que torna a norma incompatível com o paradigma de controle, ou seja, a Constituição.

Também em ambos os casos, em regra, os efeitos do reconhecimento de um vício de inconstitucionalidade, irradiam-se ao passado, até a data em que a lei (ou norma) inconstitucional passou a vigor.

Nesse exato ponto, vislumbra-se o cerne da questão existente entre o efeito *ex tunc* do controle de constitucionalidade (gerados pela ADI ou Resolução do Senado Federal), em aparente choque com a incidência da prescrição ou decadência de uma pretensão, outrora exercitável através do controle difuso de constitucionalidade. É dizer: de um lado o regramento que estabelece efeitos *ex tunc* aos provimentos emanados em controle concentrado e, de outro, a segurança jurídica, como consectário da coerência do sistema jurídico, sempre tendente a se estabilizar.

Em que pese posicionamento inaugurado pelo Superior Tribunal de Justiça nos Embargos de Divergência em Recurso Especial, n. 43.995-5/RS de 25 de abril de 1995, no sentido de que a data de publicação do acórdão da ADI é termo *a quo* de novo prazo prescricional, invalidando todos os efeitos da aplicação de uma lei declarada inconstitucional, em todos os casos concretos em que fora aplicada, como se jamais existido, impõe-se considerar que a lei (ainda que posteriormente declarada inconstitucional) sempre gera efeitos até que o agente competente assim a declare.

Institutos como prescrição e decadência, conforme já mencionado, tem sua razão maior na estabilização das relações jurídicas, garantido-se a segurança jurídica e pondo fim à perpetuação das lides.

A extinção de uma obrigação tributária através do pagamento de um crédito alicerçado em uma lei inconstitucional, não é exceção a inexorável sedimentação de eventos ocorridos no passado por meio da prescrição ou decadência. Ao revés, durante o período em que referidos institutos não incidiam (período este iniciado com o pagamento), o contribuinte deteve amplos meios de manejar sua pretensão através do sistema difuso de controle de constitucionalidade, não estando adstrito à nem sempre prevista manifestação do controle concentrado e seu efeito *erga omnes*.

A solução casuística de reabertura de prazo de prescrição ou decadência com o acórdão em ADI, além de desconsiderar a existência do controle difuso de constitucionalidade, acessível ao contribuinte eventualmente insatisfeito,

também revolve no passado, os fundamentos de onde partem situações presentes e perspectivas futuras, gerando cenário de insegurança jurídica para Fisco e contribuintes.

O controle de legalidade não é absoluto, assim como nenhum outro instituto jurídico, nem mesmo direitos fundamentais. Exige-se o respeito do presente em que a lei foi vigente, como referência de criação, extinção e estabilização de direitos, sedimentando o passado e criando alicerce para o futuro.

Pensando em lúcidos termos, Eurico Marcos Diniz de Santi, enuncia que

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 as sentenças e acórdãos, o limite da *prescrição*.¹⁸

(...)

Acórdão em ADIN que declara 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 produzidos no passado, garantidos pela coisa julgada, pelo direito adquirido e pelo ato jurídico perfeito e consolidados pela decadência e pela prescrição.¹⁹

Para evitar que haja tumulto de interpretações sobre os efeitos da Ação Direta de Inconstitucionalidade em concreto, em paralelo com o prazo prescricional fixado em lei, faz-se necessário a aplicação da técnica de modulação de efeitos, prevista pelo Art. 27 da Lei n. 9.868/99, não como instituição de um marco inicial para prescrição ou decadência, mas como medida de sintonia com os prazos já estabelecidos e eventualmente em curso.

A modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, com eficácia *erga omnes* (pelo controle concentrado ou difuso) torna-se, portanto, imprescindível para afastar discussões relativas aos efeitos temporais que, porventura, tenham como referência a reinterpretação do provimento jurisdicional, sob a perspectiva

¹⁸ DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Decadência e prescrição no direito tributário*. São Paulo. Max Limonad. p. 271-2

¹⁹ *Ibidem*. p. 274-5

tradicional de eficácia *ex tunc* que considera a invalidação de seus efeitos desde sua origem.

Visando não a instituição de novo termo *a quo* para o prazo de prescrição e decadência, mas a compatibilidade da decisão de inconstitucionalidade com o prazo já regulado pelo Código Tributário Nacional em seu Art. 168, inciso I, compreendemos que a solução mais acertada em termos de coerência, razoabilidade e prudência, seria a aplicação do já mencionado Art. 27 da Lei n. 9.868/99, no sentido de limitar o efeito *ex tunc* ao prazo de 05 (cinco) anos anteriores à publicação do acórdão.

CONCLUSÃO

A princípio, se considerado o fato de que a Ação Declaratória de Inconstitucionalidade tem seu exercício irrestrito aos efeitos do instituto da prescrição, *a priori* afigura-se situação na qual todos os direitos subjetivos alcançados pelos efeitos do provimento em ADI seriam, de conseqüência, imprescritíveis.

Contudo, visando a estabilização das relações jurídicas, prescrição e decadência, vistos como conseqüência imediata da sedimentação dos eventos pelo decurso do tempo, em respeito, inclusive, à primazia dos fatos da vida em sociedade, não podem ser ignorados, na medida em que são meios de contenção de reflexos temporais. Em outras palavras, a prescrição está para o Poder Judiciário, assim como decadência está para o Poder Executivo e a irretroatividade da lei para o Poder Legislativo.

À vista do que mencionado, impõe-se o redimensionamento dos efeitos das declarações de inconstitucionalidade (em controle concentrado ou difuso), no sentido de considerá-las como provimentos declaratórios e constitutivos de um pagamento indevido, aptos a subsidiar a repetição do indébito, tão-somente se este for feito, respeitando-se o prazo de decadência e prescrição previamente estabelecidos, senão em respeito à previsão legal, por medida de reconhecimento e prestígio ao sistema difuso de controle de constitucionalidade que foi (ao longo da vigência da lei inconstitucional), meio eficaz e disponível ao contribuinte para busca da repetição do que indevidamente pago.

BIBLIOGRAFIA

BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. São Paulo: Saraiva, 2008.

BARROSO, Luís Roberto. *O Direito Constitucional e a Efetividade de suas Normas. Limites e Possibilidades da Constituição Brasileira*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Decadência e Prescrição em Direito Tributário*. São Paulo: MP.

CARVALHO, Kildare Gonçalves. *Direito Constitucional: Teoria do Estado e da constituição, Direito Constitucional Positivo*. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008.

CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. *Repetição do Indébito Tributário - Delineamentos de uma Teoria*. São Paulo. Max Limonad.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas. Do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2008.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Decadência e prescrição no direito tributário*. São Paulo: Max Limonad.

MARTINS, Ives Gandra da Silva, MANDES, Gilmar Ferreira. *Controle concentrado de Constitucionalidade. Comentários à Lei n. 9.868, de 10-11-1999*. São Paulo; Saraiva, 2005.

MENDES, Gilmar Ferreira, COELHO, Inocêncio Mártires, BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2009.