

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS
CURSO DE DIREITO**

AILTON PAULO WASILEWSKI

**O PRAZO DECADENCIAL NA REPETIÇÃO DE INDÉBITO DE TRIBUTOS
CONSIDERADOS INCONSTITUCIONAIS**

Curitiba, Setembro de 2005

AILTON PAULO WASILEWSKI

**O PRAZO DECADENCIAL NA REPETIÇÃO DE INDÉBITO DE TRIBUTOS
CONSIDERADOS INCONSTITUCIONAIS**

Monografia apresentada ao Curso de Direito do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

ORIENTADORA: Profa. Betina Treiger Grupenmacher

Curitiba, Setembro de 2005

**O PRAZO DECADENCIAL NA REPETIÇÃO DE INDÉBITO DE TRIBUTOS
CONSIDERADOS INCONSTITUCIONAIS**

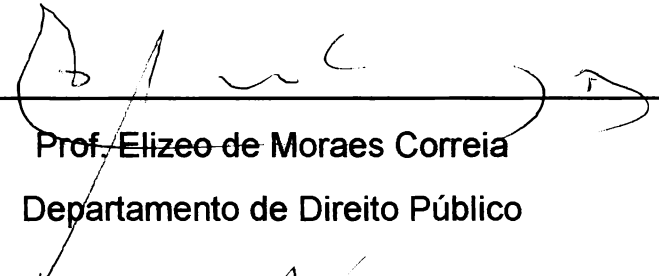
por

Ailton Paulo Wasilewski


Dissertação aprovada como requisito parcial
para obtenção do grau de Bacharel, no Curso
de Direito, pela Comissão formada pelos
professores:



ORIENTADORA: Profa. Betina Treiger Grupenmacher
Departamento de Direito Público



Prof. Elizeo de Moraes Correia
Departamento de Direito Público



Prof. José Roberto Vieira
Departamento de Direito Público

Curitiba, 31 de outubro de 2005

RESUMO

O presente trabalho monográfico objetiva analisar o prazo decadencial do direito de repetição de indébito de tributos, no caso específico da declaração de inconstitucionalidade da norma jurídica instituidora ou majoradora do citado tributo.

Busca demonstrar que a norma inculpada no art. 168 do Código Tributário Nacional, regra que determina o prazo decadencial do direito de repetição de indébito no âmbito tributário e a data do início da contagem deste prazo, não pode ser aplicada, quanto ao início da contagem do prazo, aos casos referentes à restituição de tributos no caso específico, por absoluta inadequação com o sistema jurídico pátrio.

SUMÁRIO

| | |
|---|----|
| RESUMO | iv |
| INTRODUÇÃO | 1 |
| 1 A LEI COMO CAUSA DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA – PRINCÍPIO DA LEGALIDADE | 3 |
| 2 A DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - EFEITOS | 9 |
| 2.1 O CONTROLE DA CONSTITUCIONALIDADE NO BRASIL – BREVE ESBOÇO..... | 9 |
| 2.2 CONTROLE DA CONSTITUCIONALIDADE – O SISTEMA NORTE-AMERICANO E O SISTEMA AUSTRIACO..... | 10 |
| 2.3 EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NO BRASIL..... | 12 |
| 3 O DIREITO À RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL | 20 |
| 3.1 PRESSUPOSTO MEDIATO DE VALIDADE DA REGRA DA REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO..... | 21 |
| 3.2 NATUREZA JURÍDICA DO PRAZO PARA RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO..... | 23 |
| 3.3 TERMO INICIAL DO PRAZO PARA PEDIDO DE RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO..... | 28 |
| CONCLUSÃO | 34 |
| REFERÊNCIAS | 35 |

INTRODUÇÃO

O Estado, na ânsia de conseguir os meios necessários para cumprir seus objetivos – quaisquer que sejam eles – está sempre em busca de formas mais eficazes de aumentar o fluxo de capitais para dentro dos cofres públicos. O Poder Legislativo, no desempenho de suas atribuições, e por vezes o Poder Executivo, extrapolando as suas atribuições, fazem com que a legislação que disciplina as diversas espécies tributárias surja e seja substituída com extrema rapidez.

Infelizmente, esse intenso processo legislativo carece, no mais das vezes, de maior propriedade jurídica na elaboração destas leis, principalmente no que toca ao respeito aos preceitos constitucionais que limitam essa atividade.

Desta forma, várias destes atos normativos tributários chegam ao Poder Judiciário para a análise de sua constitucionalidade, o que, cada vez mais amiúde, tem resultado na declaração de inconstitucionalidade dessas leis.

Satisfeitos com sua vitória, os contribuintes correm às portas da administração pública pleiteando a restituição dos valores pagos com base na indigitada lei. Ocorre, porém, que essa declaração de inconstitucionalidade pode ocorrer diversos anos após a publicação da lei, quando o sujeito passivo já pagou o tributo por ela criado ou majorado por cinco, oito ou dez anos; ou ainda, quando a própria lei já se encontra revogada há mais de cinco anos. Nestes casos, a pretensão dos contribuintes tem esbarrado na resistência das Fazendas Públicas em devolver os valores pagos há mais de cinco anos, o que, em algumas situações, equívale à totalidade do valor que se pleiteia, sob a alegação de que seu direito à restituição já foi atingido pela decadência.

A esse respeito, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional emitiu no passado recente o Parecer PGFN/CAT/Nº 1538/1999, em que conclui que “o prazo decadencial do direito de pleitear restituição de crédito decorrente de pagamento de tributo indevido, seja por aplicação inadequada da lei, seja pela inconstitucionalidade desta, rege-se pelo art. 168 do CTN, extinguindo-se, destarte, após decorridos cinco anos da ocorrência de uma das hipóteses previstas no art. 165 do mesmo Código”.

De acordo com o art. 168 do Código Tributário Nacional – CTN, o direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos contados: a) da data da extinção do crédito tributário, quando o direito à restituição tiver origem em pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou das circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido,

e ainda, quando resultar de erro na identificação 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; b) da data em que se tomar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial, quando se tratar de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Portanto, de acordo com o Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, acima citado, o direito de pleitear a restituição de tributo pago com base em lei declarada inconstitucional, extingue-se, regra geral, após o decurso do prazo de cinco anos contados da data de extinção do crédito tributário (pagamento).

Acerca dessa matéria já existe precedente do Supremo Tribunal Federal – STF, em julgamento em que foi relator o Ministro Sepúlveda Pertence, de cujo voto destacamos:

“Declarada, assim, pelo Plenário, a inconstitucionalidade material das normas legais em que fundada a exigência de natureza tributária, porque feita a título de cobrança de empréstimo compulsório, segue-se o direito do contribuinte à repetição do que pagou (Código Tributário Nacional, art. 165), independente do exercício financeiro em que tenha ocorrido o pagamento indevido” (RE nº 136.883-RJ, em 27.08.1991).

Essa nos parece a solução mais adequada ao problema apresentado, e é na sua fundamentação que nos aplicaremos nas próximas páginas. Iniciaremos tratando do princípio da legalidade no Brasil, que nos leva à inevitável conclusão de que apenas mediante lei válida e eficaz é possível a instituição de tributo. Isto porque o princípio da legalidade constitui-se em baluarte máximo de um sistema democrático de direito, e é a pedra de toque para tornar legítima qualquer exação tributária.

Faremos a seguir uma breve análise do controle da constitucionalidade no Brasil, passando por uma sucinta visão dos extremos adotados no direito alienígena em relação aos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, ou seja, pelos sistemas norte-americano e austríaco de controle da constitucionalidade. Por fim, encerrando este capítulo, um breve esboço de como se tem posicionado a doutrina e a jurisprudência nacionais sobre os efeitos no sistema pátrio da declaração de inconstitucionalidade.

Passaremos então, no capítulo seguinte, à análise do instituto da repetição do indébito, no caso específico em que tenha como causa a declaração de inconstitucionalidade de lei instituidora ou majoradora do tributo, com vistas à determinação acerca do prazo decadencial deste direito ante a administração pública.

1 A LEI COMO CAUSA DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA – PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

De acordo com a definição do Código Tributário Nacional “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (CTN, art. 3º).

A referência feita pelo código à prestação pecuniária dá “uma feição nitidamente patrimonial ao vínculo tributário, pois o dinheiro – pecúnia – é a mais viva forma de manifestação econômica”¹ e permite identificar a relação que se instaura entre o sujeito ativo e o sujeito passivo de uma exigência tributária como uma obrigação.

Para Luciano Amaro a obrigação tributária é muito semelhante à do direito civil, sendo que a diferença entre as duas modalidades obrigacionais está no objeto da obrigação. A obrigação tributária tem por objeto uma prestação de natureza tributária: “O objeto da obrigação tributária pode ser: dar uma soma pecuniária ao sujeito ativo, fazer algo (p. ex., emitir nota fiscal, apresentar declaração de rendimentos) ou não fazer algo (p. ex., não embarçar a fiscalização). É pelo objeto que a obrigação revela sua natureza tributária”²

Percebe-se que, para esse autor tanto as obrigações tratadas pelo Código Tributário Nacional como ‘principais’ como aquelas denominadas de ‘acessórias’ possuem a mesma natureza jurídica. Diverso, contudo, é o entendimento do Prof. José Roberto Vieira, que, partindo da análise sobre o caráter patrimonial das relações jurídicas tributárias, separa tais relações jurídicas tributárias “em obrigações tributárias (presente o caráter patrimonial) e relações que têm por objeto deveres instrumentais e formais (ausente aquele caráter)”³

Acompanhando este posicionamento, encontramos a lição de Paulo de Barros Carvalho, que, após definir a natureza obrigacional da relação que se estabelece entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, com a ocorrência do fato típico

¹ Paulo de Barros Carvalho. *Curso de Direito Tributário*. 8º ed., São Paulo, Saraiva, 1996, pg. 198.

² *Direito Tributário Brasileiro*. 3º ed., São Paulo, Saraiva, 1999, pg. 231.

³ *IPI - A Regra Matriz de Incidência*. Curitiba, Juruá, 1993, pg. 66.

previsto no descritor da norma tributária, realça que este qualificativo “é inaplicável àquelas relações, também de índole fiscal, cujo objeto é um *fazer* ou *não fazer*, insusceptível de conversão para valores econômicos.”⁴

Ambos os autores acima citados ressaltam a imprecisão do legislador ao utilizar o vocábulo obrigação, ao tratar das chamadas obrigações acessórias, posto que estas não têm a característica pecuniária própria das obrigações.

Note-se que as obrigações fiscais são fixadas pelo Estado pelo seu poder público soberano, obrigando os contribuintes independentemente de sua anuência às pretensões fiscais do Estado. Conforme toda a doutrina, esta característica denota a compulsoriedade dos tributos, isto é, são prestações obrigatórias e não voluntárias. Há que se dizer que a inclusão do vocábulo “compulsória”, na definição do artigo 3º do CTN, não se fazia necessária, posto que todas as prestações são compulsórias para o Direito⁵.

Definida sua natureza obrigacional, cumpre agora estabelecer a origem dessa relação jurídica. Ensina Rubens Gomes de Souza que causa da obrigação é, ao mesmo tempo, “a razão jurídica por força da qual o sujeito ativo tem o direito de exigir do sujeito passivo a prestação que constitui o objeto da obrigação;” e “a razão jurídica por força da qual o sujeito passivo está obrigado a cumprir a favor do sujeito ativo a prestação que constitui o objeto da obrigação”⁶. E essa causa é, sem sobre de dúvida, a lei, pois “A obrigação tributária nasce somente da manifestação de vontade da lei escrita, promulgada, sancionada, publicada, vigente e eficaz. Por isso é uma obrigação *ex lege*: pretensão de Direito Público”⁷

A posição que classifica a relação jurídica tributária como obrigação *ex lege* não é pacífica dentro da doutrina, por exemplo Alfredo Augusto Becker refuta a qualificação da obrigação tributária como *ex lege* por entender que todo e qualquer dever jurídico deriva da lei, já que nasce como resultante da incidência de uma regra jurídica⁸⁻⁹. Paulo de Barros Carvalho tem a mesma inteligência,

⁴ *Curso de Direito Tributário*. 8º ed., São Paulo, Saraiva, 1996, pg. 198.

⁵ *Repetição do Indébito Tributário*. São Paulo, Editora Max Limonad, 2000, pg. 69-70.

⁶ *Compêndio da Legislação Tributária*. Rio de Janeiro, Ed. Finanças, 1960, pg. 76.

⁷ Rui Barbosa Nogueira. *Curso de Direito Tributário*. 7ª ed., São Paulo, Saraiva, 1986, pg. 164.

⁸ *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2º ed., São Paulo, Saraiva, 1972, 239-242.

construindo sua argumentação a partir da dicotomia das obrigações *ex lege* e *ex voluntate*, afirmando que, mesmo não havendo a vontade do sujeito passivo na constituição da obrigação tributária “O primado da legalidade, que se irradia por todos os seguimentos da ordem jurídica brasileira, alcança qualquer comportamento obrigatório, comissivo ou omissivo.(...) Sendo assim, não se há de imaginar obrigações, no direito brasileiro, que não sejam *ex lege*”¹⁰

Contudo, seguimos a opinião do eminente Luciano Amaro, quando este elabora magnífica construção acerca desta classificação, à qual nos reportamos:

“... ao afirmar-se que certas obrigações (entre as quais a tributária) são *ex lege*, não se quer dizer que somente elas sejam obrigações legais. A fonte das obrigações (civis, comerciais, trabalhistas, etc.) é a lei, pois, obviamente, não se cuida, no campo do direito, de obrigações simplesmente morais ou religiosas. Todas as obrigações jurídicas são nesse sentido, legais. O direito do vendedor de receber o preço devido pelo comprador (ambos partícipes de uma obrigação privada) também se funda na lei, que, ao reconhecer o direito de propriedade e regular o contrato de compra e venda, reveste de *legalidade* as obrigações assumidas pelas partes.’

‘A diferença está em que o nascimento de certas obrigações (entre as quais, a tributária) prescinde de manifestação de vontade da parte que se obriga (ou do credor) no sentido de dar-lhe nascimento. A vontade manifestada na prática de certos atos (eleitos como fatos geradores da obrigação tributária) é abstraída. O indivíduo pode querer auferir renda e não querer pagar imposto (ou até mesmo ignorar a existência do tributo); ainda assim, surge a obrigação, cujo nascimento não depende nem da vontade nem do conhecimento do indivíduo. Aliás, independe, também, de estar o sujeito ativo ciente do fato que deu origem à obrigação. É óbvio que o efetivo *cumprimento* da obrigação tributária vai depender de as partes tomarem conhecimento da existência do vínculo. O que se quer sublinhar é que o nascimento da obrigação não depende de nenhuma manifestação de vontade das partes que passam a ocupar os pólos ativo e passivo do vínculo jurídico. Basta a ocorrência do fato previamente descrito na lei para que surja a obrigação”¹¹

⁹ Acerca da expressão obrigação tributária *ex lege* Bernardo Ribeiro de Moraes assim se pronuncia: “Trata-se de uma expressão que, no caso, *nada diz*. Repeti-la é o mesmo que não dizer nada, pois em certo sentido, todas as obrigações derivam da lei. Ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Toda obrigação tem como causa a lei, apresentando-se como *ex lege*. (...) Assim, num simples exame, a expressão obrigação *ex lege*, indicativa da relação jurídica tributária, constitui o óbvio, servindo apenas para caracterizar, de forma relativa, a não interferência da vontade no surgimento da obrigação tributária. O vínculo obrigacional surge sem que se leve em conta a vontade do sujeito passivo, decorrendo tal liame apenas da ocorrência de um pressuposto legal de incidência. Serve, pois, para dar a idéia de que a obrigação tributária existe em virtude de um pressuposto de fato legal, sem que a vontade humana participe, isto é, sem qualquer manifestação volitiva. (*Compêndio de Direito Tributário*. 3ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1997, pg. 248-249.

¹⁰ *Curso de direito tributário*. São Paulo, Saraiva, 1996, pg. 21.

Partiremos agora para a primeira abordagem do princípio constitucional da legalidade, que será várias vezes repisado e aprofundado no decorrer do texto, por estar intimamente ligado ao objetivo proposto. José Fernando Cedeño de Barros realça a sua importância ao afirmar que:

“O fato fonte da obrigação tributária, portanto, será aquele definido em lei, editada esta em consonância com os princípios do direito e da equidade, sobre ser aplicável tão-somente quando observe a hierarquia vigente em nosso sistema, de inspiração kelseniana, o que quer dizer que toda e qualquer lei tributária que afronte o texto constitucional não será considerada como produtora de obrigações para o contribuinte”¹²⁻¹³

Ao citar a hierarquia vigente em nosso sistema, o ilustre jurista diz que o princípio da legalidade estabelece limitações às outras espécies legislativas de menor rigor, em comparação com a lei ordinária. Esta idéia está presente no conceito de tributo do artigo 3º do Código Tributário Nacional, que citamos ao início deste capítulo. A expressão “instituída em lei”, que lá encontramos, demonstra uma delimitação ao poder de majorar ou instituir tributos, impondo à administração pública uma modalidade legislativa, a lei ordinária, como o procedimento legislativo mínimo necessário para a validade da norma instituidora ou majoradora do tributo. Esta vedação está expressa literalmente no artigo 9º, inciso I, do mesmo diploma.

A Constituição Federal, ao tratar das limitações ao poder de tributar (seção II do capítulo I do título IV), recepcionou expressamente esta norma do Código Tributário Nacional, ao prescrever no seu artigo 150, inciso I, a proibição de criar ou majorar tributo senão pelo processo legislativo ordinário.

Dentre as espécies legislativas que se enquadram nesta descrição, de norma com menor rigor no rito de elaboração, sobressai a discussão sobre a possibilidade da adoção da Medida Provisória como meio de instituir ou aumentar

¹¹ Luciano Amaro. *Direito Tributário Brasileiro*. 3ª ed., São Paulo, Saraiva, 1999, pg. 232-233.

¹² *Aplicação dos Princípios Constitucionais do Processo no Direito Tributário*. São Paulo, Saraiva, 1996, pg. 29.

¹³ O Professor José Roberto Vieira ao discorrer sobre a observação do princípio da legalidade na instituição de tributo, cita um interessante posicionamento de Pontes de Miranda acerca desse princípio: “Tão robusto é o papel do Princípio da Legalidade no Brasil que Pontes de Miranda viu-se impelido a cunhar-lhe novo rótulo, dada a sua especificidade e a despeito da riqueza da língua-mãe. Batizou-o de Legalitariedade. (*Princípios Constitucionais e Estado de Direito*” in *Revista de Direito Tributário*, v. 54, pg. 97.

tributos. Misabel Derzi, na atualização da obra de Aliomar Baleeiro, ao tratar da natureza da Medida Provisória, afirma que “A expressão com força de lei, de que se utiliza o caput do art. 62 da Constituição, para qualificar as medidas provisórias, de modo algum leva à equiparação da lei, como manifestação precípua e fundamental do Poder Legislativo, pedra basilar da democracia.”¹⁴. Da mesma forma entende o nosso mestre José Roberto Vieira, que em artigo que trata da majoração da tabela do Imposto de Renda por medida provisória em 1994 diz que “E não se argumente que a questão teria sido superada pela conversão em lei da medida provisória inicial. Tal conversão não sana o vício de origem, pois que inválida por defeito no processo de formação da ‘lei’, que muito difere do processo de conversão de uma medida provisória...”¹⁵

No sentido contrário ao exposto, parte do voto do eminente Min. Carlos Mário Velloso, em que o pleno do Supremo Tribunal Federal prolatou decisão ao Recurso Extraordinário nº 138284-8 – Ceará, citado por Misabel Derzi:

“Convém registrar, primeiro que tudo, que a Constituição, ao estabelecer a medida provisória como espécie de ato normativo primário, não impôs qualquer restrição no que toca à matéria. E se a medida provisória vem a se transformar em lei, a objeção perde objeto. É o que ocorreu, no caso. A M.P. nº 22, de 06.12.88, foi convertida na Lei 7689, de 15.12.1988.’ Não seria, portanto, pelo fato de que foi a contribuição criada, originariamente, mediante medida provisória, que seria ela inconstitucional”.¹⁶

Desta forma, apesar do interesse que desperta o tema, mas para se manter dentro dos objetivos delimitados, ou sejam, aqueles casos em que há a declaração de inconstitucionalidade da norma tributária, deixaremos o mérito da controvérsia. Mas surge oportuno trazer a lume a opinião de Marcelo Fortes Cerqueira sobre legalidade em matéria tributária:

“A estrita legalidade à qual está subordinada a matéria tributária é traço marcante da ação de tributar, com reflexos imediatos sobre a temática da repetição do indébito. Contudo, a exigência fiscal com fulcro em regra jurídica não veiculada por lei formal não descaracteriza, por si só, como

¹⁴ *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª edição, Rio de Janeiro, Editora Forense, 2005, pg. 53.

¹⁵ *Majoração do IR por medida provisória: uma questão de civilização* In Sescap Informa nº 96, março/1994.

¹⁶ *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª edição, Rio de Janeiro, Editora Forense, 2005, pg. 105.

tributo, a prestação devida, desde que a norma jurídica criadora do gravame seja válida. Disso se deduz que os gravames exigidos por intermédio de instrumentos introdutórios de regras jurídicas inadequados para a criação de tributos, como decretos do Poder Executivo ou medidas provisórias, não implicam desde logo a descaracterização da natureza tributária, conquanto a norma veiculada deva ser expulsa do sistema pelos meios próprios”.

Há discordância na doutrina sobre posições insertas neste trecho, como quando trata a regra jurídica tributária que afronta o texto constitucional como norma válida do sistema tributário. Mas, para estabelecer sobre bases sólidas a argumentação sobre estas questões divergentes, voltaremos ao tema oportunamente, e antes trataremos da declaração de inconstitucionalidade, as escolas norte-americana e austríaca, e dos efeitos da declaração.

2 A DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE – EFEITOS

2.1 O CONTROLE DA CONSTITUCIONALIDADE NO BRASIL – BREVE ESBOÇO

A Constituição Federal de 1988 adotou o sistema jurisdicional de controle da constitucionalidade pelos métodos difuso e concentrado. Pelo método de controle difuso, adotado desde a Constituição Federal de 1891, “qualquer interessado poderá suscitar a inconstitucionalidade, em qualquer processo, seja de que natureza for, qualquer que seja o juízo”¹⁷. Já o método de controle concentrado, que foi aos poucos se incorporando no sistema constitucional pátrio, é de competência exclusiva do Supremo Tribunal Federal através da Ação Direta de Inconstitucionalidade e da Ação Declaratória de Constitucionalidade, esta última, inovação da Emenda Constitucional nº 03, de 17 de março de 1993.

Dessa forma, a questão constitucional pode ser apreciada pelo Supremo Tribunal Federal nos processos de sua competência recursal, quando a questão da constitucionalidade for abordada *incidenter tantum*; ou originária, mediante ação direta proposta para instauração do controle abstrato das normas. Ensina Gilmar Ferreira Mendes que “A decisão proferida *incidenter tantum* tem eficácia restrita ao caso julgado pelo Supremo Tribunal Federal. Não obstante, em caso da pronúncia da inconstitucionalidade, deverá o Tribunal comunicar ao Senado Federal, para que se proceda à suspensão do ato, atribuindo-se eficácia *erga omnes*, com caráter retroativo, à decisão proferida *inter partes*”¹⁸.

Por outro lado, no que se refere à pronúncia de inconstitucionalidade no processo de controle abstrato de norma, desde 1977 o Supremo Tribunal Federal deixou assente sua eficácia *erga omnes* (Parecer do Min. Rodrigues Alckmin, de 19.06.1974, p. 3.124).¹⁹

¹⁷ José Afonso da Silva. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 12º ed., São Paulo, Malheiros, 1996, pg. 55.

¹⁸ *Controle de Constitucionalidade – Aspectos Jurídicos e Políticos*. Editora Saraiva. São Paulo, 1999, pg. 273.

¹⁹ Cf. Gilmar Ferreira Mendes, “A Nulidade da Lei Inconstitucional e seus Efeitos: Considerações sobre a Decisão do Supremo Tribunal Federal Proferida no RE 122.202”, in *Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas* – 9, Revista dos Tribunais, pg. 77-78.

2.2 CONTROLE DA CONSTITUCIONALIDADE – O SISTEMA NORTE-AMERICANO E O SISTEMA AUSTRIACO

A questão que nos interessa abordar diz respeito aos efeitos emanados da decisão judicial que declara a inconstitucionalidade da lei pelo Supremo Tribunal Federal, quer em vias de controle abstrato, quer em vias de controle concreto, quando seguida de Resolução do Senado Federal que afaste sua aplicação.

Nessa análise dos possíveis efeitos advindos de uma declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal, revela-se uma interessante contraposição entre o sistema norte-americano e o sistema austríaco, elaborado em função da obra de Hans Kelsen.

Destacamos da obra de Mauro Cappelletti²⁰ alguns trechos que sintetizam os extremos de ambos os sistemas. Inicia o autor destacando a importante contribuição norte-americana à aplicação de um controle judicial da constitucionalidade das leis, notadamente após a célebre decisão do juiz Marshall no caso Marbury X Madison, onde se destacou a concepção de supremacia Constitucional. De acordo com o autor, no sistema americano, e segundo a concepção mais tradicional,

“a lei inconstitucional, porque contrária a uma norma superior, é considerada absolutamente nula (“null and void”) e, por isto, ineficaz, pelo que o juiz, que exerce o poder de controle, não anula, mas, meramente, declara uma (pré-existente) nulidade da lei inconstitucional.’

‘No sistema austríaco, ao contrário, a Corte Constitucional não declara uma nulidade, mas anula, cassa (“aufhebt”) uma lei que, até o momento em que o pronunciamento da Corte não seja publicado, é válida e eficaz, posto que inconstitucional. Não é só: mas – coisa ainda mais notável – a Corte Constitucional austríaca tem, de resto, o poder discricionário de dispor que a anulação da lei opere somente a partir de uma determinada data posterior à publicação (“kundmachung”) de seu pronunciamento, contanto que este diferimento da eficácia constitutiva do pronunciamento não seja superior a um ano”.

²⁰ *O Controle Judicial de Constitucionalidade das Leis no Direito Comparado*. Sérgio Antonio Fabris Editor. Porto Alegre, 1984, pg. 115-116.

Portanto, enquanto o sistema norte-americano de controle da constitucionalidade das leis tem um caráter meramente declarativo, a sistema austríaco possui um caráter constitutivo da invalidade e ineficácia das leis contrárias à Constituição. Em função disso, os efeitos decorrentes são: no sistema norte-americano, partindo do pressuposto que a Corte Constitucional apenas declara uma nulidade absoluta pré-existente, tal declaração fulmina a indigitada lei desde o nascedouro, operando assim retroativamente – efeito *ex tunc*; ao passo que a pronúncia da Corte Constitucional austríaca tem o condão de cassar, anular – caráter constitutivo – a lei que até então é válida no sistema, operando obrigatoriamente em direção ao futuro, sem a possibilidade de retroação – efeito *ex nunc*.

Esta capacidade da Corte Constitucional austríaca é a aplicação, no direito positivo, dos ensinamentos de Hans Kelsen. Na sua obra, o grande jurista atribuía às leis presunção de validade dentro do sistema normativo, mas, em contrapartida, quando detectada uma antinomia entre uma norma e outra de hierarquia superior, aquela deveria ser excluída completamente do ordenamento.²¹ Por isso, proferindo a corte decisão pela inconstitucionalidade da norma atacada, a decisão opera *erga omnes*, ou, na língua nativa, há *Allgemeinwirkung* (eficácia geral) da decisão. Além disso, ainda citando Mauro Cappelletti: “sobrevindo o pronunciamento de inconstitucionalidade, (a lei) torna-se ineficaz para todos, do mesmo modo como se tivesse sido ab-rogada por uma lei posterior; e entram, de novo, em vigor – salvo se em sentido contrário dispuser a Corte Constitucional – aquelas disposições legislativas que pré-existem à lei inconstitucional”

No sistema norte-americano, a regra geral é que opera *inter partes* a decisão com efeito retroativo. E Alfredo Buzaid afirma que, quando da decretação de inconstitucionalidade pela Corte Suprema, esta declaração fixa o seu entendimento, e das jurisdições inferiores, de forma permanente. A decisão obriga todo o judiciário a não mais aplicar aquela lei, tornando-se letra morta dentro do sistema, destacando que: “O prestígio desta solução foi tal, que um eminente autor norte-americano, embora reconhecendo que a decisão que decreta a

²¹ *Teoria pura do direito*. São Paulo, Martins Fontes, 1985.

inconstitucionalidade só vale para o caso concreto, qualificou o provimento de *veto judicial*²².

2.3 EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NO BRASIL

No direito brasileiro, pode-se afirmar que a doutrina tradicional consagrou o dogma da nulidade da lei inconstitucional. Rui Barbosa, citado por Ronaldo Poletti, ensina: “O princípio é que leis inconstitucionais não são leis.” E este continua, asseverando que os atos emanados do poder legislativo – que reproduzem o “querer expresso da legislatura” – se em confronto com a constituição – “querer expresso do povo” – não são leis, não geram efeitos jurídicos, são como se nunca tivessem existido.²³ Francisco Campos complementa asseverando que a lei inconstitucional é lei apenas aparentemente, posto que inexistente.²⁴

Este raciocínio parte da premissa de que não há antinomia entre lei e a Constituição, pois a supremacia da última não pode ser sustada enquanto não houver o pronunciamento do poder judiciário. A decisão que reconhece tal situação só pode ser, partindo desta reflexão, uma decisão declaratória, e com efeito *ex tunc*. Novamente buscamos em Ronaldo Poletti um excerto sobre a questão:

“Vale a assertiva de que “lei inconstitucional” resume uma expressão contraditória em termos: ou é lei, portanto compatível com a Constituição, ou, se contrária à Lei Maior, não pode ser lei. Neste caso, ela não se torna inválida, porque o Judiciário assim a declarou, mas assim é declarada porque é radicalmente nula.”²⁵

Conforme esse entendimento, podemos afirmar que se a lei é contrária à Constituição, ela não é lei ou nunca assim existiu. É nula e não pode servir de

²² *Da Ação Direta de Declaração de Inconstitucionalidade no Direito Brasileiro*. São Paulo, Editora Saraiva, 1958, pg. 82-83.

²³ *Controle da Constitucionalidade das Leis*. 2ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 1998, pg. 118-119.

²⁴ *Direito Constitucional*. Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 1956, p.430.

²⁵ Ronaldo Poletti. *Controle da Constitucionalidade das Leis*. Rio de Janeiro, Forense, 1998 Pg. 120.

fundamento de validade para negócios jurídicos, não cria direitos e não gera obrigações²⁶.

Em sentido contrário, José Afonso da Silva²⁷ entende que a doutrina privatística da invalidade dos atos jurídicos não pode ser transposta para o campo da inconstitucionalidade, pois a estrutura do sistema de controle adotado no Brasil não comporta a teoria norte-americana. Isso se explicaria em função das peculiaridades do constitucionalismo Brasileiro, onde impera a presunção de validade constitucional em favor das leis e atos normativos do poder público, que só se desfaz quando incide o sistema de controle jurisdicional.

Em seara jurisprudencial, o eminente Ministro Leitão de Abreu formulou decisão no sentido de temperar o dogma da nulidade *ex tunc*, em especial no que diz respeito às situações constituídas ao abrigo da lei declarada inconstitucional, de acordo com as seguintes razões:

“Acertado se me afigura, também, o entendimento de que se não deve ter como nulo *ab initio* ato legislativo, que entrou no mundo jurídico munido de presunção de validade, impondo-se, em razão disso, enquanto não declarada inconstitucional, a obediência pelos destinatários dos seus comandos. Razoável é a inteligência, a meu ver, de que se cuida em verdade, de ato anulável, possuindo caráter constitutivo a decisão que decreta a nulidade. Como, entretanto, em princípio, os efeitos dessa decisão operam retroativamente, não se resolve, com isso, de modo pleno, a questão de saber se é mister haver como delitos do orbe jurídico atos ou fatos verificados em conformidade com a norma que haja sido pronunciada como inconsistente com a ordem constitucional. Tenho que procede a tese, consagrada pela corrente discrepante, a que se refere o *Corpus Juris Secundum*, de que a lei inconstitucional é um fato eficaz, ao menos antes da determinação da inconstitucionalidade, podendo ter conseqüências que não é lícito ignorar. A tutela da boa-fé exige que, em determinadas circunstâncias, notadamente quando, sob a lei ainda não declarada inconstitucional, se estabeleceram relações entre o particular e o poder público, se apure, prudencialmente, até que ponto a retroatividade da decisão, que decreta a inconstitucionalidade, pode atingir, prejudicando-o, o agente que teve como legítimo o ato e, fundado nele, operou na presunção de que estava procedendo sob o amparo do direito subjetivo”. (RE 79.343-BA, Rel. Min. Leitão de Abreu, RTJ, 82(3):791(795).²⁸

²⁶ Ronaldo Poletti. *Controle da Constitucionalidade das Leis*. Rio de Janeiro, Forense, 1998, pg. 119-120.

²⁷ *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo, Malheiros, 1996, pg. 56.

²⁸ Essa formulação não logrou maior acolhida no Supremo Tribunal Federal, que, reiteradamente, decidiu que a norma jurídica inconstitucional é nula, como em acórdão, no RE n.º 93.173-SP, Relator Ministro Firmino Paz, onde está escrito na emenda: “Sendo inconstitucional, a regra jurídica é nula. Não incidindo sobre o facto, nela visto ou previsto, não há facto jurídico e, via de lógica conseqüência, o facto não produz qualquer efeito jurídico...” (RTJ 102-671). No tocante ao problema dos efeitos *ex tunc* ou *ex nunc* das declarações em

Por outro lado, segundo Ronaldo Poletti, se fosse considerada a existência e validade do ato legislativo inconstitucional, mesmo que por um curto período de tempo, adviriam duas graves conseqüências, inadmissíveis em nosso ordenamento.

A primeira seria que os tribunais, ao declararem inconstitucional um ato da legislatura, estariam usando uma prerrogativa de veto ou de anulação dos atos de um poder coordenado e não subordinado; isto atentaria contra o princípio da separação e harmonia de poderes e como não há supremacia de poder sobre outro, a inaplicação somente poderia resultar de um veto dos tribunais ou da revogação da lei pelo Poder Judiciário. Não haveria, em conseqüência, como deixar de aceitar a tese de que o Judiciário não tem a faculdade de declarar a inconstitucionalidade das leis, tese muito difundida nos Estados Unidos da América desde o começo do século

A segunda conseqüência citada pelo autor, seria que somente depois de declarada inconstitucional, a lei deixaria de ser válida. Com efeito, se um ato inconstitucional da legislatura é uma lei e, sendo lei, a sua inaplicabilidade somente poderia resultar da sua revogação pelo Poder Judiciário. Em conseqüência, permaneceriam todos os efeitos que já se houvessem produzido anteriormente.

Como podemos observar, esta questão coloca em xeque a doutrina nacional, pois atribuir efeito *ex nunc* à decretação de invalidade, respeitando os efeitos anteriormente produzidos pelo comando normativo, implica a admissão da convivência de uma lei inconstitucional e iníqua com o texto constitucional que contraria.

Por outro lado, atribuir eficácia *ex tunc* ao ato normativo, significa declarar a nulidade dos efeitos já produzidos em face da presunção de constitucionalidade da lei.

relação aos funcionários de fato: “Funcionário de fato. Investidura baseada em norma posteriormente declarada inconstitucional. A nulidade não envolve uma das fases do ato complexo, de mera execução de ordem legítima, com a sua conseqüência normal e rotineira. Aparência de legalidade e inexistência de prejuízo...” (Ministro Décio Miranda, RTJ 100-1.086).

Com efeito, os inconvenientes de ambas as possibilidades, ou seja, da declaração judicial de inconstitucionalidade com efeitos retroativos ou não, de onde derivaria, por conseqüência, a inexistência absoluta da lei e a negação de seus efeitos no primeiro caso, ou a validade temporária dessa lei, criando direitos ou gerando obrigações, foram reconhecidos igualmente nos sistemas austríaco e norte-americano, modelos por excelência de ambas as doutrinas, e resultou no temperamento de ambos os sistemas.

Na Áustria, devido à presunção de validade da norma até sua expulsão do sistema, e o obrigatório efeito *ex nunc* decorrente deste pressuposto, a construção teórica não admitiria efeitos retroativos à declaração de inconstitucionalidade. Nem mesmo nas ações em que, por via de exceção, a discussão da constitucionalidade de lei fosse questão concernente ao mérito da controvérsia. Como nos mostra Mauro Cappelletti²⁹:

“Disto resultaria a conseqüência, perfeitamente lógica e coerente em teoria, mas, evidentemente, absurda e inaceitável na prática, de que o pronunciamento da Corte Constitucional não poderia ter qualquer eficácia justamente em relação aqueles casos concretos, (...) no curso dos quais tenha surgido a questão de constitucionalidade.’

‘Exatamente para obstar esta absurda conseqüência, o sistema austríaco tal como foi reformado em 1929 (...) admitiu uma parcial atenuação da concepção que fora rigorosamente adotada, em 1920, segundo a qual aos pronunciamentos da Corte Constitucional é negada qualquer retroatividade. Isto é, o sistema reformado de 1919 admitiu que – *limitadamente ao caso concreto*, por cuja ocasião tenha surgido, ‘em via de exceção’, a questão de constitucionalidade – a lei contrária à Constituição deva, em seguida ao pronunciamento da Corte Constitucional, ter aplicação recusada também em relação aos fatos verificados antes do pronunciamento.”

Já nos Estados Unidos, a doutrina da retroatividade também sofreu limitações. Como esta escola considera inexistente a lei declarada inconstitucional, todas as relações constituídas baseadas nesta lei deveriam, em teoria, serem desconsideradas. Mas, tendo em vista a consolidação de situações fáticas, de atos públicos e particulares que, se desconstituídos causariam transtornos de grande repercussão no seio as sociedade, esta regra foi

²⁹ *O Controle Judicial de Constitucionalidade das Leis no Direito Comparado*. Porto Alegre, Sérgio Antonio Fabris Editor, 1984, pg. 121-124.

relativizada, buscando uma adequação maior à realidade, como nos mostra Mauro Cappelletti³⁰:

Esta doutrina parte, como foi dito, do pressuposto de que a lei inconstitucional seja, *ab origine*, nula e ineficaz. Isto significa que todo ato – privado, como, por exemplo, um contrato, ou público, como, por exemplo, um ato administrativo ou uma sentença – que tenha se fundado nessa lei (que, repito, é uma lei nula e ineficaz), está destituído de uma válida base legal. (...) *Quid*, então, se, em um certo momento, uma lei, por muitos anos pacificamente aplicada, vem a ser, depois, considerada e declarada inconstitucional, com pronunciamento que tenha, segundo a doutrina aqui pressuposta, efeitos retroativos? Poderão ser destruídos, também, todos os efeitos que foram produzidos, sem uma válida base legal, por aqueles atos públicos ou privados que se fundaram na referida lei? (...)

‘Basta dizer aqui, particularmente, que, em matéria penal, as Cortes americanas tem sempre considerado – e agora a lei alemã e a italiana expressamente dispõem - que, sem embargo do trânsito em julgado da sentença penal condenatória, ninguém deva ser obrigado a cumprir uma pena que tenha sido imposta com fundamento em uma lei posteriormente declarada inconstitucional. Em matéria civil, ao invés, e, às vezes, também em matéria administrativa, se tem preferido respeitar certos “efeitos consolidados” (entre os quais emerge de modo particular, a autoridade da coisa julgada), produzidos por atos fundados em leis depois declaradas contrárias à Constituição: e isto em consideração ao fato de que, de outra maneira, se teriam mais graves repercussões sobre a paz social, ou seja, sobre a exigência de um mínimo de certeza e de estabilidade das relações e situações jurídicas”.

O autor espanhol Cesar Garcia Novoa, após afirmar que no ordenamento jurídico espanhol a declaração de inconstitucionalidade leva sempre à nulidade (com efeitos *ex tunc*) da norma assim declarada, e que esta solução é a mais adequada ao caráter normativo da Constituição espanhola, tendo em vista o princípio lógico da não contradição, afirma que, não obstante, “las sentencias de inconstitucionalidad no pueden hacer tabla rasa del principio da seguridad jurídica, lo que significa que no todos los actos singulares afectados por una declaración de inconstitucionalidad son atacables”³¹ Acrescenta que os atentados contra a segurança jurídica tem sido um dos principais problemas que a doutrina observou na aplicação indiscriminada do eliminação das normas inconstitucionais, e, em face disso, um setor da doutrina tem defendido a aplicação de critérios próprios do

³⁰ *O Controle Judicial de Constitucionalidade das Leis no Direito Comparado*. Porto Alegre, Sérgio Antonio Fabris Editor, 1984, pg. 121-124.

³¹ *La Declaración de Ingresos Tributarios Indebidos*. Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons, Ediciones Jurídicas S.A., Madrid, 1993, pg. 135.

sistema kelseniano puro, entendendo que a sentença de inconstitucionalidade proceda a uma nova regulação da matéria declarada inconstitucional.

Portanto, aplicar-se-iam os mesmos princípios da sucessão das leis e a sentença de inconstitucionalidade teria efeitos constitutivos e eficácia *ex nunc*. Contudo, de acordo com o autor “esta tesis supone una mutación en los principios que informan el sistema de efectos de las sentencias de inconstitucionalidad y no respeta sus características esenciales, especialmente la retroactividad de la nulidad. Las soluciones han de buscarse respetando estas características esenciales.”³²

Também a doutrina e a jurisprudência³³ brasileiras têm reconhecido a necessidade de uma solução intermediária para a questão, com a preservação de alguns atos praticados sob o amparo de lei posteriormente declarada inconstitucional.

Embora não haja regra expressa no direito brasileiro, têm-se respeitado os atos não mais suscetíveis de revisão, com exceção da sentença penal condenatória, cuja revisão não possui prazo. Gilmar Ferreira Mendes afirma que:

“O sistema de controle de constitucionalidade brasileiro parece contemplar uma ressalva expressa a essa rigorosa doutrina da retroatividade: a coisa julgada. Embora a doutrina não se refira a essa peculiaridade, tem-se por certo que a pronúncia da inconstitucionalidade não faz tabula rasa da coisa julgada, erigida pelo constituinte em garantia constitucional. Ainda que se não possa cogitar de direito adquirido ou de ato jurídico perfeito, fundado em lei inconstitucional, afigura-se evidente que a nulidade *ex tunc* não afeta a norma concreta contida na sentença ou acórdão”.³⁴ -³⁵

³² *La Declaración de Ingresos Tributarios Indebidos*. Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons, Ediciones Jurídicas S.A., Madrid, 1993, pg. 136.

³³ O acórdão do Supremo Tribunal Federal no RE 122.202 tem a seguinte ementa: “Recurso Extraordinário. Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade em tese pelo Supremo Tribunal Federal. Alegação de Direito Adquirido. Acórdão que prestigiou lei estadual à revelia da declaração de inconstitucionalidade desta última pelo Supremo. Subsistência do pagamento de gratificação mesmo após a decisão *erga omnes* da Corte. Jurisprudência do STF no sentido de que a retribuição declarada inconstitucional não é de ser devolvida no período de validade inquestionada da lei de origem – mas tampouco paga após a declaração de inconstitucionalidade. Recurso extraordinário provido em parte.” (Rel. Min. Francisco Resek, DJ 08.04.1994). Em decisão anterior o STF já havia concluído que “a irredutibilidade dos vencimentos dos magistrados garante, sobretudo, o direito que já nasceu e que não pode ser suprimido sem que sejam diminuídas as prerrogativas que suportam o seu cargo” e essa garantia suprimiria o próprio efeito *ex tunc* da declaração de inconstitucionalidade. (RE 105.789, Rel. Min. Carlos Madeira, RTJ 118/301).

³⁴ *Controle da Constitucionalidade: Aspectos Jurídicos e Políticos*. São Paulo, Saraiva, 1999, pg. 280.

Lúcio Bittencourt vai além ao afirmar que há de se relativizar a aplicação da doutrina da inexistência das leis inconstitucionais, pois os fatos produzidos sob a vigência daquela não podem ser suprimidos por simples obra de um decreto judiciário por isso “as relações jurídicas que se constituírem, de boa-fé, à sombra da lei não ficam sumariamente canceladas em conseqüência do reconhecimento da inconstitucionalidade, nem a coisa soberanamente julgada perde, por esse motivo, os efeitos que lhe asseguram a imutabilidade”.³⁶

Ricardo Lobo Torres, embora tendo escrito sob a égide da constituição anterior, resume muito bem a questão ao afirmar que “A intangibilidade do ato jurídico perfeito, da coisa julgada ou do direito adquirido decorre, conseqüentemente, da necessidade de preservação da própria eficácia querida e assumida da lei inconstitucional.”³⁷ Isto porque, segundo o autor, as vantagens obtidas e as responsabilidades assumidas pelo cidadão enquanto em vigor a lei inconstitucional, tornam-se cristalizados e não podem ser desfeitos ante a mera constatação dessa inconstitucionalidade, pois implicaria uma afronta aos princípios da segurança jurídica e da justiça. Portanto, embora reconheça a eficácia *ex tunc* da declaração de inconstitucionalidade, admite temperamentos à doutrina que segue o sistema norte-americano, o que não compromete a nulidade dos pagamentos efetuados.

³⁵ Acerca do direito adquirido, extraímos do relatório do Sr. Ministro Leitão de Abreu no RE 93.356, que “Não existe direito adquirido contra a Constituição. O direito adquirido de que com proficiência trata Gabba: existência de um fato e a existência da lei, é o que deriva da norma não inconstitucional. Revogada a lei, seja por qualquer motivo, todas as situações anteriores são válidas, pois realizadas dentro do alcance dela. A declaração, porém, de inconstitucionalidade, opera *ex tunc*, sendo nulos de pleno direito os atos praticados sob o manto do texto inconstitucional.” (RTJ 97/1373). Em outro acórdão, decidiu-se que mesmo a revogação da lei inquinada de inconstitucionalidade não prejudica sua apreciação pelo STF em ação direta. Extraímos da ementa o seguinte trecho: “A decisão que em ação direta declara a inconstitucionalidade de lei, tem efeito *ex tunc*. Assim sendo, não se julga prejudicada a representação quando a lei inquinada de inconstitucional é revogada no curso da ação”, e do voto do Sr. Ministro Soares Muñoz: “O efeito *ex tunc* da decisão declaratória da inconstitucionalidade constitui fator relevante em prol do julgamento da representação, ainda que revogada a lei no curso da ação direta, pois o acórdão, que acolher a arguição de inconstitucionalidade, fulmina a lei desde o seu berço e tem efeito de preceito no que concerne a invalidade dos atos praticados em decorrência das normas impugnadas.” (Representação nº 971 – RJ, RTJ 87/759).

³⁶ *O Controle Jurisdicional da Constitucionalidade das Leis*. Brasília, Ministério da Justiça, 1997, pg. 147-148.

³⁷ *Restituição de Tributos*. Rio de Janeiro, Forense, 1983, pg. 88.

A força dos argumentos expendidos por estes autores, nos leva a crer que se deve, de fato, adotar uma posição intermediária, para a qual convergem os dois grandes sistemas que citamos (norte-americano e austríaco). Contudo, a solução para a questão não se encontra em postulados absolutos, onde se tornam intangíveis certos institutos jurídicos em prejuízo dos demais. As respostas devem ser buscadas tendo em vista cada caso concreto, por força de um intenso processo interpretativo do ordenamento jurídico nacional, em que se busque a harmonização dos princípios constitucionais.

3 O DIREITO À RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Até aqui, nos dedicamos a demonstrar que a lei é o inafastável pressuposto jurídico de validade da pretensão tributária estatal, emanado do Sistema Constitucional Tributário suas normas, e que a declaração de inconstitucionalidade da lei instituidora ou majoradora de tributo tem efeito *ex tunc*, ou seja, retroage para retirar do mundo jurídico a indigitada lei, invalidando todos os seus efeitos.

Este estudo nos permitiu concluir que o efeito *ex tunc* da declaração de inconstitucionalidade caracteriza a nulidade do ato normativo, e, por se constituir ato nulo, inválido, inexistente, não se reveste da juridicidade necessária para impor deveres ou conferir direitos.

Em se tratando de comando normativo que determina o pagamento de tributo, instituto jurídico que tem a legalidade como pedra de toque, a declaração de inconstitucionalidade torna indevido o pagamento em face da insubsistência da exigência tributária. Nesse sentido, o próprio Supremo Tribunal Federal de a muito já se manifestou no sentido de que “Declarada inconstitucional uma lei, perde esta todo o vigor, deixando abertas as portas às repetições e reintegrações de direitos. Ela se invalida frente à constituição.” (STF – 2ª T. Recurso Especial nº 32.631-PR. Relator: Ministro Villas Boas. Revista dos Tribunais, vol. 295, pg. 709)

E ainda:

“Declarado por sentença inconstitucional certo tributo, não há como defender a validade dos pagamentos anteriormente feitos, a pretexto de haverem sido espontaneamente pagos. Não é possível tirar tal consequência da correção da atitude do contribuinte para com o Fisco. A incorreção do Estado cobrando a pretexto de tributo certa quantia do contribuinte, não pode ser sancionada pelo Judiciário, com aplicação do rifão acomodaticio, consagrado na filosofia popular: *já que está, deixa*. Se o imposto é inconstitucional, o vício ataca-o na origem, sendo indevida a cobrança e nulo o pagamento. É o caso típico de restituição do indébito.” (STF – 2ª T. Recurso Especial nº 33.146, de 28.01.1958, Relator: Ministro Afrânio Costa. RDA 55/83)

Estabelecidas estas premissas, passaremos à análise do tratamento dispensado pelo Código Tributário Nacional ao tema da restituição de tributos.

3.1 PRESSUPOSTO MEDIATO DE VALIDADE DA REGRA DA REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO.

A repetição do indébito tributário tem como fundamento o artigo 165 do Código Tributário Nacional, do qual se extrai o juízo hipotético-condicional, a norma jurídica tributária que tem no seu pressuposto o pagamento do tributo indevido, e no conseqüente a obrigação de restituição dos valores indevidos. Assim, o citado artigo é o fundamento imediato, ou próximo, de validade da regra da repetição do indébito tributário.

Além deste fundamento próximo, deve-se buscar outro, o fundamento remoto, o fundamento último desta norma. Como nosso sistema jurídico é de inspiração kelseniana, a hierarquia das normas aponta em direção à Constituição Federal e à norma hipotética fundamental, como fundamento básico de todo o ordenamento. Mas esta construção não é suficiente, sendo necessário esmiuçar o tema e estabelecer claramente o fundamento mediato da regra geral da repetição do indébito tributário.

Parte da doutrina busca nos princípios gerais do direito o fundamento a que aludimos. Estes autores utilizam, no mais das vezes, conceitos de inspiração privatística para fundamentar a repetição do indébito na seara tributária, utilizando um paralelo entre esta e a regra da repetição de indébito presente no Código Civil brasileiro. Esta é a posição de Misabel Derzi, conforme transcrevemos:

“ ‘Todo aquele que recebeu o que lhe não era devido, fica obrigado a restituir.’ Código Civil, art. 964. Essa máxima, consagrada no Código Civil brasileiro, é princípio geral do Direito por corresponder a noção ética universal de que a inexistência da dívida, como causa do pagamento, gera o direito de repetir. O enriquecimento sem causa é a máxima a inspirar instituto da repetição.³⁸”

A mesma autora, porém, ressalva adiante que, pelo caráter de estrita legalidade do Direito Tributário, algumas das características da norma civil são inaplicáveis à espécie:

“Ora, as obrigações tributárias nascem de fatos ou conjunto de fatos que independem do consentimento do obrigado; a vontade, quer da Fazenda Pública, quer do sujeito passivo (contribuinte ou responsável), é irrelevante, razão pela qual a remissão, a anistia e a moratória dependem de lei. (...) Essa a posição do CTN, que singelamente reflete a posição da Constituição.”³⁹

Utilizando desta premissa, da estrita legalidade do Direito Tributário, Marcelo Fortes de Cerqueira vai além da opinião acima citada. Constrói argumentação, à qual nos filiamos, neste ponto específico, em que não admite como fundamento mediato os princípios gerais do direito, principalmente os de inspiração no direito privado.

Para este autor, o Sistema Constitucional Tributário basta como fundamento remoto para a repetição do indébito tributário. Neste sentido: “Veja-se que não se pretende com essa afirmação tão-somente apontar o caráter normativista de que toda norma jurídica pertencente ao sistema jurídico positivo há de encontrar na Constituição Federal seu fundamento último de validade. Vai-se mais além, sustenta-se que o próprio direito à repetição do indébito nasce do texto constitucional, em decorrência da existência de princípios jurídico-tributários que imprimem tal obrigatoriedade. Não existisse a norma geral e abstrata veiculada pelo art. 165 do CTN, mesmo assim remanesceria o direito à devolução do indevidamente recolhido aos cofres públicos”⁴⁰.

Em suma, o autor rejeita as posições jusprivatísticas adotando o Sistema Constitucional Tributário como fundamento da obrigação de o Estado repetir o indevidamente recolhido em sede tributária. Conforme salienta neste excerto, mesmo que se não existisse o comando do artigo 165 do CTN as normas constitucionais aplicáveis à matéria tutelariam a pretensão de reaver as quantias indevidamente recolhidas, isto devido à sujeição do Estado à estrita legalidade na área tributária.

³⁸ *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª edição, Rio de Janeiro, Editora Forense, 2005, pg. 882.

³⁹ *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª edição, Rio de Janeiro, Editora Forense, 2005, pg. 882.

⁴⁰ *Repetição do Indébito Tributário*. São Paulo, Editora Max Limonad, 2000, pg. 282.

3.2 NATUREZA JURÍDICA DO PRAZO PARA RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO

Para a definição da natureza jurídica do prazo para repetição do indébito tributário, mister se faz uma breve leitura das disposições contidas no CTN a esse respeito. Tendo em vista a facilidade de visualização, transcreveremos o texto dos arts. 165 e 168 do CTN, *verbis*:

“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 (sic)* do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

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

“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.”

Tratando da natureza do prazo de restituição, posição interessante, e ímpar na doutrina, é a de Marcelo Fortes de Cerqueira, para quem o prazo referido é de decadência e prescrição, simultaneamente. Parte ele da diferenciação entre o direito de petição ante a administração pública – em que, por regra técnica-jurídica, não existe o prazo prescricional, por isso seria o prazo decadencial – e o direito de ação ante os órgãos jurisdicionais do Estado – onde, aí sim, correria prazo prescricional.⁴¹

Também faz esta diferenciação Carlos da Rocha Guimarães, com resultado diverso, porém:

“o direito à repetição do que indevidamente foi pago, a título de tributo, também não pode ser objeto de decadência como opinam alguns autores.”

⁴¹ *Repetição do Indébito Tributário*. São Paulo, Editora Max Limonad, 2000, pg. 358-362.

'Com efeito, o que o art. 168 do CTN declara extinguir-se com o decurso do prazo é o direito de pleitear a restituição, e não o direito à restituição.'
'O direito de pleitear é o exercício da pretensão que tanto pode ser de pleitear administrativamente (direito de petição), como de pleitear judicialmente (direito de ação).'⁴²

Também para Bernardo Ribeiro de Moraes o prazo de cinco anos para a repetição do indébito é fatal e é de prescrição, por tratar-se de hipótese de lesão do direito, que é sempre de prescrição, portanto, esse prazo pode se suspender ou se interromper.⁴³

Acompanhando esse entendimento, Antonio Roberto Sampaio Dória⁴⁴, ao tratar da cobrança do IOF instituído nas hipóteses do Decreto-lei n° 1.783/1980, e ao qual resistiram alguns contribuintes, constrói uma interessante teoria para justificar o impedimento prescricional dos indébitos tributários pagos com base em lei declarada inconstitucional.

Inicia o autor, lembrando que em matéria de prescrição deve-se distinguir entre as causas impeditivas (que obstam o início da prescrição), as causas suspensivas (aquelas que seccionam o curso da prescrição, adiando seu reinício até que a causa superveniente seja removida), e as causas interruptivas do prazo prescricional (que dilatam o curso da prescrição, adicionando certo período àquele originariamente previsto em lei). A coação e a inconstitucionalidade classificar-se-iam como causas impeditivas do curso da prescrição, tendo em vista as razões que a seguir expôs.

Continua lembrando que "é hoje ponto pacífico que, na ausência de ordenamento legal específico, os conceitos e categorias cristalizados no âmbito do Direito Privado e sedimentados no decorrer dos séculos de consagração legislativa e aplicação prática, são extensíveis ao Direito Tributário, feitas, se necessárias, as adaptações à natureza peculiar deste."

⁴² *Prescrição e Decadência*. Rio de Janeiro, 1980, pg. 176.

⁴³ *Compêndio de Direito Tributário*. 3ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1997, pg. 494.

⁴⁴ "Causas de Impedimento Prescricional do Indébitos Tributários - Ocorrência de Coação e Inconstitucionalidade", in *Revista de Direito Tributário* - 39, pg. 82-89.

Aliás, o próprio Código Tributário Nacional adota tal orientação em seus arts. 108 e 109⁴⁵, contudo, não registra, expressamente, casos impeditivos do início do curso prescricional, nos diversos prazos acolhidos em suas normas a respeito.

A partir dessas premissas, conclui que o instituto da prescrição, aplicável à matéria fiscal, pode ter sua definição, conteúdo e alcance perquiridos nos quadrantes do Direito Civil, onde originalmente se aninhou e desenvolveu.

Ratificando esse entendimento, cita Sainz de Bujanda, que, em face do Direito Espanhol, afirmou:

“É patente, com efeito, que a extinção (da obrigação tributária inclusive pela prescrição) é regulada legislativamente de modo fragmentário e incompleto, só adquirindo sentido quando integrada, como antes dissemos, na normatividade geral dessa matéria, contida no Código Civil.’ ‘A pequena atenção que tradicionalmente o legislador tributário presta a este assunto não constitui senão **prova de sua intenção**: as normas tributárias, especialmente neste tema, **devem ser contempladas sempre sobre o pano de fundo** formado pela regulamentação geral, contida no Código Civil, das relações obrigacionais.”

Voltando os olhos para o campo do direito civil, salienta que o Código Civil brasileiro, de “notória filiação francesa e germânica” adotou as diretrizes estampadas no texto napoleônico de que o curso da prescrição só se interrompe nas hipóteses expressamente previstas em lei. E nosso código civil elegeu a coação como elemento que impede o curso do prazo prescricional, paralisando-o desde o nascedouro e enquanto persiste o móvel imobilizante.

Pode-se argumentar que há sempre, como fator inerente à atividade estatal, uma certa coação legal. Porém, conforme a posição de Sampaio Dória, esta não basta para a configuração desta coação a que aludimos. Esta, para ocorrer, segundo o autor:

“É preciso que tal ameaça latente seja suscetível, num dado caso particular, de se transmutar em dano previsivelmente inevitável e substancial, que opere poderosamente sobre a **vontade** do indivíduo,

⁴⁵ Estes artigos do Código Tributário Nacional dispõem, *verbis*: “Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I – a analogia; II – os princípios gerais de direito tributário; III – os princípios gerais de direito público; IV – a equidade. Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e forma, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.”

obstando-lhe ação em defesa de seus direitos, estando em jogo não só a sanção elementar da multa, mas retaliações da maior gravidade. É necessário, deveras, que se verifique a coação, em sua caracterização jurídica, para que se desencadeiem os efeitos previstos pelo Direito, ou seja, dentre outros, o impedimento do fluxo prescricional.'

'Muitas empresas configuram nesse contexto, casos exemplares por se dedicarem a atividades extraordinariamente reguladas pelo poder público.'

'Em verdade, tão entretecida é a malha de órgãos e normas que regem, disciplinam e controlam certas atividades que a eventual rebeldia, ao que julgue infringência a seus direitos, pode redundar em paralisia de seu negócio, ou, ao menos, em sério desgaste financeiro.'

E essa coação "psicológica e ideológica" que, segundo o autor, desfibra a capacidade volitiva do indivíduo vulnerável às sanções, pressões e represálias potenciais, cessa com a declaração de inconstitucionalidade da lei que instituiu ou majorou o tributo. Com o fim da coação pública "a pretensão à restituição do indébito se legitima plenamente, passando a correr então a prescrição legal."

Contudo, em que pese a magistral construção teórica elaborada pelo autor não nos filiamos à sua linha de argumentação. E nossa discordância parte, aliás, de uma das premissas adotadas e sobre a qual falávamos antes de enveredar pela análise dos argumentos expendidos por Sampaio Dória, ou seja, acerca da natureza do prazo para restituição fixado no Código Tributário Nacional.

Preferimos o entendimento adotado por Paulo de Barros Carvalho, para quem o prazo para requerer a devolução do tributo pago indevidamente "É um prazo de decadência, que fulmina o direito de pleitear o retorno. Manifestada a inércia do administrado, durante aquele período, acontece, inapelavelmente, o fato jurídico da decadência ou caducidade, extintivo do seu direito."⁴⁶

Também pela natureza decadencial do prazo de repetição do indébito tributário opina Fábio Fanucchi, e, aproveitando a oportunidade de adentrar a discussão a que nos referimos anteriormente⁴⁷, sobre a possibilidade de classificar como tributo a norma tributária em desconformidade com o sistema jurídico, destacamos a crítica deste autor à expressão "crédito tributário" utilizada pelo art. 168, I do Código Tributário:

⁴⁶ *Curso de Direito Tributário*. São Paulo, Saraiva, 1996, pg. 309.

⁴⁷ No último parágrafo do primeiro capítulo deste trabalho.

“É de se ressaltar que o Código, no inc. I do art. 168, usa expressão que nos parece imprópria: “data da extinção do crédito tributário” para significar a data da cobrança ou do pagamento indevido. Ainda seria desculpável o uso da expressão “crédito tributário”, se o caso de devolução abrangesse apenas parcela maior do que a devida no recolhimento, pois, aí sim, haveria um crédito tributário a ser extinto, representado pela parcela do tributo efetivamente devida. Todavia, nota-se que o caso é de devolução inclusive total, demonstrando a inexistência da obrigação tributária. Se o crédito tributário tem a mesma natureza da obrigação tributária e dela decorre, não existindo obrigação não existirá crédito. Portanto, não se pode falar, como data inicial do prazo de decadência do direito à restituição, na que marque a extinção de um “crédito”, que não existe.”⁴⁸

Luciano Amaro, acompanhando este entendimento, afirma que a inclusão da restituição de valores indevidos no capítulo da extinção do crédito tributário, ensejou, se não impropriedades do Código, pelo menos um uso enorme de sinédoques, em que mais se fala no rótulo falso do que no conteúdo verdadeiro, pois “na restituição (ou repetição) do indébito, não se cuida de tributo, mas de valores recolhidos (indevidamente) a esse título. (...) O *pagamento indevido* é chamado de “extinção do crédito tributário” (art. 168, I), quando é óbvio que, no pagamento indevido, nem há obrigação nem crédito.”⁴⁹⁻⁵⁰

Contudo, nos filiamos ao ensinamento do insuperável Paulo de Barros Carvalho:

“As quantias exigidas pelo Estado, no exercício de sua função impositiva, ou espontaneamente pagas pelo administrado, na convicção de solver um débito fiscal, têm a fisionomia própria das entidades tributárias, encaixando-se bem na definição do art. 3º do Código Tributário Nacional. A contingência de virem a ser devolvidas pelo Poder Público não as descaracteriza como tributo e para isso é que existem os sucessivos controles de legalidade que a Administração exerce e dos quais também participa o sujeito passivo, tomando a iniciativa ao supor descabido o que lhe foi cobrado, ou postulando a devolução daquilo que pagara indebitamente.”⁵¹

⁴⁸ *Prescrição e Decadência*. Rio de Janeiro, 1980, pg. 176.

⁴⁹ *Direito Tributário Brasileiro*. 3ª ed., São Paulo, Saraiva, 1999, pg. 393-394.

⁵⁰ O Professor Ricardo Lobo Torres, analisando a natureza do indébito fiscal, afirma que não é tributo o que se devolve, pois “a obrigação tributária subordina-se ao princípio da legalidade estrita. Nenhum tributo será aumentado sem que a lei estabeleça (art. 153, § 29, da Constituição). A atividade de lançamento é vinculada e obrigatória (art. 142, parágrafo único do CTN). Para que haja tributo, portanto, é necessário que a lei o tenha instituído e que a autoridade administrativa proceda ao lançamento de acordo com a norma preexistente. Se o cidadão recolhe uma importância não prevista em lei ou exigida pela autoridade administrativa em desconformidade com a lei, aquela prestação não será tributo, mas erro, violência, engano, excesso, em suma, prestação de fato.” (*Restituição de Tributos*). Rio de Janeiro, Forense, 1983, pg. 31.

Assim, retomando o exposto até este ponto, em que pese as variadas posições que foram apresentadas, as principais posições que este trabalho de conclusão de curso toma como verdadeiras são, pela ordem:

3.3 TERMO INICIAL DO PRAZO PARA PEDIDO DE RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO

O segundo ponto a ser analisado diz respeito ao marco inicial do prazo decadencial, sendo mister lembrar que nosso Código Tributário fixou apenas dois termos iniciais, quais sejam, a data da extinção do crédito tributário⁵² e a data em que se torna definitiva a decisão administrativa ou passa em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

Entendemos que nenhum dos dois se aplica ao caso que estamos tratando, ou seja, ao direito de restituição oriundo da declaração de inconstitucionalidade de lei instituidora ou majoradora do tributo pago, e sobre o qual se pleiteia a restituição. A justificativa para tal entendimento se encontra em uma distinção necessária entre as várias hipóteses de causas de indêbitos tributários e que não tem merecido a devida atenção na doutrina nacional, mesmo porque não se está disciplinada expressamente pelo direito positivo.

Uma distinção similar à que pretendemos, foi proposta na Espanha, por Cesar Garcia Novoa. Esse autor, em sua obra "La Devolucion de Ingresos Tributarios Indebidos"⁵³, labora no sentido de identificar as diversas causas que

⁵¹ *Curso de Direito Tributário*. São Paulo, Saraiva, 1996, pg. 307-308.

⁵² Por não estar sujeito às hipóteses do artigo 168, I do CTN, deixaremos de analisar a inovação trazida pela Lei Complementar 118/2005, que, pretendendo ser interpretativa, na verdade cria nova situação para os prazos de restituição de indébito albergadas por este inciso. A interpretação, há muito sedimentada na jurisprudência pátria, de que o prazo de cinco anos para pleitear a restituição de tributos só é contado a partir da homologação do lançamento pela administração fazendária - a qual nunca se dava pela maneira expressa, mas sempre de forma tácita, isto é, depois do transcurso de outros cinco anos - foi substituído pela nova interpretação inserida pelo artigo 3º da LC 118/2005. Segundo a nova disposição, nos tributos sujeitos à homologação, a extinção do crédito tributário ocorre no momento do pagamento antecipado, não sendo mais possível a interpretação do 5 + 5. Ressalte-se, por derradeiro, que a aplicação desta lei retroativamente foi obstada pelo STF, no RESP 742362/MG da Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki.

⁵³ Publicado pelo Instituto de Estudios Fiscales - Marcial Pons, Ediciones Juridicas S.A., Madrid, 1993.

dão origem a indébitos tributários. Inicia distinguindo os ingressos tributários indevidos exigidos administrativamente dos ingressados mediante auto-lançamento. Entre os exigidos administrativamente elenca como causas possíveis: ausencia de hecho imponible (ausência de fato gerador); infracción de las normas de cuantificación de la obligación tributaria (infração às normas de quantificação da obrigação tributária); vicios formales en el acto de liquidación (vícios formais do ato de lançamento).

Dentro da primeira categoria estão os casos em que não ocorre o fato previsto como necessário para a configuração da relação obrigacional tributária, ou seja, não ocorre a situação fática prevista na hipótese de incidência. Ainda nesta categoria, os casos em que não há a previsão legal do tributo, logo não há a previsão de hipótese de incidência nem tampouco pode haver um fato gerador da obrigação tributária. Nas palavras do próprio autor: "En este caso el supuesto hecho que determinó el pago y que no estaba contemplado en ninguna ley no llegaría a ser "hecho imponible", por lo que el pago se habría realizado en ausencia de éste."

No segundo grupo, estão os casos em que, apesar de existirem todos os elementos configuradores da relação tributária, o pagamento está em desconformidade com as normas do sistema tributário pela aplicação errônea dos elementos de quantificação da obrigação tributária, "que constituyen elementos sustantivos del tributo."

Nos casos abarcados pelo terceiro grupo, existem vícios formais no ato de lançamento, que invalidam o ato mesmo que regularmente cumpridos os requisitos de ocorrência do fato previsto na hipótese de incidência, e aplicação regular da base de cálculo. O autor cita dois tipos possíveis de vício: a incompetência do agente que pratica o ato de lançamento, ou a falta de requisitos formais para o ato de lançamento.

Em relação aos indébitos ingressados por auto-lançamento afirma que, enquanto no procedimento tradicional, com o ato de lançamento praticado por ente estatal, o contribuinte só pode recair em erro de fato, posto que somente declara os elementos constitutivos do fato gerador da obrigação tributária, quando

do auto-lançamento, por ter de aplicar ao fato as normas legais, pode existir erro de direito em prejuízo ao contribuinte, infringindo o ordenamento tributário e gerando o direito à restituição.

Entende ainda, que o erro que deu origem a um descumprimento do ordenamento jurídico por parte do sujeito passivo, deve ser analisado exclusivamente sob o ângulo da manifestação externa da vontade, independentemente dos vícios em sua formação, isto porque, no direito tributário, a vontade constitutiva da obrigação não tem o mesmo valor que no direito privado.

Contudo, apesar da exclusão da vontade em relação aos efeitos da atuação do particular, não se pode ignorar a existência de *error in cogitandum* no cumprimento da lei. Deve-se levar em conta que o cumprimento da obrigação tributária nos moldes atuais, e através do auto-lançamento, exige do sujeito uma prévia apreciação dos fatos e de seu enquadramento no direito aplicável. Usando das palavras do autor:

“Por tanto, si bien en la decisión de cumplir la ley actúa la voluntad – aunque una voluntad coaccionada por la imperatividad legal –, en la apreciación fáctica y selección de las normas aplicables actúa el entendimiento. Y se respecto a la voluntad constitutiva no se proyecta el error, sí puede referirse a la interpretación “del contenido o dimensión del mandato de la ley”. Por ella, la eficacia invalidante de este error no reposa, como en el Derecho privado, en la idea de que si no hubiera error no habría existido voluntad de obligarse, sino en la idea de que la no aplicación correcta de las normas imposibilita el surgimiento de la consecuencia jurídica en que se concreta la validez de aquéllas. Es por ello que la apreciación del ingreso indebido en cierta medida se objetiviza, puesto que una vez producido el ingreso de un tributo en cuantía mayor a la legalmente exigida, la consiguiente calificación del mismo como ingreso indebido no dependerá de la acción desacertada o equivocada del que pagó, sino de la falta de equivalencia entre lo ingresado y lo exigido por la ley. Y ello porque, como señala Agulló Agüero, “el ingreso se devuelve por indebido, no por erróneo”.

Prossegue afirmando a necessidade de distinguir o erro de fato do erro de direito, pois essa distinção possui um interesse que ultrapassa os limites de uma mera distinção dogmática, tendo em vista que sua projeção prática é inegável para o distinto tratamento dos indébitos tributários originados de um ou outro tipo de erro.

Os erros de fato são aqueles que recaem sobre os elementos fáticos que concorrem para o cumprimento da obrigação tributária, consistem em uma falsa apreciação dos pressupostos fáticos de aplicação da norma.

Por outro lado, os erros de direito ocorrem quando tem lugar a averiguação dos fatos a que se referem as normas. De acordo com o autor, o erro de direito pode ter por objeto os seguintes elementos: erro sobre a qualificação jurídica dos fatos; erro sobre a interpretação das normas (erro de tipo); erro sobre o prazo; os ingressos indébitos por causas supervenientes.

Acerca dos ingressos indevidos por causas supervenientes, explica o autor que há pagamento indevido de tributo quando este é efetuado sem a observância de pelo menos um dos requisitos essenciais da caracterização legal daquele tributo. Traz à tona a vontade legislativa, quando esta fixa hipótese de incidência e base de cálculo, e diz que havendo desconformidade do pagamento com um destes requisitos o pagamento será sempre indevido.

Mas aventa a hipótese de que, sendo feito o pagamento em conformidade com o ordenamento inicialmente, possa vir a ocorrer fato que torne tal pagamento incompatível com a vontade legislativa.

“Para ello es necesario que se produzca una alteración en la voluntad legislativa que sólo podrá ser provocada por el propio legislador o por el Tribunal Constitucional, en su condición de revisor judicial de las decisiones legislativas y, además, que esa alteración legislativa afecte al ingreso hecho con anterioridad, lo que podrá ocurrir cuando la nueva ley tenga efectos retroactivos negadores del ingreso o cuando la retroactividad de la sentencia del Tribunal Constitucional afecte *ex tunc* a los pagos realizados al amparo de la norma declarada inconstitucional.”

Entre as causas supervenientes de indébitos tributários teríamos as seguintes: leis interpretativas ou isenções retroativas, a declaração de inconstitucionalidade da lei que justificou o pagamento de tributo, os indébitos por falta de realização futura do fato imponible.

Acerca dos efeitos das declarações de inconstitucionalidade sobre os tributos pagos com base na lei declarada inconstitucional, o autor lembra que as sentenças de inconstitucionalidade modificam substancialmente o valor normativo da lei existente no passado, ao estabelecer a invalidade *ex tunc* das normas

declaradas inconstitucionais. Por isso cabe deduzir que as declarações de inconstitucionalidade, embora não constituam uma forma de derrogação, supõe uma perda de vigência retroativa da norma inconstitucional. Tratando-se de norma tributária, sua declaração de inconstitucionalidade possibilitará a nulidade dos atos administrativos que a tiveram por base legal, o que, por sua vez, levará à nulidade da obrigação tributária. Em conseqüência “el pago realizado correctamente en su momento resultará indebido si se anula el acto de liquidación como consecuencia de la inconstitucionalidad de la norma tributaria que aplica.”⁵⁴

No Brasil, a pessoa que melhor trabalhou a matéria da restituição de tributos talvez tenha sido Ricardo Lobo Torres, que, em sua obra “Restituição de Tributos”, propôs uma classificação quadripartida para as causas de devoluções de ingressos tributários e à qual nos filiamos.

Assim, as causas de devolução dos ingressos tributários ficariam assim divididas: Repetição de Indébitos; Restituição do Indébito a Causa Superveniente, que incluiria a declaração judicial de invalidade do negócio jurídico, a declaração judicial de inconstitucionalidade da lei tributária, a lei interpretativa, o pagamento antecipado e a remissão por equidade; Restituição de Tributos a Título de Incentivo Fiscal; Restituição de Empréstimo Compulsório.

De acordo com o autor, os arts. 165/169 do Código Tributário Nacional constituiriam a mais completa disciplina das restituições, contudo limitados à repetição de indébitos, não abrangeriam as demais formas de reembolso, entre as quais a restituição de indébito a causa superveniente.

Assim como Cesar Garcia Novoa, Ricardo Lobo Torres classifica como restituição do indébito a causa superveniente os tributos que, originariamente devidos, tornaram-se posteriormente indevidos ou injustos. “A injustiça” afirma o autor “advém de um idêntico fundamento, que é a ineficácia (e não só a invalidade) do ato ou da lei anterior.”⁵⁵

A identidade de fundamento, a ausência de regulamentação expressa no CTN e as conseqüências especialíssimas quanto à prescrição, procedimentos e

⁵⁴ *La Declaracion de Ingresos Tributarios Indebidos*. Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons, Ediciones Juridicas S.A., Madrid, 1993, pg. 132-134

⁵⁵ *Restituição de Tributos*. Rio de Janeiro, Forense, 1983, pg. 7.

outras determinações seriam as justificativas para o tratamento em bloco das diversas formas em que a causa do indébito é superveniente.

Com efeito, a restituição dos tributos pagos conforme a legislação em vigor, e que se tornaram indevidos em virtude de eventos posteriores, não encontra disciplina no Código Tributário Nacional, que se limita a regular a matéria concernente à restituição dos valores indevidamente pagos tendo em vista erros originados da incorreta identificação dos elementos que compõem a hipótese de incidência tributária – erro de fato (art. 165, II), erro na tipificação do fato concreto em face da legislação tributária aplicável – erro de direito (art. 165, I), ou ainda, nos casos de reforma, anulação, revogação ou rescisão da decisão condenatória (art. 165, III).

A disciplina do código pressupõe uma incorreta aplicação do direito aplicável ao caso concreto, ou ainda, um erro de procedimento no ato do lançamento, ou seja, em qualquer das hipóteses trata-se de uma atuação contrária à legislação vigente, sem respaldo em ato normativo válido.

CONCLUSÃO

O contribuinte, assim como a autoridade administrativa, pressupõe-se, conhecem a lei, e a ninguém é atribuída a faculdade de alegar seu desconhecimento. Portanto, a percepção do erro incorrido está, desde o momento de sua execução, ao seu alcance. Isso justifica o prazo exíguo para se pleitear a restituição do que foi erroneamente pago, e ainda, o início de sua contagem a partir do pagamento (forma por excelência de extinção do crédito tributário), pois desde esse momento já era possível ao sujeito passivo perceber o erro em que incorreu.

Outra é, contudo, a situação do indivíduo que se viu na contingência de efetuar pagamento de tributo com base em lei posteriormente declarada inconstitucional. Primeiro, em virtude da presunção de validade de que se reveste a lei, e, em segundo, em face de sua coercibilidade, que torna seu cumprimento obrigatório mesmo em face à flagrante inconstitucionalidade ou ilegalidade do texto normativo.

O contribuinte que paga seus tributos nessas condições não tem ao seu alcance a possibilidade de pleitear, junto à administração tributária, a restituição do que foi pago enquanto em vigor e eficaz a lei que justificou este pagamento.

Cria-se portanto, um impasse, pois, se ao sujeito passivo não é permitido pedir a restituição do tributo pago, como pode correr em seu desfavor o prazo decadencial para exercer esse mesmo direito que lhe é negado em face da estrutura do ordenamento jurídico, em especial pela vinculação da atividade administrativa?

Este assunto não tem sido muito estudado pela doutrina nacional, tendo em vista a falta de sistematização da legislação que rege a matéria, contudo, a solução para esse conflito deve ser buscada em uma interpretação sistemática do ordenamento jurídico brasileiro.

Como salientamos anteriormente, o Código Tributário Nacional determina que, na ausência de disposição expressa, utilizar-se-á, na aplicação da legislação tributária, a analogia, e, ainda, que os princípios gerais do direito privado podem

ser utilizados para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos.

É sem sombra de dúvida que tanto a decadência quanto a prescrição são institutos que tem por berço o direito privado, onde o legislador tributário foi abeberar-se para as adaptações indispensáveis à sua adequação ao direito tributário.

Pode-se dizer, portanto, que a decadência, um instituto eminentemente privado, foi transplantado para o direito tributário apenas com algumas alterações, o que não comprometeu as características intrínsecas ao instituto. Dessa forma, a legislação tributária acerca da espécie deve ser interpretada tendo como pano de fundo a legislação civil, seu berço original.

No estudo do direito civil, veremos que o prazo de decadência, assim como o de prescrição, são fixados tendo em vista a segurança das relações sociais, que não se compadece com a perpetuidade de situações de incerteza. A fixação destes prazos extintivos de direito substantivo e do direito de ação objetivam estabelecer um limite temporal, dentro do qual é possível seu exercício, e obrigam seus titulares a permanecerem solertes em vista da proteção de seus interesses.

É por isso que, costumam dizer os civilistas, a decadência e prescrição operam através da conjugação de dois fatores: o decurso do prazo e a inércia de seu titular, e a inércia, neste caso, é caracterizada pela inatividade do sujeito quando lhe era possível agir na defesa de seus interesses.

Nesse sentido, Caio da Silva Pereira citado por Sampaio Dória: "Não se pode a rigor dizer que principia um prazo de prescrição no momento em que o sujeito deixa de exercer o seu direito, pois nem sempre isto é verdade, já que nem sempre a falta de exercício pode ser tachada de inércia do titular. A doutrina alemã dá-nos uma palavra e uma regra: inicia o prazo de prescrição, como de decadência, no mesmo tempo que nasce para alguém uma pretensão acionável (Anspruch), ou seja, no momento em que o sujeito pode, pela ação, exercer o

direito contra quem **assuma** situação contrária, já que "actio nondum nata non praescribitur".⁵⁶

Em função disso, podemos concluir que o termo inicial para um prazo extintivo de direitos, em que pese ser fixado através de diploma legal, deve ser definido em função da possibilidade do indivíduo de exercer seu direito. De forma contrária, estar-se-ia violando estes consagrados institutos, tornando-os uma forma de punição injustificada, ou até mesmo uma agressão contra o titular do direito afetado.

A questão que nos resta responder, portanto, é: a partir de que momento começa a correr o prazo decadencial do direito à repetição do indébito tributário, quando ele se originar da declaração de inconstitucionalidade da lei que justificou o pagamento do tributo?

Apreciando a legislação pátria, encontramos o Decreto n.º 20.910, de 09.01.1932, que regula a prescrição das dívidas passivas da União, Estados e Municípios, e determina, *verbis*:

"Art. 1.º As dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda Federal, Estadual ou Municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em 5 (cinco) anos contados da data do fato do qual se originarem."

Em uma interpretação analógica dessa regra, veremos que o termo inicial para o prazo decadencial de que tratamos deve ser o momento em que se instaura a relação obrigacional entre a Fazenda Pública e o contribuinte, ou seja, será a data em que transitar em julgado a decisão proferida pelo STF em ação direta, ou a data da publicação da Resolução do Senado que suspendeu a lei após decisão proferida *incidenter tantum* pelo STF.

Também nesse sentido, concluiu Ricardo Lobo Torres que assim se expressou: "Vimos que a restituição do imposto originariamente devido postula um ato ou procedimento prévio que transforme aquele pagamento devido em ilegal ou

⁵⁶ "Causas de Impedimento Prescricional do Indébitos Tributários - Ocorrência de Coação e

injusto. Só a partir da data daquele ato intermediário, conseqüentemente, é que correrá o prazo da decadência”. Diz o citado Decreto nº 20.910/32 que o termo inicial é “a data do ato ou fato do qual se originaram as dívidas”. Ora, ao contrário do indébito, aqui se trata de “ato posterior do qual se origina a dívida, inconfundível com o pagamento.”⁵⁷

Com efeito, esta conclusão se impõe como conseqüência lógica de todo o trabalho que realizamos, pautado sempre na melhor doutrina e jurisprudência nacionais. Mas, antes mesmo de argumentos jurídicos, entendemos que justificam nosso posicionamento razões pré-jurídicas, pautadas em argumentos de índole moral, e nos baluartes da legitimidade do poder estatal.

Esta questão remonta à formação do Estado, e aos fundamentos de sua existência, que impõe limites à atuação estatal independentemente da existência de regras jurídicas positivadas, de forma que não é lícito ao estado exigir do cidadão mais do que lhe cabe para a formação do “monte”.

Pode-se dizer, que a justificativa encontra-se em algo inerente a cada ser humano, e que, em conjunto deve orientar suas ações coletivas: o senso de justiça. Por isso, exigências ilegítimas do Estado contra o cidadão, devem ser tratadas de modo a garantir a esse, de modo inequívoco, o direito à manutenção de seu *status quo ante*, e, como vimos, na questão de que tratamos, esse senso de justiça encontra respaldo em nosso direito positivo. Mesmo porque, não há norma jurídica que possa justificar a perpetuidade das arbitrariedades do poder estatal, posto que qualquer norma nesse sentido será no mínimo não jurídica.

Inconstitucionalidade”, in Revista de Direito Tributário - 39, pg. 88.

⁵⁷ *Restituição de Tributos*. Rio de Janeiro, Forense, 1983, pg. 169.

Referências Bibliográficas

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 3º ed., São Paulo, Saraiva, 1999.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2º ed., São Paulo, Saraiva, 1972.
- BARROS, José Fernando Cedeño de. *Aplicação dos Princípios Constitucionais do Processo no Direito Tributário*. São Paulo, Saraiva, 1996.
- BITTENCOURT, Lúcio. *O Controle Jurisdicional da Constitucionalidade das Leis*. Brasília, Ministério da Justiça, 1997.
- BORGES, José Souto Maior. *Obrigações Tributárias: uma introdução metodológica*. São Paulo, Saraiva, 1984.
- BUZUID, Alfredo. *Da Ação Direta de Declaração de Inconstitucionalidade no Direito Brasileiro*. São Paulo, Editora Saraiva, 1958.
- CAMPOS, Francisco. *Direito Constitucional*. Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 1956.
- CAPPELLETTI, Mauro. *O Controle Judicial de Constitucionalidade das Leis no Direito Comparado*. Sérgio Antonio Fabris Editor. Porto Alegre, 1984.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo, 12ª ed., Malheiros, 1999.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 8º ed., São Paulo, Saraiva, 1996.
- CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. *Repetição do Indébito Tributário*. São Paulo, 2000.
- FANUCCHI, Fábio. *Prescrição e Decadência*. Rio de Janeiro, 1980.
- GUIMARÃES, Carlos da Rocha. *Prescrição e Decadência*. Rio de Janeiro, 1980.
- MENDES, Gilmar Ferreira. *Controle de Constitucionalidade – Aspectos Jurídicos e Políticos*. Editora Saraiva. São Paulo, 1999.
- _____ “A Nulidade da Lei Inconstitucional e seus Efeitos: Considerações sobre a Decisão do Supremo Tribunal Federal Proferida no RE 122.202”, in Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas – 9, Revista dos Tribunais, pg. 77-78.

_____ *Controle da Constitucionalidade: Aspectos Jurídicos e Políticos*. São Paulo, Saraiva, 1999.

MORAIS, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1997.

NOGUEIRA, Alberto. *Os Limites da Legalidade Tributária no Estado Democrático de Direito*. Rio de Janeiro, Renovar, 1996.

NOGUEIRA, Rui Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 7ª ed., São Paulo, Saraiva, 1986.

NOVOA, Cesar Garcia. *La Declaracion de Ingresos Tributarios Indebidos*. Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons, Ediciones Juridicas S.A., Madrid, 1993.

POLETTI, Ronaldo. *Controle da Constitucionalidade das Leis*. 2ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 1998.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio da. *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. 12ª ed., Rio de Janeiro, Renovar, 1997.

SAMPAIO DÓRIA, Antonio Roberto. "Causas de Impedimento Prescricional do Indébitos Tributários - Ocorrência de Coação e Inconstitucionalidade", in *Revista de Direito Tributário* – 39.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 12º ed., São Paulo, Malheiros, 1996.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio da Legislação Tributária*. Rio de Janeiro, Ed. Financeiras, 1960.

TORRES, Ricardo Lobo. *Restituição de Tributos*. Rio de Janeiro, Forense, 1983.

VIEIRA, José Roberto. *IPI - A Regra Matriz de Incidência*. Curitiba, Juruá, 1993.

_____ "Princípios Constitucionais e Estado de Direito" in *Revista de Direito Tributário* - 54.

_____ *Majoração do IR por medida provisória: uma questão de civilização* In *Sescap Informa* n° 96, março/1994.