

VIRGINIA HELENA LEITE

**DA DECADÊNCIA E DA PRESCRIÇÃO DA REPETIÇÃO
DO INDÉBITO E DA DECLARAÇÃO DE
INCONSTITUCIONALIDADE EM CONTROLE
CONCENTRADO**

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET
Campo Grande/MS
2011**

**DA DECADÊNCIA E DA PRESCRIÇÃO DA REPETIÇÃO
DO INDÉBITO E DA DECLARAÇÃO DE
INCONSTITUCIONALIDADE EM CONTROLE
CONCENTRADO**

VIRGINIA HELENA LEITE

**DA DECADÊNCIA E DA PRESCRIÇÃO DA REPETIÇÃO
DO INDÉBITO E DA DECLARAÇÃO DE
INCONSTITUCIONALIDADE EM CONTROLE
CONCENTRADO**

Monografia apresentada pela aluna
Virginia Helena Leite para a conclusão do
curso de especialização do Instituto
Brasileiro de Estudos Tributários - IBET.

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET
Campo Grande/MS
2011

*Dedico a presente monografia aos meus
pais, pelo grande apoio, ao meu
namorado Marcelo Crepaldi Dias
Barreira, pela paciência e amor, bem
como à Procuradoria-Geral do Estado
de Mato Grosso do Sul, que
proporcionou a mim a realização desse
curso.*

RESUMO

“O presente trabalho teve o propósito de contribuir para o esclarecimento da problemática sobre a reabertura ou não do prazo de decadência e de prescrição da repetição do indébito com a superveniência da declaração de inconstitucionalidade do tributo pelo STF em controle concentrado. O desenvolvimento do tema foi realizado com uma abordagem inicial de assuntos considerados importantes para se chegar à conclusão do questionamento. No primeiro capítulo foi dado enfoque ao marco inicial do prazo decadencial e prescricional da repetição do indébito, diferenciando tais institutos entre si. No segundo capítulo partiu para esclarecer que os efeitos *ex tunc* e *erga omnes* das decisões prolatadas em controle concentrado de constitucionalidade não são absolutos, mas sim limitados pelo próprio sistema jurídico, de maneira a impedir a anulação do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada, especialmente quando consolidados pela fluência do prazo quinquenal de decadência e prescrição da repetição do indébito. No último capítulo aprofundou-se no tema central do presente trabalho, chegando-se à conclusão de que, em razão do princípio da segurança jurídica, as decisões proferidas em controle concentrado pelo STF não levam à reabertura dos prazos de decadência e prescrição da repetição do indébito, especialmente porque o contribuinte pode, desde o pagamento indevido, buscar a reposição do seu numerário despendido com base em lei inconstitucional. A metodologia usada foi a coletânea e a exposição de idéias de autores renomados que trataram do assunto em questão.”

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	7
1. DA REPETIÇÃO DO INDÉBITO	9
1.1. DO PAGAMENTO INDEVIDO E DO RECONHECIMENTO FORMAL DO INDÉBITO	9
1.2. DO MARCO INICIAL DA REPETIÇÃO DO INDÉBITO	12
1.3. DA DECADÊNCIA E DA PRESCRIÇÃO DA REPETIÇÃO DO INDÉBITO.....	17
2. DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO STF EM CONTROLE CONCENTRADO	21
2.1. DA DECISÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE EM CONTROLE DIFUSO E EM CONTROLE CONCENTRADO	21
2.2. DO PRINCÍPIO DA NULIDADE DOS ATOS PRATICADOS COM BASE EM LEI INCONSTITUCIONAL E OS LIMITES IMPOSTOS PELO SISTEMA JURÍDICO	23
3. DA IMPOSSIBILIDADE DA DECISÃO PROFERIDA EM CONTROLE CONCENTRADO DE CONSTITUCIONALIDADE REABRIR O PRAZO PARA A REPETIÇÃO DO INDÉBITO	27
CONCLUSÃO.....	32
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	35

INTRODUÇÃO

O tema do presente trabalho científico é alvo de acirradas discussões na doutrina e na jurisprudência pátria, sendo certo que existem argumentos jurídicos para todas as posições tomadas em torno do assunto, não havendo consenso nem mesmo entre os que se filiam a uma mesma corrente sobre a possibilidade ou impossibilidade de reabertura dos prazos de decadência e de prescrição da repetição do indébito com a declaração de inconstitucionalidade do tributo em controle concentrado.

A questão da repetição do indébito, dos prazos de decadência e prescrição dessa pretensão e os efeitos da declaração de inconstitucionalidade do tributo são assuntos que demandam diversos desdobramentos. Entretanto, optou-se por focar neste trabalho o problema da possibilidade ou não de uma decisão de inconstitucionalidade prolatada pelo STF em ADIN ou ADC reabrir um prazo de decadência ou de prescrição da ação de repetição do indébito que já se expirou em momento anterior.

A reabertura ou não dos prazos para se repetir o indébito é assunto que muito interessa aos contribuintes, que não querem arcar com mais um tributo inconstitucional por já suportarem uma carga tributária muito pesada, e também interessa à Fazenda Pública, que se utilizou dos recursos auferidos a título de tributo inconstitucional em obras, serviços e utilidades à sociedade, não querendo ser surpreendida com a obrigatoriedade de devolução de valores após um determinado prazo sem o questionamento do contribuinte.

Desta forma, o desenvolvimento do tema será realizado com uma abordagem inicial e sucinta de assuntos jurídicos que entendemos necessários à conclusão do problema, especificamente na seara do direito à repetição do indébito e sua exigibilidade, dos prazos de decadência e prescrição desse direito e seu marco inicial, bem como sobre os efeitos da decisão prolatada em controle concentrado de constitucionalidade e a teoria da nulidade dos atos inconstitucionais.

Para tanto, utilizou-se de estudos doutrinários em bibliografia específica sobre o tema, na qual se encontram doutrinadores de renome nacional como Eurico Marcos Diniz de Santi e Gilmar Ferreira Mendes, bem como da vasta jurisprudência do STJ em torno do assunto.

Acredita-se que o presente trabalho trará uma boa contribuição para a problemática da impossibilidade de reabertura dos prazos já extintos de decadência e prescrição da repetição do indébito apenas por conta da superveniente declaração de inconstitucionalidade do tributo pelo STF em controle concentrado, demonstrando que a teoria da nulidade dos atos inconstitucionais e que os efeitos *erga omnes* e *ex tunc* daquela decisão precisam ser limitados, e não absolutos, com a finalidade maior de assegurar a segurança jurídica das relações.

1. DA REPETIÇÃO DO INDÉBITO.

1.1 – DO PAGAMENTO INDEVIDO E DO RECONHECIMENTO FORMAL DO INDÉBITO.

O Código Tributário Nacional dispõe sobre o direito à restituição do indébito nas três hipóteses previstas no dispositivo abaixo, nas quais sempre há tributo pago indevidamente. Veja:

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. 162, 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 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;
- III – reforma, anulação, revogação ou rescisão da decisão condenatória.

Vê-se, portanto, que a regra-matriz da repetição do indébito, construída a partir do aludido artigo e demais normas prescritivas do Código Tributário Nacional, descreve abstratamente no seu antecedente a ocorrência no mundo fenomênico do pagamento indevido,

com cuja concretização nasce de forma automática o direito à repetição. Por força da norma jurídica geral e abstrata que disciplina o direito à repetição do indébito na seara tributária, pode-se perceber que o direito positivo elege o pagamento indevido como fato impulsionador do direito subjetivo à repetição do indébito¹.

Entretanto, para a efetividade desse direito subjetivo do sujeito ativo de exigir do Estado as quantias indevidamente recolhidas a título de tributo, não é suficiente o evento do pagamento indevido realizado por alguém no mundo social. É indispensável o reconhecimento formal-jurídico da obrigação da Fazenda Pública de devolução dos valores que lhe foram transferidos indevidamente.

E esse reconhecimento formal-jurídico se faz por meio da aplicação ao caso concreto, por ato administrativo ou judicial, da norma geral e abstrata da repetição. Em outras palavras, é a partir da incidência da regra-matriz da repetição sobre o evento do pagamento indevido que surgirá, no mundo jurídico, a obrigação de devolução da Fazenda Pública em sua plena magnitude.

Adotando-se a teoria de Paulo de Barros Carvalho sobre a fenomenologia da incidência das normas jurídicas², pode-se dizer que no ato de incidência e aplicação da regra-matriz da repetição do indébito, por meio do relato em linguagem competente do evento pagamento indevido e da obrigação de devolução, é que passam tais institutos a integrar o

¹ Nesse sentido, Marcelo Fortes de Cerqueira pontua o seguinte: “Nasce a obrigação efectiva de devolução do indébito no preciso instante em que se concretiza, no campo das experiências sociais, o evento do pagamento indevido. O evento do pagamento indevido, por si só, já basta para a produção de efeitos jurídicos. É o marco a partir do qual já existem direitos subjetivos e deveres jurídicos correlatos (direito subjetivo do particular de exigir a restituição do tributo indevidamente recolhido e dever jurídico de o Estado devolvê-lo, respectivamente)”. CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. *Repetição do Indébito Tributário - Delineamentos de uma teoria*. São Paulo: Max Limonad, p. 353.

² Segundo a teoria de Paulo de Barros Carvalho, só há normas jurídicas onde houver linguagem competente que as materialize. Assim, existe diferença entre o sistema jurídico formado exclusivamente por normas jurídicas e aquele da realidade social, no qual as relações intersubjetivas se concretizam no espaço e no tempo. Nesse ínterim, um fato do mundo social para ser jurídico precisa ser vertido em linguagem competente para integrar o sistema do direito positivo e se tornar capaz de desencadear conseqüências jurídicas. Seguindo essa premissa, a exigibilidade de um direito dependeria da produção de uma linguagem competente pela ação humana, para que dos fatos doravante considerados como jurídicos decorram os efeitos previstos no conseqüente na norma. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 150-3.

sistema do direito positivo e se tornarem, assim, capazes de desencadear conseqüências jurídicas.

Com esse relato em linguagem competente surge a norma individual e concreta, na qual é reconhecido expressamente o direito do particular a obter a devolução das quantias indevidamente recolhidas a título de tributo. Assim, a norma geral e abstrata é transformada numa obrigação perfeita e formalmente delimitada em todos os seus termos. O ato administrativo ou judicial que reconhece o indébito tributário atribui liquidez e exigibilidade à obrigação da Fazenda Pública de devolução, definindo a importância pecuniária individualizada e calculada.

Destaca-se que antes do reconhecimento do indébito em linguagem competente, o objeto da obrigação da Fazenda Pública ainda se encontrava indeterminado. Apenas, com a veiculação da norma individual e concreta reconhedora do indébito tributário que esse direito subjetivo é delimitado e reconhecido formalmente seus contornos, tornando a obrigação da Fazenda Pública líquida e exigível.

Marcelo Fortes de Cerqueira³ ensina que:

“A obrigação efectual de devolução possui eficácia mínima, já que não compele de forma absoluta a conduta de o Estado devolver o montante indevidamente recolhido a título de tributo. Nela, encontram-se direitos subjetivos e deveres jurídicos não formalmente delimitados na sua amplitude. Em grau de concretude, não se compara à obrigação intranormativa, uma vez que, quanto mais próximas do comportamento a regular, mais as regras de direito se vão carregando de concretude, determinação e eficácia, justamente para fazer valer a regulação das condutas. A relação jurídica de devolução efectual caracteriza-se assim, pela iliquidez e inexigibilidade. Obrigações *ex lege* nascem sempre inexigíveis; iliquidez e inexigibilidade tão-só serão afastadas mediante o reconhecimento administrativo ou judicial do indébito.”

³ *Op. cit.*, p. 352-353.

Conclui-se, portanto, que com a expedição da norma individual e concreta reconhecedora do indébito tributário é que se processa a operação formal de averiguação dos valores restituíveis e a eventual alterabilidade do lançamento tributário anteriormente formalizado⁴. E a expedição dessa norma há de ser feita, em regra, por meio de iniciativa do próprio particular perante a Fazenda Pública ou ainda ao Poder Judiciário⁵.

Como os direitos não são eternos e precisam ser exercitados dentro do prazo previsto pelo direito, para que haja a preservação da segurança jurídica, o particular precisa recorrer às autoridades competentes para a aplicação da regra-matriz de repetição do indébito dentro do prazo estipulado pelo direito positivo, sob pena de desaparecimento do direito ao recebimento de valores, antes mesmo do reconhecimento em linguagem formal-jurídica da obrigação estatal de devolução do indébito.

Nessas hipóteses de extinção da pretensão do particular de obter o reconhecimento da obrigação da Fazenda Pública à devolução encontram-se os casos de decadência e prescrição⁶. Tais institutos operam sobre as fontes de produção de normas individuais e concretas, interrompendo o processo de positivação do direito tributário.

1.2 – MARCO INICIAL DA REPETIÇÃO DO INDÉBITO.

Prescreve o art. 168 do Código Tributário Nacional que:

⁴ Segundo Marcelo Fortes de Cerqueira: “Ordinariamente, o reconhecimento do direito à devolução advém de atos administrativos ou judiciais veiculadores de norma individual e concreta que expulsa do sistema a regra individual e concreta veiculada por lançamento tributário anulável. Tais atos anulam ou alteram termos de um ato administrativo de lançamento ou um ato de auto-imposição tributária, seja tal modificação realizada de ofício pela Administração ou provocação da parte interessada. Em grande parte, o reconhecimento do direito à devolução do indébito depende da alterabilidade dos termos de um lançamento tributário anulável.” *Op. cit.*, p. 367.

⁵ O particular precisa demonstrar seu interesse na repetição do indébito instando as autoridades competentes à formalização da obrigação da Fazenda Pública, para que possa receber aquilo que lhe pagou indevidamente. Assim, vislumbra-se a ação de repetição do indébito a ser apreciada pelo juiz como um instrumento formal do reconhecimento da obrigação de devolução da Fazenda Pública.

⁶ Ora, se o particular já obteve o reconhecimento judicial ou administrativo do seu direito subjetivo à repetição do indébito, por meio da delimitação da obrigação da Fazenda, segue-se o raciocínio lógico que essa obrigação já não pode mais ser atingida pela prescrição ou decadência. Tal fato demonstra que a prescrição e a decadência ocorrem em momento prévio à expedição da norma individual e concreta que o particular tem que buscar para exercer seu direito subjetivo à repetição.

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.

Note-se, portanto, dos dois incisos do art. 168 do CTN, que a extinção do crédito tributário foi colocada como pressuposto para o início do prazo decadencial ou prescricional do indébito tributário. Ainda que o aludido inciso II não fale expressamente na extinção do crédito tributário, certo é que se trata de hipótese em que houve o pagamento do tributo por força de decisão condenatória expedida durante o procedimento de questionamento do contribuinte, administrativo ou judicial, saindo-se vencedor ao final com a reforma, anulação, revogação ou rescisão daquela primeira decisão.

Nesse tanto, dentre as causas de extinção do crédito tributário arroladas pelo art. 156 do CTN⁷, é evidente que o pagamento do tributo previsto no inciso I é o que interessa à problemática da repetição do indébito. O momento da extinção do crédito tributário se confunde, pois, com o da concretização do evento do pagamento indevido; e esse é pressuposto de fato da obrigação da repetição do indébito, consoante elegeu o art. 165 do CTN.

Por isso que o início do prazo decadencial ou prescricional da repetição do indébito é o momento do pagamento indevido.

⁷ Art. 156. Extinguem o crédito tributário: I – o pagamento; II – a compensação; III – a transação; IV – a remissão; V – a prescrição e a decadência; VI – a conversão do depósito em renda; VII – o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º; VIII – a consignação em pagamento, nos termos do disposto no §2º do art. 164; IX – a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; X – a decisão judicial passada em julgado; XI – a dação em pagamento em bens móveis, na forma e condições estabelecidas em lei. Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos arts. 144 e 149.

A decadência e a prescrição operam, no campo da repetição do indébito, a extinção do direito subjetivo do contribuinte de perceber o próprio indébito. Como já se disse anteriormente, tais institutos estão destinados ao desaparecimento do direito à repetição do indébito antes mesmo que o particular obtenha o reconhecimento em linguagem formal-jurídica da obrigação estatal de devolução.

Por conta disso, o prazo de decadência ou de prescrição do direito à devolução do indébito deve ser contado sempre a partir da data em que o credor já possa realizar os atos tendentes à exigibilidade e à liquidação do crédito, ou seja, desde a ocorrência no mundo social do pagamento indevido.

Vale dizer: a decadência e a prescrição da pretensão do contribuinte de formalizar e acertar a obrigação da Fazenda Pública à repetição do indébito, por meio da expedição da norma individual e concreta, há de ter o prazo iniciado desde o instante em que o particular já pode buscar os meios legítimos para tanto, que é a data do pagamento indevido por ele realizado.

Nesse ínterim, é unânime⁸ na doutrina e na jurisprudência que, nos pagamentos indevidos de tributos lançados de ofício ou por declaração, os prazos de decadência e prescrição se iniciam, inegavelmente, no momento do pagamento indevido, pois, à luz do art. 156, inciso I, do CTN, esse é o momento da extinção do crédito tributário.

Por sua vez, quanto aos denominados tributos “lançados por homologação”, o Superior Tribunal de Justiça vem entendendo, com relação aos casos anteriores à modificação perpetrada pela Lei Complementar n. 118/2005, que o direito de pleitear a restituição se inicia não no momento do pagamento indevido, mas sim da chamada homologação, seja ela expressa ou tácita. Tal raciocínio se fundamenta na idéia de que a extinção do crédito tributário nessas

⁸ Salvo os casos de repetição do indébito cujo pagamento foi realizado com base em tributo inconstitucional, pois, nessas hipóteses, há divergência na doutrina sobre o início dos prazos de decadência e prescrição, que para alguns se conta da decisão final de inconstitucionalidade prolatada em controle concentrado.

hipóteses só se daria, em definitivo, com aquele ato posterior da homologação, *ex vi* do art. 156, inciso VII, do CTN⁹.

Entretanto, impende mencionar, baseando-se em significativo número de doutrinadores e estudiosos do direito que se debruçaram sobre o prazo prescricional da ação de repetição do indébito¹⁰, que a homologação por parte da Fazenda Pública em nada influencia no que o contribuinte pagou e no início do seu prazo para requerer a restituição do indébito.

Na maioria das vezes o contribuinte nem sabe que o seu pagamento, feito há cinco anos, foi nesta ou naquela data tacitamente homologado. Além disso, o pagamento antecipado previsto no *caput* do art. 150 do CTN¹¹ não significa pagamento provisório à

⁹ PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO DECLARADO INCONSTITUCIONAL EM CONTROLE CONCENTRADO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. REGRA DOS "CINCO MAIS CINCO". PRECEDENTES. SÚMULA 83/STJ. 1. A Primeira Seção desta Corte firmou entendimento de que, "mesmo em caso de exação tida por inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, seja em controle concentrado, seja em difuso, ainda que tenha sido publicada Resolução do Senado Federal (art. 52, X, da Carta Magna), a prescrição do direito de pleitear a restituição, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, ocorre depois de expirado o prazo de cinco anos, contados do fato gerador, acrescido de mais cinco anos, a partir da homologação tácita ou expressa." 2. O entendimento jurisprudencial é a síntese da melhor exegese da legislação no momento da aplicação do direito, por isso é aceitável a sua mudança para o devido aprimoramento da prestação jurisdicional. Agravo regimental improvido. (AgRg no Ag n. 1406333/PE, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, Julg. 1-9-2011, DJ 9-9-2011); ALEGAÇÕES GENÉRICAS. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 284 DO STF, POR ANALOGIA. PRESCRIÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. FATO GERADOR ANTERIOR À VIGÊNCIA DA LC N. 118/05. SISTEMÁTICA DO "5 + 5". PRECEDENTE REGIDO PELO RITO DO ART. 543-C, DO CPC. CONTRIBUIÇÃO. FUNRURAL. PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. LEI N. 8.213/91. EXTINÇÃO. NOVA EXAÇÃO. TRIBUTO EXIGÍVEL A PARTIR DA LEI N. 8.870/94. [...] 2. A orientação desta Corte, no que tange ao prazo prescricional para a repetição de tributo sujeito a lançamento por homologação, é no sentido de que: relativamente aos pagamentos efetuados a partir da vigência da LC n. 118/2005 (que ocorreu em 09.06.05), o prazo para a repetição do indébito é de cinco anos a contar da data do pagamento indevido; e, relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior (tese dos "5 + 5"). [...] (REsp n. 1.002.932/SP, de relatoria do Ministro Luiz Fux, pela sistemática do art. 543-C, do CPC). (REsp n. 1218759/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Publ. 4-8-2011, DJ 15-8-2011.)

¹⁰ Podemos citar como exemplo os seguintes: Gabriel Lacerda Troianelli; Ives Gandra da Silva Martins, José Artur Lima Gonçalves e Márcio Severo Marques, José Eduardo Soares de Melo, José Morschbacher, todos em Repetição do indébito e compensação no direito tributário / coordenador Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 1999, p. 139, 178, 231, 239, 277.

¹¹ Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

espera de determinada data para surtir efeitos; mas sim de pagamento efetivo, realizado independentemente de ato praticado pela Fazenda Pública.

Tanto há de ser esse o entendimento, que o §1º do mencionado art. 150¹² afirma ser a homologação do lançamento apenas uma condição resolutória da extinção do crédito tributário realizado pelo pagamento, e não uma mera condição suspensiva.

Outrossim, importantíssima à definição do assunto é a questão de já ser disponível ao contribuinte a possibilidade de requerer a sua repetição do indébito desde o momento do pagamento indevido por ele praticado, não precisando o contribuinte aguardar o transcurso dos cinco anos para a homologação tácita ou aguardar a homologação expressa do pagamento. Vale dizer: a partir do instante em que o contribuinte transferiu o numerário para a Fazenda Pública, ele já pode pleitear a restituição do indébito, uma vez já ter nascimento a sua pretensão ao indébito.

Ora, se já nasceu o direito à formalização em linguagem jurídica da obrigação da Fazenda Pública repetir o indébito é porque, conseqüentemente, também se iniciou o prazo a essa pretensão, visto não existir, salvo exceções, pretensão jurídica sem prazo definido pelo direito positivo, à luz do princípio da segurança jurídica e da necessidade de estabilização das relações sociais.

Sobre o assunto, veja o entendimento de Paulo Roberto de Oliveira Lima¹³:

“É princípio básico do Direito, relativo ao instituto da prescrição (sendo também presente no caso da decadência) o de que o prazo sempre flui do momento em que se tornou exigível o direito subjetivo, ou dito de outra forma, em que se tornou possível a propositura da ação. É a inércia do titular que deixa de exercer seu direito no momento aprazado que determina a prescrição. Doutra parte, constitui severa aberração jurídica

¹² § 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

¹³ LIMA, Paulo Roberto de Oliveira. Repetição do indébito e compensação no direito tributário / coordenador Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 1999, p. 331-332.

admitir-se a possibilidade do ajuizamento, sem que se inicie o prazo prescricional. Tal somente se verifica se presente alguma das causas de suspensão, impedimento ou interrupção do prazo. Fora disso, constitui disparate pretender-se que convivam lado a lado a possibilidade de ajuizar a demanda e a não fluência do prazo prescricional. Se é ajuizável já o pedido, já flui o prazo prescricional.

[...]

Ao que parece, com a tese em cogitação pretendeu a jurisprudência realizar pretensa isonomia entre o contribuinte e o Estado enquanto aos prazos de caducidade. Partiram, os julgados, do raciocínio de que se o fisco dispõe de dez anos para cobrar tributo, contados do fato gerador (cinco anos para constituir a exigibilidade pelo lançamento, mais cinco anos para propor a ação), idêntico prazo deveria ser reservado ao contribuinte, contado do fato gerador do direito à repetição. Trata-se, porém, de pensamento incorreto, eis que o tributo somente é exigível após o lançamento, enquanto a restituição é exigível imediatamente após o recolhimento indevido. Ou seja, há grande diferença entre o momento do nascimento da pretensão ao tributo e o do nascimento da pretensão à restituição. A primeira depende do lançamento; a segunda não. A tentativa da jurisprudência de realizar a isonomia terminou por instituir fundada diferença de tratamento, na medida em que o fisco se sujeita ao prazo prescricional de cinco anos (contados do nascimento da exigibilidade, ou seja, do lançamento), enquanto o contribuinte ao prazo de 10 anos, também contados da exigibilidade.”

Em suma, o contribuinte goza de cinco anos para pleitear o débito do Fisco a contar, sempre, independente do tipo de lançamento tributário ocorrido, da data do pagamento indevido.

1.3 – DA DECADÊNCIA E DA PRESCRIÇÃO DA REPETIÇÃO DO INDÉBITO.

Como se pôde notar, o art. 168 do CTN não especificou se o prazo ali consignado é de decadência ou prescrição. Entretanto, aquele prazo há de ser estendido tanto ao pleito administrativo quanto ao judicial¹⁴, justamente porque a definição de se tratar de

¹⁴ A reforçar esse entendimento, Eurico Marcos Diniz de Santi salienta: “Convém salientar que as normas gerais e abstratas da decadência e a prescrição do direito do contribuinte são construídas, basicamente, a partir dos mesmos dispositivos do CTN, coisa que pode parecer estranha ao intérprete apegado ao plano da literalidade.

decadência ou prescrição da repetição do indébito dependerá apenas de ser o pleito administrativo ou judicial.

Eurico Marcos Dinis de Santi¹⁵, adentrando na classificação informada pela Teoria Pura do Direito entre normas primárias e secundárias¹⁶, afirma a distinção entre decadência e prescrição da seguinte forma:

“Em regra geral, amplamente sujeita a correções, podemos dizer que, enquanto a decadência se ocupa do direito consubstanciado na norma primária, a prescrição se dirige ao direito previsto na norma secundária, disciplinando o direito de ação perante o Estado-Juiz para efetivação deste dever. A primeira volta-se para percussão de direito substantivo; a segunda, de direito adjetivo. Normas diversas que têm por objeto vínculos díspares: o direito de constituir o crédito, o direito ao crédito, o direito a pleitear a restituição do débito do Fisco administrativamente, no caso da decadência, e o direito subjetivo formal de exigir o crédito ou o débito do Fisco em juízo, no caso da prescrição.”

Veja, pois, que descabe falar em prazo prescricional diante da esfera administrativa, onde inexistente exercício da função jurisdicional.

Por essa razão, com relação às normas jurídicas do direito à repetição do indébito na seara tributária, pode-se concluir que a decadência é a extinção do direito do

Ocorre que o plano da literalidade não está em correspondência biunívoca com o plano das normas jurídicas, como se fosse possível ligar por um fio uma norma a um artigo e vice-versa.” SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 3 ed. rev. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 2004, p. 253-254.

¹⁵ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 3 ed. rev. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 2004, p. 155.

¹⁶ O próprio autor explica essa classificação entre normas primárias e secundárias em momento anterior: “A composição dúplice, norma primária e norma secundária, é produto de um corte simplificado e abstrato sobre a intrincada série causal de normas. O critério que preside essa classificação, informado pela Teoria Pura do Direito, é a figuração ou não no prescriptor normativo, da sanção, i.é, da possibilidade do uso da coação organizada, mediante órgão jurisdicional, para fazer valer a efetivação do dever constituído pela eficácia jurídica de norma incidente e logicamente anterior. Se presente esse direito subjetivo público, temos norma secundária, ou norma de direito adjetivo. Caso contrário, temos norma primária, ou norma de direito substantivo.” Idem, p. 153.

contribuinte pleitear o débito do Fisco na via administrativa; enquanto a prescrição é a extinção do direito de cobrar o débito do Fisco pela via judicial¹⁷.

E com relação aos prazos de início e fim de um e de outro instituto, o doutrinador acima mencionado¹⁸, a partir do direito positivo tributário, bem sistematizou as normas jurídicas que disciplinam a decadência e a prescrição da repetição do indébito, identificando dois critérios para compor as respectivas regras jurídicas: (i) ocorrência ou não ocorrência de desfazimento da decisão anterior que tenha motivado o pagamento e (ii) ocorrência ou não ocorrência de decisão administrativa que denegue a restituição.

Segundo ele, com relação à decadência do direito do contribuinte, existem duas regras de prazo: a) o decurso de cinco anos contados da data da extinção do crédito tributário pelo efetivo ato de pagamento do contribuinte (art. 168, I, do CTN) e b) o decurso de cinco anos contados do desfazimento de decisão anterior, seja judicial ou administrativa, que tenha motivado o pagamento indevido (art. 168, II, do CTN), destacando-se que nesse último caso o mencionado desfazimento precisa ocorrer antes do termo final do prazo de decadência estipulado na regra anterior, sob pena de sua prévia ocorrência.

Já com relação à prescrição do direito do contribuinte à repetição, o aludido doutrinador apresenta três regras: a) a regra geral do decurso do prazo de cinco anos para pleitear na via judicial a contar da data da extinção do crédito tributário (art. 168, I, do CTN), desde que não tenha ocorrido o desfazimento de decisão anterior ao pagamento e também não haja decisão administrativa que denegue a restituição; b) o decurso do prazo de dois anos contados da data da decisão administrativa que negou a restituição ao contribuinte (art. 169 do CTN), desde que, destaca-se, o termo *ad quem* desse prazo seja posterior ao termo *ad quem* da regra geral de cinco anos mencionada no item “a” acima; e c) o decurso de cinco anos contados da data da reforma, anulação, revogação ou rescisão da decisão condenatória judicial ou administrativa que determinou o pagamento (art. 168, II, do CTN), desfazimento esse que

¹⁷ Idem, p. 253.

¹⁸ Idem, p. 255-261.

há de ocorrer antes do termo final do prazo estipulado pela regra geral da prescrição contida na alínea “a” acima, sob pena de já se ter como consumada a prescrição.

2. DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO STF EM CONTROLE CONCENTRADO.

2.1 – DA DECISÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE EM CONTROLE DIFUSO E EM CONTROLE CONCENTRADO.

Como se sabe, no Brasil vige o sistema misto de controle de constitucionalidade, por meio do qual o Poder Judiciário pode declarar uma lei ou um ato normativo como incompatível com a Constituição Federal, tanto pela forma difusa (art. 97, CF) como pela forma concentrada (art. 102, I, “a”, da CF).

Por meio do sistema difuso de controle de constitucionalidade, a norma é considerada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal de maneira incidental em relação ao objeto principal posto sob a apreciação do Poder Judiciário e chega a esse órgão jurisdicional, em regra, por meio do recurso extraordinário. Nessa declaração de inconstitucionalidade pelo STF há o desfazimento do ato declarado inconstitucional desde sua origem, atingindo os fatos pretéritos realizados com base nessa lei, porém tais efeitos *ex tunc* somente se irradiam nesse caso concreto em que se declarou a inconstitucionalidade, ou seja, os efeitos da decisão do STF é apenas *inter partes*.

Mas a Constituição Federal previu um mecanismo de ampliação dos efeitos da declaração incidental de inconstitucionalidade pelo STF, por meio da possibilidade de o Senado

Federal suspender a execução do ato normativo considerado inconstitucional (art. 52, X, da CF), como forma de emprestar eficácia *erga omnes* àquelas decisões definitivas de inconstitucionalidade. Entretanto, essa suspensão do ato inconstitucional pelo Senado Federal não atinge os fatos jurídicos produzidos em momento anterior, o que quer dizer que esse ato não retroage e tem efeitos meramente *ex nunc*.

Ora, se a suspensão da eficácia do ato normativo inconstitucional pelo Senado Federal, apesar de produzir efeitos *erga omnes*, não tem eficácia retroativa, permanecendo intacta as questões pretéritas praticadas com base nesse ato inconstitucional, certo é que os prazos de prescrição e decadência da repetição do indébito não sofrem influência com a superveniência da suspensão praticada pelo Senado Federal. Como os efeitos da suspensão do ato normativo pelo Senado são meramente *ex nunc*, tal fato não interessa, pois, à questão da repetição do indébito de tributos pagos quando aquele ainda era eficaz.

Já a declaração do Supremo Tribunal Federal em sistema de controle concentrado de constitucionalidade, seja por decisão prolatada em ADIN ou ADC, tem grande importância na questão do direito do contribuinte à repetição daquilo que pagou a título de tributo inconstitucional e no tocante aos prazos de decadência e de prescrição para buscar seu direito.

Isso porque os efeitos da declaração de inconstitucionalidade nessas hipóteses serão para todos (*erga omnes*) e *ex tunc*, desfazendo, desde sua origem, o ato normativo declarado inconstitucional, juntamente com as conseqüências dele derivadas.

Tais efeitos significam que os atos pretéritos praticados com base na norma inconstitucional devem ser desfeitos, independentemente de quem os tenha produzido. Especificamente no tema do pagamento indevido de tributo, seja esse decorrente de lançamento formalizado por ato administrativo ou por ato do próprio sujeito passivo, o indébito há de ser devolvido e o lançamento tornado nulo, salvo a existência de limites, consoante se verá no subcapítulo seguinte.

2.2 – DO PRINCÍPIO DA NULIDADE DOS ATOS PRATICADOS COM BASE EM LEI INCONSTITUCIONAL E OS LIMITES IMPOSTOS PELO SISTEMA JURÍDICO.

Para a maioria dos juristas, a declaração de inconstitucionalidade em controle concentrado implica na “nulidade” de todos os atos emanados com base nessa lei ou ato normativo inconstitucional, porque os atos nulos seriam “*destituídos de qualquer eficácia jurídica*”¹⁹. Efeito necessário e imediato da declaração de nulidade seria, assim, a exclusão de toda a ultra-atividade da lei inconstitucional.

Sobre o assunto, Gilmar Ferreira Mendes²⁰ explica que:

“O dogma da nulidade da lei inconstitucional pertence à tradição do Direito brasileiro. A teoria da nulidade tem sido sustentada por praticamente todos os nossos importantes constitucionalistas. Fundada na antiga doutrina americana, segundo a qual “the inconstitucional statute is not Law at all”, significativa parcela da doutrina brasileira posicionou-se em favor da equiparação entre inconstitucionalidade e nulidade. Afirmava-se, em favor dessa tese, que o reconhecimento de qualquer efeito a uma lei inconstitucional importaria na suspensão provisória ou parcial da Constituição”.

Entretanto, embora se aceite a teoria da nulidade da norma inconstitucional no direito pátrio, certo é que o próprio direito positivo assegura a proteção de determinados atos jurídicos praticados anteriormente à declaração de inconstitucionalidade, que não seriam mais suscetíveis de modificações pela decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal em controle concentrado.

Ao contrário do que se vê afirmar em grande parte da doutrina e da jurisprudência, os efeitos *erga omnes* e *ex tunc* da decretação de inconstitucionalidade em controle concentrado não pode impor uma total nulidade e o desamparo de situações consolidadas sob a sua égide, sem a possibilidade de se invocar qualquer direito.

¹⁹ MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. 15 ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 646.

²⁰ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 5 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 1419-1420.

A limitação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade em ADIN ou ADC já é reconhecida, hoje em dia, por doutrinadores de peso, como o escólio de Gilmar Ferreira Mendes²¹ abaixo:

“Os atos praticados com base na lei inconstitucional que não mais se afigurem suscetíveis de revisão não são afetados pela declaração de inconstitucionalidade. Em outros termos, somente serão afetados pela declaração de inconstitucionalidade com eficácia geral os atos ainda suscetíveis de revisão ou impugnação. Importa, portanto, assinalar que a eficácia *erga omnes* da declaração de inconstitucionalidade não opera uma depuração total do ordenamento jurídico. Ela cria, porém, as condições para a eliminação dos atos singulares suscetíveis de revisão ou de impugnação.”

No mesmo sentido é o entendimento de Robson Maia Lins²² exposto em estudo sobre o controle de constitucionalidade da norma tributária e a decadência e prescrição:

“Além de sustentar-mos a necessidade de retirada das normas individuais e concretas que ainda puderem sê-lo, entendemos que nem todos os atos podem ser retirados pelo STF na decisão de inconstitucionalidade, nem por outras autoridades competentes e pelo procedimento adequado em função da declaração de inconstitucionalidade. Assim, em princípio, permanecem essas normas no ordenamento; umas ainda passíveis de expulsão; outras não”.

Inclusive, a limitação dos efeitos *erga omnes* e *ex tunc* da declaração de inconstitucionalidade em controle concentrado ganhou maior relevância com a aprovação da Lei n. 9.868, de 10-11-1999, que introduziu significativa alteração na técnica de decisão de controle de constitucionalidade brasileiro. Em seu art. 27, a mencionada lei consagra a fórmula segundo a qual, “*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*

²¹ Idem, p. 1456 -1457.

²² LINS, Robson Maia. Controle de Constitucionalidade da Norma Tributária – Decadência e Prescrição. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 180.

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.”

Veja que o STF poderá afirmar a inconstitucionalidade em controle concentrado com eficácia apenas *ex nunc*. Nessas hipóteses, a decisão de inconstitucionalidade eliminará a lei do ordenamento jurídico apenas a partir do trânsito em julgado da decisão em ADIN ou ADC ou ainda a contar de um termo pré-fixo no futuro indicado pelo STF.

Resta incontroverso, portanto, que o legislador optou de forma expressa pela adoção de uma fórmula alternativa à pura e simples declaração de nulidade, correspondente à tradição brasileira, para limitar os efeitos da declaração de inconstitucionalidade com fundamento no princípio da segurança jurídica e no interesse público de excepcional relevo.

E além dessa possibilidade consagrada no art. 27 acima mencionado, há de se ter em mente que a própria Constituição Federal impõe o reconhecimento de limites aos efeitos *erga omnes* e *ex tunc* das decisões de inconstitucionalidade prolatadas pelo STF em controle concentrado, que sequer podem ser olvidadas em seus julgamentos: é o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada²³.

Tais institutos consistem em fórmulas de estabilização dos direitos subjetivos e são previstas de forma expressa pela Carta Magna (art. 5º, XXXVI) para a preservação da irretroatividade da lei e para assegurar a segurança jurídica, já que as normas jurídicas são produzidas para regular eventos e relações jurídicas futuras.

A maioria da doutrina, inclusive, tem entendido tais institutos como limites à nulidade dos atos pretéritos realizados com base em leis inconstitucionais. Veja, a título de exemplo, o trecho abaixo escrito por Robson Maia Lins²⁴:

²³ Robson Maia Lins expõe em sua tese de dissertação que “*mesmo que ausente algum daqueles requisitos exigidos pelo art. 27 da referida lei, não poderá o STF com a decisão de inconstitucionalidade simplesmente “limpar” o sistema jurídico.*” Idem, p. 186.

²⁴ *Op. cit.*, p. 185-6.

“É que a dicção do art. 27 da Lei n. 9.868/99 não prescreve tudo acerca da retirada dos efeitos da RMIT declarada inconstitucional. Há outros limites impostos pela Constituição Federal que sequer o STF pode olvidar em suas decisões de inconstitucionalidade. É o caso do ato jurídico perfeito, do direito adquirido e da coisa julgada. Presentes uma dessas formas de preclusão, que têm o condão de estabilizar direitos subjetivos, mesmo que ausente algum daqueles requisitos exigidos pelo art. 27 da referida lei, não poderá o STF com a decisão de inconstitucionalidade simplesmente “limpar” o sistema jurídico.”

Do mesmo modo, a decadência e a prescrição também são formas que o direito encontrou para conviver com o fator tempo e para assegurar o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos das condutas. No dizer de Eurico Marcos Diniz de Santi²⁵, “*a decadência e a prescrição determinam no tempo a perda da possibilidade de constituir dado fato jurídico como relevante para produzir efeitos de direito*”.

Como já se viu anteriormente, esses institutos consistem em barreiras à produção de novas normas individuais e concretas (e não às normas gerais e abstratas) e, dessa forma, determinam a imutabilidade dos direitos subjetivos protegidos pelos seus efeitos, estabilizando as relações jurídicas.

Logo, reconhecer que a norma inconstitucional é nula não pode implicar, entretanto, na exclusão do ordenamento jurídico de tudo o que se verificou sob o império da norma assim considerada, porque isso seria passar por cima dos institutos previstos pelo sistema jurídico para preservar a segurança das relações jurídicas e a própria finalidade do Direito.

²⁵ *Op. cit.*, p. 47.

3. DA IMPOSSIBILIDADE DA DECISÃO PROFERIDA EM CONTROLE CONCENTRADO DE CONSTITUCIONALIDADE REABRIR O PRAZO PARA A REPETIÇÃO DO INDÉBITO

A questão de saber se a declaração de inconstitucionalidade pelo STF em controle concentrado reabre ou não os prazos de decadência e prescrição para se formular pedido de repetição do indébito na seara tributária é bastante controverso.

Para grande parte da doutrina e da jurisprudência atual, o prazo para o sujeito passivo repetir o indébito tributário recomençaria a contar da publicação da decisão de inconstitucionalidade prolatada pelo STF. Esse entendimento está ligado à idéia de que não deve permanecer no ordenamento jurídico nenhum efeito que tal norma tenha gerado antes do reconhecimento de sua inconstitucionalidade.

Além disso, para os juristas partidários dessa corrente, o direito à restituição do que tenha sido pago em virtude da lei inconstitucional teria como pressuposto a declaração de inconstitucionalidade, fazendo nascer o direito à repetição com a decisão do STF em controle concentrado de constitucionalidade. O caráter indevido dos pagamentos tributários só seria revelado com a decisão de inconstitucionalidade, de modo que apenas a partir desse instante poderiam os contribuintes ter conhecimento do fato novo que revelaria o seu direito à restituição.

Para essa corrente, não haveria inércia do titular antes da declaração do Supremo Tribunal Federal com efeitos *erga omnes*.

Ocorre que, como já se viu no capítulo anterior, a tese da nulidade dos atos praticados com base em lei inconstitucional não é absoluta, devendo-se respeitar os atos jurídicos perfeitos e os direitos subjetivos, especialmente quando consolidados com a decorrência dos prazos de decadência e de prescrição, ainda que fundados em lei inconstitucional.

No caso do direito à repetição do indébito, isso quer dizer que a declaração de inconstitucionalidade em controle concentrado não atinge os pagamentos de tributos realizados pelos contribuintes com base na norma declarada inconstitucional quando já expirados os prazos de decadência e de prescrição da ação de repetição do indébito, sob pena de ofensa ao princípio da segurança jurídica e da própria finalidade do Direito.

Por outro lado, também já se pontuou em capítulo precedente que, desde o instante do pagamento indevido, o contribuinte já pode buscar os meios legítimos para obter a repetição do indébito, não precisando aguardar o reconhecimento prévio da inconstitucionalidade pelo STF em controle concentrado. Nenhum óbice há para a propositura de ações via controle difuso de constitucionalidade antes da decisão do STF em controle concentrado, com efeitos *erga omnes* e *ex tunc*.

Inclusive, o acórdão proferido pelo STF em controle concentrado não tutela direitos subjetivos e serve, na verdade, apenas de fundamento para configurar o conceito de indébito. Não presta, pois, para expedir a indispensável norma individual e concreta que declare juridicamente o indébito e que formalize o dever jurídico da Fazenda de restituição, a serem feitos dentro do prazo quinquenal de decadência e prescrição.

Portanto, é legítimo que o direito à repetição do indébito surja desde o momento do pagamento indevido do tributo, independente de reconhecimento posterior do vício de

inconstitucionalidade pelo STF, pois a partir daquele instante o contribuinte já está legitimado a buscar e propor eventual ação de repetição do indébito.

Nessa linha de raciocínio, veja a ressalva feita pelo então Ministro do STF Luiz Fux, no REsp n. 547.744/MG, de que desde o pagamento indevido já está disponível ao contribuinte o controle de constitucionalidade pela via controle difuso, pelo que aguardar eventual decisão em controle concentrado de constitucionalidade para só então buscar a repetição do indébito configura verdadeira afronta ao princípio da segurança jurídica:

“[...] Em sendo possível discutir no controle difuso a legalidade do tributo, a declaração de inconstitucionalidade posterior em controle concentrado não tem o condão de reabrir prazos superados. A seguir esse raciocínio, vinte anos depois de incorporado o tributo ao erário e satisfeitas as necessidades coletivas com esse fundo, o Estado ver-se-á instado a devolver as quantias sem que a contraprestação também ocorresse, gerando situação de enriquecimento por parte do cidadão em detrimento do Estado. Não é demais lembrar que a segurança jurídica opera-se *pro et contra* o cidadão e a Administração Pública. [...]” (REsp n. 547.744/MG, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, Julg. 20-11-2003, DJ 9-2-2003, p. 235.)

Não há como sustentar, pois, que o direito à repetição do indébito só nasceria com a declaração de inconstitucionalidade pelo STF em controle concentrado, sob pena desse entendimento abrigar uma evidente injustiça, na medida em que levaria ao raciocínio da impossibilidade de se pedir a devolução do indébito antes de o Supremo Tribunal Federal declarar a inconstitucionalidade, ainda que isso demorasse muito tempo após o pagamento indevido.

Ademais, como disse Américo Bedê Freire Junior²⁶:

²⁶ FREIRE JUNIOR, Américo Bedê. Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade das leis no prazo de decadência para a ação de repetição do indébito tributário. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_33/artigos/Art_americo.htm >. Acesso em: 27-11-2011.

“Efetivamente, a causa de pedir fundamenta-se na Constituição e portanto, não há nada de novo a justificar reabertura do prazo de prescrição, até porque as decisões do Poder Judiciário têm como finalidade a extinção dos conflitos sociais e não estimular ou criar novos litígios.”

Nem sequer se pode cogitar o controle concentrado de constitucionalidade como causa de suspensão desses prazos de decadência e prescrição da repetição do indébito, conforme as razões expostas por Robson Maia Lins²⁷ transcritas abaixo:

“Como dissemos naquela oportunidade (item 5.3 do Capítulo V), o fato jurídico “propositura de ADin ou ADC” não é tomado como causa interruptiva ou suspensiva do prazo de decadência para o Fisco cobrar o tributo e nem do direito do sujeito passivo repetir o indébito tributário, visto que, sendo a decadência e a prescrição em matéria tributária reservada à lei complementar (CF, art. 146, III, b), não encontramos no ordenamento jurídico norma daquele quilate determinando a interrupção ou a suspensão daqueles prazos quando propostas as referidas ações constitucionais de controle de constitucionalidade.”

Se se permitisse reabrir os prazos de decadência e prescrição com a declaração de inconstitucionalidade pelo STF em controle concentrado, estar-se-ia, ainda que não textualmente, decretando-se a inconstitucionalidade do prazo de cinco anos contido no art. 168 do CTN.

Logo, a decisão do STF e controle concentrado de constitucionalidade não tem o condão de reabrir os prazos de decadência e prescrição já iniciados, sob pena de ofensa à segurança jurídica. Essa é uma insuplantável vicissitude do sistema que prestigia a segurança jurídica através da não-perpetuação lides.

Como diz Eurico Marcos Diniz de Santi²⁸:

²⁷ *Op. cit.*, p. 217.

²⁸ *Op. cit.*, p. 274-275.

“Romper o dique do passado com inexorável sede de justiça e legalidade pode gerar novas injustiças, pois as pistas do passado são parcial ou completamente encobertas pelo tempo (no prazo dos empréstimos compulsórios sobre combustíveis, as provas já se foram) e o agente aplicador do direito, sedento de justiça, pode acabar ferindo a própria constitucionalidade:

[...]

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 produzidos no passado, garantidos pela coisa julgada, pelo direito adquirido e pelo ato jurídico perfeito e consolidados pela decadência e pela prescrição.”

A corroborar esse entendimento, importantíssimo assentar a atual mudança de direcionamento do STJ com relação à reabertura dos prazos de decadência e prescrição no momento da prolação de decisão de inconstitucionalidade em controle concentrado. Esse Tribunal Superior, em representativo de controvérsia²⁹, afastou tal possibilidade e decidiu pela não-restituição de tributo após a decorrência do prazo de prescrição no caso de declaração de inconstitucionalidade prolatada pelo STF.

E ainda que na hipótese se estivesse tratando apenas de tributos sujeitos a lançamento por ofício ou declaração, pode-se estender o entendimento do representativo de controvérsia também aos casos de lançamento por homologação ou autolancamento, porquanto, ao contrário do entendimento do STJ, essa última característica não faz nenhuma diferença para o marco inicial dos prazos de decadência e de prescrição, conforme restou explicado em capítulo anterior.

²⁹ REsp. n. 1.110.578/SP, 1ª Seção, Rel. Min. Luiz Fux, Julg. 12-5-2010, DJe 21-5-2010.

CONCLUSÃO

A monografia em questão teve por objetivo trazer mais uma contribuição para a discussão doutrinária e jurisprudencial quanto à possibilidade ou não de se buscar a repetição do indébito de tributos declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade após decorridos os prazos de decadência e prescrição dessa pretensão.

Para se chegar a um posicionamento seguro sobre a impossibilidade de os prazos de decadência e de prescrição da repetição do indébito serem reabertos com a superveniência da declaração de inconstitucionalidade pelo STF em controle concentrado, desenvolveu-se neste trabalho um raciocínio lógico sobre as bases jurídicas indispensáveis para essa conclusão.

Destacou-se, logo no início, que apesar de o pagamento indevido consistir no fato impulsionador do direito subjetivo à repetição do indébito, certo é que o particular, para concretizar esse seu direito, precisa buscar a expedição de uma norma individual e concreta na seara administrativa ou judicial, a qual delimite o objeto da obrigação de devolução da Fazenda Pública em todos os seus termos.

Esclareceu-se, entretanto, que essa norma individual e concreta que dá efetividade ao direito do particular à repetição do indébito há de ser implementada dentro do

prazo decadencial ou prescricional de cinco anos previsto pelo art. 168 do Código Tributário Nacional, o qual tem por finalidade a preservação da segurança jurídica.

Destacou-se que o referido art. 168 do CTN elege como início do prazo quinquenal a extinção do crédito tributário, que é a data do pagamento indevido realizado no mundo social, seja nos casos de tributos de lançamento de ofício ou por declaração, seja nos tributos lançados por homologação ou por autolancamento. Isso porque o prazo para a repetição do indébito deve ser contado sempre a partir do instante em que o credor já pode buscar a formação em linguagem jurídica do seu direito à repetição.

E para que não parem dúvidas, restou assentado que o prazo de decadência é aquele relativo ao direito do particular buscar a repetição do indébito na seara administrativa, enquanto o prazo de prescrição é aquele que corre para se buscar a repetição do indébito por meio de ação ajuizada perante o Poder Judiciário, nos termos do importante escólio de Eurico Marcos Diniz de Santi.

Com relação aos efeitos da decisão de inconstitucionalidade de tributo pago pelo contribuinte prolatada pelo STF em sede de controle concentrado de constitucionalidade, verificou-se a limitação pelo próprio sistema jurídico dos conhecidos efeitos *erga omnes* e *ex tunc* dessa decisão, de modo que não se pode entender pela nulidade total de todos os pagamentos indevidos realizados com base na norma declarada inconstitucional, na medida em que sempre se deve respeitar os casos protegidos pelo ato jurídico perfeito, pelo direito adquirido, pela coisa julgada, especialmente aqueles consolidados com a fluência do prazo quinquenal de decadência e prescrição.

Essa preservação de situações já consolidadas tem sido reconhecida por parte da doutrina e da jurisprudência e, até mesmo, o próprio direito positivo permitiu expressamente, por meio do art. 27 da Lei Federal n. 9.868/1999, a expedição de decisão em controle concentrado de constitucionalidade que não atinja fatos jurídicos passados, em razão da segurança jurídica.

Como base nessas idéias, tornou-se possível concluir no capítulo final que a declaração de inconstitucionalidade em controle concentrado não atinge os pagamentos de tributos realizados pelos contribuintes com base na norma declarada inconstitucional quando já expirados os prazos de decadência e de prescrição da ação de repetição do indébito, sob pena de ofensa ao princípio da segurança jurídica e da própria finalidade do Direito.

Inclusive porque o contribuinte já pode buscar os meios legítimos para obter a repetição do indébito desde o pagamento indevido por ele perpetrado, sendo que aguardar o reconhecimento prévio da inconstitucionalidade pelo STF em controle concentrado de constitucionalidade pode configurar sua inércia e implicar a perda do seu direito à repetição.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
_____. *Direito Tributário, linguagem e método*. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008.

CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. *Repetição do Indébito Tributário – Delineamentos de uma teoria*. São Paulo: Max Limonad.

FREIRE JUNIOR, Américo Bedê. *Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade das leis no prazo de decadência para a ação de repetição do indébito tributário*. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_33/artigos/Art_americo.htm >. Acesso em: 27-11-2011.

LINS, Robson Maia. *Controle de Constitucionalidade da Norma Tributária – Decadência e Prescrição*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. *Repetição do indébito e compensação no direito tributário*. Coordenador Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 1999.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet.

Curso de direito constitucional. 5 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2010.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 15 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 3 ed. rev. e ampl. São Paulo: Max Limonad, 2004.