

A DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E SUAS IMPLICAÇÕES NA REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO

Wanessa Mendes de Araújo

Introdução

A supremacia constitucional representa a mais importante garantia do cidadão contra o arbítrio estatal. Com vistas a garantir o respeito à Lei Fundamental, a Constituição concebe um sistema de controle para a eliminação do mundo jurídico das normas elaboradas em desconformidade com seu texto – o controle de constitucionalidade. Em sede tributária, o desenvolvimento de práticas arbitrárias, tanto por parte do legislador, como da administração tributária, revela que esse é o único instrumento de que dispõe o contribuinte para tornar efetivo o controle jurídico sobre o poder de tributar.

A declaração de inconstitucionalidade de norma jurídica tributária tem influência direta e imediata nas relações jurídicas constituídas sob o fundamento legal eliminado do sistema normativo, em especial, quando a decisão tem efeito retroativo, por nulificar todos os atos passados.

Restando patente e universal o abuso do poder de tributar e considerando que as relações jurídicas tributárias têm índole essencialmente patrimonial, torna-se salutar estudar quais implicações decorrem da decisão de inconstitucionalidade de lei tributária no mundo fenomênico.

São os objetivos específicos do presente estudo identificar os efeitos da declaração de inconstitucionalidade da lei tributária sobre as relações jurídico-tributárias constituídas sob sua égide e estudar a ação de repetição de indébito, como mecanismo apto à restituição do tributo declarado inconstitucional.

O presente artigo estrutura-se em quatro capítulos. No primeiro, discorre-se sobre a supremacia constitucional, destacando-a como garantia-mor do cidadão contra o arbítrio estatal. No segundo, aborda-se a temática do controle de constitucionalidade, destacando os modelos

previstos no ordenamento jurídico brasileiro. No capítulo terceiro, trata-se do ciclo de positivação da norma jurídica tributária, demonstrando a formação dessa relação jurídica. No quarto capítulo, disserta-se sobre a repetição de indébito tributário, tendo como fundamento a declaração de inconstitucionalidade da lei ou ato normativo. Por derradeiro, firma-se posicionamento sobre o tema.

Para a comprovação dos resultados de forma pura, utiliza-se a pesquisa bibliográfica e documental, por meio de uma abordagem qualitativa, visando a atingir suas finalidades descritivas e exploratórias, a partir dos métodos de observação, análise e interpretação dos dados.

1. Da supremacia constitucional

O princípio da supremacia constitucional significa que a Constituição se coloca no grau máximo do sistema jurídico do país, e que todos os poderes estatais são legítimos na medida em que ela os reconheça e na proporção em que ela os distribui (MORAES, 2004, p. 598).

A hierarquização valorativa imposta à pluralidade de normas jurídicas existentes visa a garantir a unidade do sistema jurídico. Assim, sendo a Constituição a norma fundamental do Estado, em face do escalonamento normativo, uma norma inferior só terá validade na medida em que respeite os fundamentos determinantes de sua produção, isto é, pela maneira determinada pela outra norma superior.

O Estado, para enquadrar-se como Estado Social e Democrático de Direito, deve estar submetido a normas jurídicas reguladoras de suas ações; em consequência, deve submissão à lei. No entanto, a flagrante universalização de práticas arbitrárias, tanto por parte do legislador, como da administração tributária, revela a insuficiência da lei como limite ao poder de tributar, fazendo com que a Constituição, enquanto norma criadora do próprio arquétipo estrutural do Estado e definidora de suas normas fundamentais, ao estabelecer os direitos e garantias fundamentais, atue como verdadeira garantia do contribuinte contra os desmandos estatais.

Frise-se que o mecanismo adotado pelo constituinte brasileiro de inserir, no texto constitucional, regras de tributação específicas, minudentes, que deveriam estar encartadas em regulamentos de tributos, refletindo verdadei-

ro programa de política econômica, de igual modo ao princípio da legalidade, tem se revelado insuficiente para garantir a efetiva defesa do contribuinte contra os abusos do poder de tributar. Ao contrário, tal medida apenas tem concorrido para o amesquinamento das garantias fundamentais do cidadão contribuinte, ao passo que fomenta o caráter desintegrativo dos fundamentos jurídicos de ordem constitucional (MACHADO, 2004, p. 132).

A supremacia constitucional no trato das questões tributárias é o único instrumento de que o Direito dispõe para tornar efetivo o controle jurídico do poder de tributar e, por conseguinte, conter a pressão gigantesca exercida pela voracidade arrecadatória do Fisco.

Em face da noção de escalonamento normativo, a edição de lei em desconformidade com a Constituição provocará a sua necessária declaração de inconstitucionalidade, visto que o sistema não pode admitir contradições internas, sob pena de ver-se sua imediata implosão; devem, pois, tais incongruências ser resolvidas por regras ditadas pelo próprio sistema, chamado de controle de constitucionalidade das leis.

2. Controle de constitucionalidade

O controle de constitucionalidade configura-se como garantia de supremacia dos direitos e garantias fundamentais previstos na Constituição, os quais, além de configurarem limites ao poder do Estado, são também parte de sua legitimação, por determinar seus deveres e tornar possível o processo democrático de um Estado de Direito.

Controlar a constitucionalidade significa verificar a compatibilidade de uma lei ou ato normativo com a Constituição, verificando seus requisitos formais e materiais. O primeiro caso está relacionado ao conteúdo das normas constitucionais, enquanto o segundo refere-se às regras contidas na Constituição acerca do processo legislativo.

O sistema de controle difuso de constitucionalidade teve origem na célebre sentença proferida na Suprema Corte dos Estados Unidos da América do Norte, em 1803, no famoso caso *Marbury versus Madison*, em que o Chief Justice John Marshall afirmou a supremacia jurisdicional sobre todos os atos dos poderes constituídos, permitindo-se ao Judiciário, mediante casos concretos postos em julgamento, interpretar a Carta

Magna, adequando e compatibilizando os demais atos normativos com suas superiores normas (MORAES, 2004, p. 609).

O controle concentrado de constitucionalidade surgiu na Áustria, em 1920, quando a Constituição daquele país criou um tribunal com exclusividade para o exercício do controle judicial de constitucionalidade de leis e atos normativos. Esse sistema, idealizado por Kelsen, reflete o repúdio de seu idealizador ao modelo norte-americano, o qual, em detrimento do princípio da igualdade, tinha efeitos limitados, por prestar-se à resolução apenas de casos concretos; já no modelo austríaco, a constitucionalidade poderia ser manejada como motivo principal da ação, gerando efeitos *erga omnes* (VARGAS, 2005, p. 108).

No tocante ao sistema brasileiro de controle de constitucionalidade, a Constituição Imperial de 1824 não estabeleceu qualquer sistema de controle, consagrando o dogma da soberania do Parlamento (LENZA, 2004, p. 84).

O sistema incidental difuso foi introduzido pela Constituição de 1891, influenciada pelo modelo norte-americano, mas somente instalou-se efetivamente a partir da Lei n. 221, de 20 de novembro de 1894.

A Constituição de 1934 introduziu a chamada “cláusula de reserva de plenário”, estabelecendo a prerrogativa de o Senado Federal suspender com eficácia *erga omnes* a execução de lei ou ato normativo declarado inconstitucional por decisão definitiva; além disso, inseriu no ordenamento jurídico a ação direta de inconstitucionalidade interventiva.

A partir da Emenda Constitucional n. 16, de 26 de novembro de 1965, sob a vigência da Constituição de 1946, ampliou-se o sistema de controle de constitucionalidade, com a previsão do controle concentrado, mediante a criação da ação direta de inconstitucionalidade, de competência originária do Supremo Tribunal Federal, para processar e julgar a representação de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual, e cuja legitimidade ativa era restrita ao Procurador-Geral da República (SABINO, 2003, p. 54).

A Constituição de 1988 não só manteve a duplicidade do sistema de controle de constitucionalidade como ampliou a legitimação para a propositura da representação de inconstitucionalidade. Ademais, previu a criação da arguição de descumprimento de preceito fundamental, e sob sua égide, a Emenda Constitucional n. 3, de 1993, implementou a ação declaratória de constitucionalidade (LENZA, 2004, p. 87).

O Controle difuso de constitucionalidade (também conhecido como controle repressivo, posterior, controle pela via de exceção ou defesa, ou controle aberto, que pode ser realizado por qualquer juízo ou tribunal do Poder Judiciário – respeitada, nesse último, a “cláusula de reserva de plenário”) verifica-se em casos concretos, atuando como verdadeira questão prejudicial ao exame do mérito, constituindo a causa de pedir processual. O provimento jurisdicional, nesse caso, produz efeitos *inter partes* e *ex tunc* (LENZA, 2004, p. 97).

O sistema do controle concentrado de constitucionalidade tem por objeto a própria questão da inconstitucionalidade de ato normativo em tese, a qual será decidida *principaliter*.

Por meio desse modelo de controle, expurga-se do sistema lei ou ato normativo viciado, material e/ou formalmente. A decisão no controle concentrado produzirá efeitos *erga omnes* e *ex tunc*. No entanto, como exceção à regra geral do princípio da nulidade, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria qualificada de 2/3 de seus Ministros, restringir os efeitos da declaração, decidindo que ela só tenha eficácia a partir do seu trânsito em julgado (efeito *ex nunc*) ou de outro momento a ser fixado.

A questão da eficácia da declaração de constitucionalidade no tempo, se *ex tunc* ou *ex nunc*, protraí relevante interesse à seara tributária, em razão de as relações jurídicas constituídas sob a égide de determinada norma serem essencialmente patrimoniais.

A concessão de efeitos *ex nunc* importa a manutenção de todos os efeitos produzidos no passado até o trânsito em julgado da declaração de inconstitucionalidade, enquanto a aplicação de efeitos para o futuro implica a produção de efeitos da norma inconstitucional até data fixada pelo Supremo Tribunal Federal, que poderá ser qualquer momento entre a edição da norma e a publicação oficial da decisão (MORAES, 2004, p. 648).

Atribuir eficácia retroativa à lei ou ato normativo implica o desfazimento, desde a sua origem, do ato declarado inconstitucional, juntamente com todas as consequências dele derivadas, uma vez que os atos inconstitucionais são nulos, e portanto, destituídos de qualquer carga de eficácia jurídica, alcançando a declaração de inconstitucionalidade da lei ou ato normativo, inclusive os atos pretéritos com base nela praticados. Além disso, a declaração de inconstitucionalidade de uma norma acarreta a reprecinação da norma anterior que por ela houver sido revogada,

uma vez que a norma inconstitucional é norma nula, não subsistindo nenhum de seus efeitos (MORAES, 2004, p. 648).

A retirada de lei ou ato normativo inconstitucional provoca consequências imediatas nas relações jurídicas estabelecidas e nas potencialmente aptas de sua constituição. Considerando a índole essencialmente patrimonial das relações tributárias, e que a nulificação de todos os atos praticados sob a égide de tal preceito normativo pode ser um dos efeitos decorrentes da declaração de inconstitucionalidade, surge a necessidade de se apurar quais implicações terá o exercício do controle de constitucionalidade sobre a relação jurídica tributária, em especial, no que se refere à restituição do tributo pago indevidamente.

3. Do ciclo de positivação da norma jurídica tributária

O processo de positivação da norma jurídica tributária inicia-se com o exercício das competências tributárias, delineadas constitucionalmente, avançando à incidência, a qual possibilita o surgimento da relação jurídica, passando pelo lançamento tributário que juridiciza a incidência tributária e possibilita o surgimento da relação jurídica, e se exaure com o pagamento espontâneo da obrigação tributária oriunda da relação jurídica estabelecida entre os sujeitos relatados no lançamento (CONRADO, 2002, p. 30).

O ordenamento jurídico concedeu ao contribuinte diversos instrumentos para interferir nesse processo, desde o momento em que a competência foi exercitada, por meio da propositura de ações que tenham por finalidade a expedição de norma individual e concreta proibitiva da atividade de lançar ou que visem à desconstituição do lançamento, como forma de obstar esse ciclo de positivação.

Optando pela não interferência expressa e tendo o processo de positivação atingido sua finalidade precípua – o cumprimento pelo contribuinte, por meio de pagamento espontâneo, da obrigação tributária –, mas verificando-se que a obrigação tributária adimplida apresenta incompatibilidades, o ciclo de positivação então concluído poderá ser desconstituído, gerando o direito subjetivo do sujeito passivo da obrigação tributária de exigir a restituição dos valores indevidamente pagos, por meio da ação de repetição de indébito tributário.

4. Da repetição de indébito tributário

A ação de repetição de indébito tributário, com fulcro legal nos arts. 165 ao 169 do CTN, objetiva não só a constituição do pagamento como indevido, bem como a correspondente relação de débito com o Fisco. Trata-se do instrumento jurídico de conhecimento do indébito e justifica-se à medida que permite a reanálise de todo o fluxo narrativo sedimentado pelo direito, marcado pela incidência, pelo ato de lançamento e pelo pagamento (VARGAS, 2005, p. 117).

Na repetição de indébito, os deveres e direitos se invertem, de modo que cumprida a obrigação tributária de um tributo indevido, como meio de recomposição do pagamento, o sujeito passivo assume a posição de sujeito ativo com direito subjetivo a exigir a devolução dos valores recolhidos, enquanto o Fisco, antes sujeito ativo, torna-se sujeito passivo com dever de cumprir a exigência imposta pela procedência do pleito de repetição de indébito (VARGAS, 2005, p. 116).

O contribuinte poderá pleitear a restituição dos valores pagos indevidamente, apelando à via judicial ou à via administrativa. Entende-se que órgãos administrativos de julgamento não podem analisar a inconstitucionalidade da lei, e sendo este o fundamento jurídico à repetição de indébito tributário que interessa ao presente estudo, deixaremos de tecer considerações sobre essa modalidade, atendo-nos à repetição de indébito proferida em sede judicial. Frise-se que uma vez exercido o controle concentrado e declarada a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo, em face do efeito vinculante dessa decisão, entendemos ser possível a adoção da via administrativa para requerer a restituição do tributo. Antes disso, porém, enquanto não declarada a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo, qualquer pretensão à repetição, sob esse fundamento, terá de ser promovida perante o Poder Judiciário.

4.1 Fundamentos jurídicos da repetição de indébito tributário

O Código Tributário Nacional prescreve em seus arts. 165 ao 169, os fundamentos jurídicos para embasar o pleito de restituição dos tributos pagos indevidamente. Embora a declaração de inconstitucionalida-

de da legislação tributária não esteja prevista como causa ensejadora da restituição do tributo indevidamente recolhido, tal ideia não é nova na doutrina brasileira.

O anteprojeto de Código Tributário, de autoria de Rubens Gomes de Sousa, datado de 1953, ao tratar do pagamento indevido, contemplava expressamente no art. 201 a hipótese de restituição com lastro na declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária ou do ato administrativo que fundamentou a cobrança, tendo como termo *a quo* do prazo da prescrição quinquenal a data do trânsito em julgado dessa decisão (FREIRE JUNIOR, 2002, p. 87-88).

Apesar de a legislação tributária não contemplar a restituição de indébito tributário com base nessa hipótese, o fundamento jurídico a legitimar a pretensão encontra-se na própria Constituição Federal, que encampa o fundamento da repetição em alguns princípios e garantias fundamentais, entre os quais destacam-se o princípio da propriedade, da legalidade, da tipicidade, da vedação ao confisco, da moralidade e, em sede infraconstitucional, tem assento no princípio da boa-fé e da proibição do enriquecimento sem causa (FREIRE JUNIOR, 2002, p. 87-88).

4.2. Pressupostos da repetição de indébito tributário

O contribuinte, para fazer jus ao direito de restituir o que foi indevidamente pago, deverá subsumir-se aos pressupostos necessários desse direito. São requisitos necessários à repetição de indébito, fundada na declaração de inconstitucionalidade, além da declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo: que a decisão tenha eficácia retroativa; seja definitiva e imutável; haja publicação no Diário de Justiça e no Diário Oficial da União; a subsunção do contribuinte no âmbito de validade da norma inválida; o adimplemento da obrigação tributária; e a propositura da ação de repetição de indébito (VARGAS, 2004, p. 121).

a) Decisão de inconstitucionalidade com eficácia retroativa

Se o Supremo Tribunal Federal aplicar à decisão de inconstitucionalidade proferida no âmbito do controle concentrado algum dos moduladores

de efeitos (*ex nunc* ou para o futuro), a lei não terá sido expurgada do ordenamento jurídico, mantendo-se válida e consolidadas as situações constituídas sob sua égide, não havendo assim fundamento jurídico a legitimar o pleito de restituição. Logo, eventual ação de repetição proposta com base nessa decisão, considerando o efeito vinculante das decisões proferidas em sede de ação direta de inconstitucionalidade, deverá ser julgada improcedente.

No entanto, quando tiver efeitos retroativos, aplicando-se a teoria geral de nulidades, todos os atos praticados à luz da lei declarada inconstitucional serão, em regra, nulos. A retirada do ordenamento jurídico da lei ou do ato normativo, desde sua edição, torna a relação jurídica, que era tributária, sem causa, importando dizer que a retenção dos valores arrecadados pelo Fisco é injurídica, tendo o alcance de uma extorsão. A relação jurídica tributária, cujo ciclo de positivação já tiver sido completamente exaurido, uma vez declarada a inconstitucionalidade com efeitos retroativos de seu substrato legal, é que dá azo ao pleito de restituição de indébito (SABINO, 2003, p. 64).

b) Definitividade, imutabilidade e publicidade da decisão de inconstitucionalidade

A decisão de inconstitucionalidade apta a suscitar a repetição de indébito é a definitiva, trânsita em julgado, devidamente publicada nos órgãos da imprensa oficial. O princípio da publicidade, enquanto emanção do princípio democrático, garante o direito do cidadão e ainda possibilita o olhar vigilante e crítico da sociedade. Assim, tão somente após a publicação, é que há possibilidade do exercício de um direito em decorrência de ato judicial.

Nesses termos, apenas após o trânsito em julgado e efetiva publicidade da decisão, nos termos do art. 28 da Lei n. 9.868/99, será possível pleitear a repetição de indébito em caso de declaração de inconstitucionalidade exercida em sede de controle concentrado (SABINO, 2003, p. 56).

A medida liminar concedida em sede de controle concentrado de constitucionalidade, por ter natureza precária, não pode servir de causa de pedir da ação de repetição de indébito tributário; não bastasse essa possibilidade de modificação, seus efeitos são apenas *ex nunc*.

c) Subsunção do contribuinte ao âmbito de validade material da norma invalidada

A regra-matriz de repetição de indébito tributário segue o mesmo arquétipo estrutural da regra-matriz de incidência tributária, devendo o contribuinte para fazer jus ao pleito, enquadrar-se completamente na hipótese descrita pela norma invalidada, atentando-se aos critérios: material, espacial, temporal e subjetivo (VARGAS, 2005, p. 121).

d) Adimplemento da Obrigação Tributária

A regra-matriz de indébito tributário tem como requisito o normal exaurimento do ciclo de positivação da relação jurídica tributária, expresso pelo efetivo pagamento do tributo, quer sob a forma direta, quer indireta.

A repetição de indébito veicula duas pretensões: uma de natureza declaratória, expressa pelo reconhecimento do fato jurídico pagamento; e outra de índole constitutiva, em que se pretende a constituição do fato jurídico “pagamento indevido”. Se não tiver ocorrido o adimplemento da obrigação, não haverá como prosperar a ação em comento, já que a primeira questão processual restará prejudicada.

Dessa feita, descabem como requisito a legitimar o pleito as outras modalidades extintivas, como a prescrição e a decadência, uma vez que nessas hipóteses não houve prejuízo ao patrimônio do contribuinte, como ocorre nos casos de pagamento e da compensação.

4.3. Implicações da declaração de inconstitucionalidade na repetição de indébito

A declaração de inconstitucionalidade de uma lei ou ato normativo flagra o Estado em atividade delinquente de natureza grave, pois o atentado contra os fundamentos e princípios da Constituição denota fraude contra o cidadão, contra a dignidade da pessoa; representa atentado contra todo o sistema, verdadeira subversão de valores fundamentais. Não bastasse isso, remonta flagrante quebra do compromisso assumido de cum-

primto da Constituição por parte de quem faz as leis e de quem deva aplicá-la (SABINO, 2003, p. 60).

Nesse sentido, o controle de constitucionalidade, em qualquer de suas modalidades, exerce papel fundamental na efetivação do princípio da supremacia constitucional, à medida que desventra a fraude cometida contra a Lei Fundamental do Estado de Direito Democrático, na interpretação de seus princípios constitucionais e demais comandos.

4.3.1 *Da eficácia da declaração de inconstitucionalidade no tempo*

A regra no direito brasileiro é de que as decisões definitivas no controle concentrado tenham efeito retroativo; porém, o Supremo Tribunal Federal, a fim de que a decisão de controle possua efetividade no respeito à Constituição, poderá aplicar um dos moduladores de efeitos, previstos na Lei n. 9.868/99, podendo conceder efeito *ex nunc* ou para o futuro, em atenção aos primados da “segurança jurídica” e do “interesse público”.

Nos termos da Teoria das Nulidades, uma vez declarada inconstitucional a lei ou o ato normativo, todos os atos dele decorrentes serão nulificados. No caso de norma jurídica, a nulidade da lei importa a reprecinação da norma jurídica anterior, devendo esta passar a reger as situações jurídicas constituídas sob o império da lei inconstitucional. A retomada dessa norma anteriormente revogada acarreta uma espécie de “retroatividade normativa”, constitucionalmente permitida.

É sabido, por outro lado, que com o fim de preservar o primado segurança jurídica, vige no ordenamento jurídico brasileiro o princípio da irretroatividade normativa, segundo o qual a lei não pode retroagir para alcançar fatos passados, sob pena de provocar comoção social. Trata-se de direito fundamental do cidadão, com vistas a obstar as arbitrárias investidas do Poder Legislativo.

O homem que não ocupa senão um ponto no tempo e no espaço, seria o mais infeliz dos seres, se não se pudesse julgar seguro sequer quanto a sua vida passada. Por essa parte de sua existência, já não carregou todo peso de seu destino? O passado pode deixar sabores, mas põe termo a todas as incertezas. Na ordem da natureza só o futuro é incerto e esta própria incerteza é suavizada pela esperança, a fiel companheira de nossa

fraqueza. Seria agravar a triste condição da humanidade querer mudar, por meio do sistema da legislação, o sistema da natureza, procurando para o tempo que já se foi, fazer reviver as nossas dores, sem nos restituir as nossas esperanças (FERRARI, 1990, p. 65)

Em face de tais considerações e nos termos da Lei n. 9.868/99, verifica-se que a teoria das nulidades sofre temperamentos, não sendo aplicada indistintamente nos casos de declaração de inconstitucionalidade. Por essa razão, impende questionar qual a extensão e o conteúdo desses valores “segurança jurídica” e “interesse público”, capazes de subverter a teoria das nulidades e subtrair os efeitos genéricos da declaração de inconstitucionalidade.

Torres (2002, p. 99) justifica tal mitigação argumentando que a concessão de efeitos *ex tunc* indistintamente em sede de controle concentrado de constitucionalidade é medida inconstitucional, pois acarreta a anulação de efeitos queridos, assumidos e avençados com base na presunção da constitucionalidade da lei. O renomado jurista perfilha o entendimento, com o qual compartilhamos, de que a solução à questão da eficácia *ex tunc* ou *ex nunc* da declaração *in abstracto* da inconstitucionalidade deve ser intermediária; portanto, a decisão de inconstitucionalidade terá efeitos retroativos, desde que respeitadas certos limites, segundo Torres (2002, p. 99-100): a coisa julgada, o lançamento definitivo, os créditos prescritos e as situações que denotem vantagem econômica ao contribuinte.

Para nós, *data maxima venia*, a eficácia da declaração de inconstitucionalidade no tempo tem limites apenas na tutela dos interesses do cidadão. Assim, não há que se falar em aplicação genérica de efeitos *ex tunc*, tampouco em incidência de efeitos retroativos dos valores “segurança jurídica” e “interesse público”, se, em tais casos, não houver prevalência dos interesses do cidadão.

A Constituição Federal de 1988 delineou um novo mapa constitucional, calcado fundamentalmente na proteção das liberdades públicas, na cidadania e na dignidade da pessoa humana. Segundo tal mapa, os valores “segurança jurídica” e “interesse público” têm como destinatário exclusivamente o cidadão, e, em sede tributária, o próprio contribuinte – partes nitidamente hipossuficientes perante o arbítrio estatal.

Nesses termos, se no âmbito do controle de constitucionalidade, houver conflito entre os interesses do Estado e os do cidadão, os deste último devem prevalecer, proferindo-se decisão cuja eficácia no tempo melhor tu-

relar-lhe os direitos. Repise-se: os valores “segurança jurídica” e “interesse público” dizem respeito exclusivamente ao cidadão, e não ao Estado.

Assim, é insubsistente o argumento comumente sustentado pelo Estado, sob o pálio de “segurança jurídica” e “interesse público”, de que devam ser considerados, quando da fixação da eficácia da declaração de inconstitucionalidade, os prejuízos à governabilidade, expressos invariavelmente pela obrigatoriedade do Fisco de reverter vultuosas cifras, as quais, mesmo tendo sido objeto de exação irregular, já se incorporaram ao patrimônio público.

A um, quando da elaboração legislativa, o Estado tem plena ciência de que deve se pautar pelos parâmetros, quer materiais, quer formais, impostos à produção de tais atos, os quais já vêm previamente delineados no texto constitucional, não havendo que se falar em surpresa quanto às regras a que deva obediência. Portanto, quando o Estado produz norma inconstitucional sabe que o é.

A dois. Não bastasse a determinação de observância a tais parâmetros, a Constituição Federal ainda estabelece, como forma de respaldar as liberdades públicas, que toda produção normativa, antes de ingressar no sistema jurídico, seja submetida a um controle preventivo de constitucionalidade, *in casu*, exercido pelos poderes constituídos –pelo Poder Legislativo, por meio das Comissões de Constituição e Justiça, presentes nas duas Casas Legislativas; pelo Poder Executivo, em sede de veto jurídico; e, excepcionalmente, pelo Poder Judiciário. Trata-se, como se vê, de mais uma determinação dirigida ao Estado com vistas a não inserir no ordenamento jurídico preceito inconstitucional. Equivale a uma segunda chance concedida ao Estado, o qual, se displicente no momento da elaboração da lei, criar dispositivo que infirme a Constituição, poderá, nessas oportunidades, retratar-se e retirar da pauta o ato inconstitucional, sem que haja qualquer consequência jurídica notória no mundo fenomênico.

A inserção no ordenamento jurídico de lei ou ato normativo inconstitucional – passadas todas as fases do processo legislativo, exercido o sistema de controle de constitucionalidade prévio – deixa evidente que a atitude do Estado é deliberadamente voltada a fraudar a Lei Maior. Se não eivada de dolo direto, de vontade consciente e livre de fraudar o texto constitucional, ao menos está embasada em dolo eventual, ou seja, denota ciência de que o dispositivo poderá no futuro ser considerado incons-

titucional, mas prefere correr o risco de inseri-lo no sistema a renunciar a eventuais vantagens decorrentes de sua incidência.

Por todas essas razões, acreditamos que o Estado não pode inverter a linearidade da equação para proteger-se, denotadamente, das consequências de sua própria atividade legislativa, ainda que gravosas, danosas, prejudiciais aos cofres públicos e comprometedoras de sua legitimidade perante a cidadania (SABINO, 2003, p. 62).

A valer a declaração de invalidade *ex nunc* sem lastro na tutela dos interesses do cidadão, admitir-se-á o estímulo à inconstitucionalidade e a conveniência da lei injusta e iníqua em face da Lei Fundamental. Legitimar *a posteriori* a lei que desde o seu início contrastava com a Constituição e prejudicava o interesse do contribuinte, será o mesmo que permitir que a legislatura possa alterar o texto constitucional por medidas ordinárias. Da mesma forma, admitir a aplicação da teoria das nulidades indistintamente, sem perquirir quais consequências insurgirão para o contribuinte, equivale à burla do princípio da irretroatividade das leis, quebra da estabilidade social, e, pior, permite a afronta ao escopo precípua da Constituição: a garantia do cidadão contra o arbítrio estatal.

4.3.2. Dos limites ao direito de repetir o indébito

O direito de repetição do indébito, como se afirmou no item 4.2, não é automático nem infalível, pois deve obediência a determinados pressupostos para ser viabilizado.

Não obstante o atendimento de tais requisitos, discute-se a existência de outros limites inviabilizadores à repetição do indébito, dentre eles, destacam-se: a prescrição e a coisa julgada.

4.3.2.1 Da prescrição

A prescrição é instituto jurídico que fulmina a exigibilidade de uma pretensão quando não exercida em tempo razoável. Visa a proteger as situações jurídicas constituídas ao longo do tempo, em detrimento da inércia do titular do direito à sua desconstituição, de modo a assegurar a estabilidade social e a segurança jurídica.

Pululam divergências quanto aos efeitos prescricionais da ação de repetição de indébito calcada na declaração de inconstitucionalidade.

A primeira corrente afirma que a prescrição constitui óbice à ação de repetição de indébito calcada na declaração de inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal, em controle concentrado. Entendem que a prescrição baseia-se no princípio da *actio nata* e que não há óbice à propositura de ações, via controle difuso, antes da decisão do STF em controle concentrado com eficácia vinculante. Alegam que os fundamentos que dão azo à inconstitucionalidade não nascem com a decisão da Corte Suprema, e sim que já existem desde a edição da norma, podendo, desde esse momento, requerer a declaração da inconstitucionalidade do texto legal, e por conseguinte, eximir-se da pretensão estatal, razão por que sustentam que o termo inicial, para fins de prescrição da ação de repetição de indébito tributário, seja mesmo a data do pagamento indevido. Não haveria, portanto, que se falar em reabertura do prazo em razão da decisão proferida pelo Supremo Tribunal no controle concentrado (FREIRE JUNIOR, 2002, p. 86; CONRADO, 2002, p. 32).

Ainda de acordo com essa vertente, se o contribuinte, no prazo quinquenal, a contar da data do pagamento indevido, não propôs ação de repetição de indébito, mas sobrevier, nesse prazo, acórdão em ação direta de inconstitucionalidade que declarar a inconstitucionalidade da lei tributária, em razão da força vinculante dessa decisão, poderá pleitear a restituição dos valores indevidamente pagos. Mas frise-se: a pretensão não pode estar fulminada pela prescrição.

De nossa parte, apesar do valor dos presentes argumentos, entendemos que como não há prazo para arguir-se a inconstitucionalidade de uma lei, não pode haver limite temporal para a propositura de ação pleiteando a reparação dela consequente. Nesses termos, não há que se falar na obediência do prazo quinquenal de prescrição previsto pelo Código Tributário Nacional, a contar do pagamento indevido como óbice jurídico à restituição dos valores pagos indevidamente (SABINO, 2003, p. 68). E não é só. No confronto entre os valores segurança jurídica e justiça, afirmamos franca prevalência desse segundo, em especial quando denotar benefício ao cidadão, pois esse é o espírito que inspira o texto constitucional.

4.3.2.2 *Da coisa julgada*

Trata-se de conceito criado pelo Direito, com vistas a obstar a eternização dos conflitos e garantir o valor segurança jurídica, pelo estabelecimento de um termo final ao processo, passado o qual o provimento judicial torna-se imutável e indiscutível, seja no mesmo, seja em outros processos, de acordo com o art. 467 do CPC.

Para parte da doutrina, a coisa julgada constitui óbice à propositura da ação de repetição de indébito lastreada na declaração de inconstitucionalidade. Se a parte quedou-se vencida, no pleito de restituição de indébito tributário, e transitado em julgado o referido provimento jurisdicional, não poderá, em caso de superveniência de acórdão declaratório de inconstitucionalidade, pleitear a repetição do indébito.

Vargas (2005, p. 123), dando uma interpretação extensiva à expressão “lei” contida no art. 495, inciso V, do CPC, afirma que a coisa julgada poderá ser relativizada por meio de ação rescisória em caso de declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo proferida em sede de controle concentrado, mas observa que a referida pretensão deverá ser exercida no prazo legal de dois anos a contar do trânsito em julgado do provimento jurisdicional primitivo.

Conrado e Santi (2002, p. 30-31) entendem que a coisa julgada não pode ser relativizada, nesse caso, sequer por meio da ação rescisória, ainda que proposta a referida ação no prazo legal. Sustentam que a causa de pedir e legitimar o pleito da ação rescisória tem rol taxativamente delimitado pelo Código de Processo Civil e que a declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, ainda que em sede de controle concentrado, não se amolda a qualquer das hipóteses descritas no art. 495, do CPC.

Data maxima venia, somos da opinião de que, no confronto entre os valores segurança jurídica e justiça, em casos de declaração de constitucionalidade em sede de controle concentrado, sendo a decisão ora proferida favorável aos interesses do contribuinte, que o valor justiça deverá prevalecer. Assim, mesmo que haja coisa julgada material, esta deverá sucumbir diante da decisão de inconstitucionalidade, repise-se, desde que, em benefício do contribuinte. Desse modo, deve ser proposta a ação rescisória, com fundamento no art. 495, inciso V, do CPC, quando intentado dentro do biênio legal o instrumento jurídico apto a descon-

tituir o provimento jurisdicional rescindendo; e fora desse prazo, o pleito de restituição deverá ser veiculado por meio da ação *querella nulitatis*.

Conclusão

A supremacia constitucional no trato das questões tributárias é o único instrumento de que o Direito dispõe para tornar efetivo o controle jurídico do poder de tributar, e, por conseguinte, conter a pressão gigantesca exercida pela voracidade arrecadatória do Fisco.

A retirada de lei ou ato normativo inconstitucional provoca consequências imediatas nas relações jurídicas estabelecidas e nas potencialmente aptas de sua constituição; considerando a índole essencialmente patrimonial das relações tributárias, e que a nulificação de todos os atos praticados sob a égide de tal preceito normativo pode ser um dos efeitos decorrentes da declaração de inconstitucionalidade, surge a necessidade de se apurar quais implicações terá o exercício do controle de constitucionalidade sobre a relação jurídica tributária, em especial, no que se refere à restituição do tributo pago indevidamente.

O ordenamento jurídico concede ao contribuinte diversos instrumentos para interferir no processo de positivação da relação jurídica tributária, desde o momento em que a competência foi exercitada até após o momento em que o ciclo de positivação da relação jurídica restar exaurido pelo pagamento, sendo a ação de repetição de indébito tributário, um desses mecanismos.

O direito à repetição de indébito tributário não é automático nem infalível, impescinde da observância de uma série de requisitos à sua conformação. Apesar de não estar expressamente previsto como hipótese a legitimar a restituição do tributo indevido, a declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo tributário, em sede de controle concentrado, com eficácia retroativa, por força do texto constitucional e da legislação infraconstitucional, poderá embasar tal pretensão.

Apesar de a doutrina citar como óbice ao provimento do pleito de restituição do tributo pago indevidamente a prescrição e a coisa julgada, entendemos que, uma vez concedidos efeitos retroativos à decisão de inconstitucionalidade, e sabendo-se que a Constituição tem como norte assegurar os direitos do cidadão, deva haver prevalência do valor justiça

em detrimento do valor segurança, permitindo-se o provimento da ação de repetição de indébito, ainda que transcorrido o prazo da rescisória.

Referências

CONRADO, Paulo César; SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Controle direto de constitucionalidade e repetição de indébito. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 86, p. 27-33, nov. 2002.

FERRARI, Regina M. M. Nery. *Efeitos da declaração de inconstitucionalidade*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

FREIRE JUNIOR, Américo Bedê. Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade das leis no prazo de decadência para a ação de repetição de indébito tributário. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 10, n. 44, p. 82-88, maio.jun. 2002.

LENZA, Pedro. *Direito constitucional esquematizado*. 7. ed. São Paulo: Método, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. A supremacia constitucional como garantia do contribuinte.

Revista Opinião Pública, Fortaleza, n. 4, p. 131-153, 2004.

_____. Direito Adquirido e Coisa Julgada como garantias constitucionais. *Revista da Procuradoria Geral do Município de Fortaleza*, Fortaleza, v. 2, n. 2, p. 27-41, 1993.

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

SABINO, Feres. O prazo da repetição do indébito, em razão de lei declarada inconstitucional. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 99, p. 53-70, dez. 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. A declaração de inconstitucionalidade e restituição de tributos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 8, p. 99-109, 2002.

VARGAS, Ângelo Miguel de Souza. O controle de Constitucionalidade e suas implicações na repetição de indébito tributário. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 63, p. 100-123, jul.ago. 2005.