

COISA JULGADA INCONSTITUCIONAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Fabício dos Reis Brandão

1. Introdução

Atualmente, a teoria que melhor explica o direito é a “teoria tridimensional específica”, de Miguel Reale, pela qual o direito deve ser compreendido como fato, valor e norma em uma interação mútua e dialética¹.

A grandiosidade de Miguel Reale foi entender o direito como uma ciência dinâmica, e não somente um emaranhado de normas situadas em um determinado momento histórico de um povo.

Percebe-se a importância da contribuição desse autor na medida em que se aplicam técnicas de interpretação do texto da lei.

Por exemplo, o direito à igualdade foi concebido como uma isonomia formal, o que se desprende do momento histórico em que se compreendia a Revolução Francesa, que tinha como lema “liberdade, igualdade e fraternidade”; atualmente, houve mudança de paradigma das técnicas de interpretação ou valoração desse mesmo instituto, que ganhou nova concepção, como um direito à igualdade substancial.

Lembra-se que quando tal situação ocorre em um instituto de natureza constitucional, tal fenômeno é denominado mutação constitucional.

1. A dialética aqui mencionada é aquela de complementaridade, exposta por Miguel Reale, no livro *Lições Preliminares de Direito*, p. 91, da seguinte forma: “Essa dialética compreende o processo histórico, não como uma sucessão de sínteses que se imbicam através de novas teses e antíteses, mas sim como um processo sempre aberto, no qual os fatores opostos se implicam e se complementam, sem jamais se reduzirem um ao outro, ao contrário do que ocorre na dialética hegeliano-marxista”.

Assim sendo, explica-se facilmente por que a letra da lei ganha vida própria; a sua interpretação pode ser alterada na medida em que a sociedade, em seu contexto histórico-cultural, muda o entendimento sobre suas técnicas de interpretação ou dos próprios institutos decorrentes da lei.

Com essa teoria, fica prejudicada a concepção de que se deve excluir qualquer valoração na definição do direito, como defendiam Hans Kelsen e Norberto Bobbio, pois o que ocorre é que esse valor é decorrente do próprio contexto histórico-cultural da sociedade², e isso se dá em todos os momentos da vida da lei, desde o seu nascimento até o momento de sua aplicação no caso concreto.

Daí a afirmação de RECASÉNS SICHES de que o “Direito é uma obra humana social (fato) de forma normativa destinada à realização de valores”.³

A partir desse entendimento é fácil compreender que o direito é dinâmico, que as leis possuem vida própria, mas dentro de um determinado contexto histórico social.

Por esse motivo, é possível afirmar que a valoração de um determinado instituto do direito pode ser alterada com o tempo, adequando-se às mudanças de paradigmas de uma determinada sociedade.

Lembramos que cada intérprete tem em si um conjunto de vivência social e intelectual que permite uma interpretação própria da lei.

Ultimamente, o legislador e o próprio intérprete vêm buscando atender cada vez mais as ansias da sociedade, ponderando o princípio da segurança jurídica em busca do que seja a justiça⁴ dentro de um Estado Democrático de Direito.

2. Sobre a concepção de Miguel Reale do que seja valor, ver: REALE, Miguel. *Teoria Tridimensional do Direito*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 43.

3. REALE, Miguel. *Teoria Tridimensional do Direito*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 42.

4. Miguel Reale qualifica a justiça “como valor franciscano, vendo nela um valor-meio, sempre a serviço dos demais valores para assegurar-lhes seu adimplemento,

Destarte, ingressando em uma questão prática do tema, não parece ser justo cobrar um tributo, declarado inconstitucional pelo STF, de um contribuinte, pelo fato de ter obtido uma decisão transitada em julgado de um juiz singular dizendo que o tributo era constitucional. Enquanto todos os seus concorrentes não pagam tal tributo.

É esse o objetivo deste estudo: em uma análise construtiva, observar os limites constitucionais da aplicação da coisa julgada em matéria tributária.

Deve-se ressaltar que, o tema “relativização da coisa julgada” é distinto nos vários ramos do direito, uma vez que os princípios ou uma de suas faces atuam de forma diversa.

E ainda, existem princípios específicos em cada matéria do direito, assim, neste trabalho dar-se-á ênfase à relativização da coisa julgada em matéria tributária.

2. Conceitos importantes para o tema

2.1. Coisa julgada

A coisa julgada é um instituto do direito processual que torna imutável e indiscutível os casos já julgados, evitando, dessa maneira, o surgimento de decisões contraditórias sobre o mesmo caso concreto, inserindo confiabilidade ao ordenamento jurídico brasileiro.

Destaca-se aí, o objetivo central do instituto da coisa julgada como muito bem leciona Liebman:

em razão da pessoa humana, que é o valor-fim”. Disponível em: http://pensadoresbrasilios.home.comcast.net/MiguelReale/variacoes_sobre_a_justica_2.htm. Acesso em 28/09/2004.

O verdadeiro problema da coisa julgada, característico e único da atividade jurisdicional: o de que se possa um outro ato da mesma autoridade reexaminar o caso já decidido e julgar de modo diferente, sem infirmar assim a validade do ato precedente, mas criando um conflito entre duas decisões, com todos os seus conhecidos inconvenientes que daí promanam (LIEBMAN, *apud* ROCHA, 2002, p. 170).

Nesse sentido, não fosse pela autoridade da coisa julgada, as questões poderiam ser rediscutidas, o que possibilitaria a formação de decisões contraditórias sobre o mesmo caso concreto e/ou a eternização da discussão, gerando insegurança e inconfiabilidade no meio jurídico.

O instituto da coisa julgada foi estudado pelo doutrinador peninsular Liebman, que concebeu o sentido adotado pelo legislador brasileiro; dessa forma, a coisa julgada é:

(...) a imutabilidade do comando emergente de uma sentença. Não se identifica ela simplesmente com a definitividade e intangibilidade do ato que pronuncia o comando; é, pelo contrário, uma qualidade mais intensa e mais profunda, que reveste o ato também em seu conteúdo e torna assim, imutáveis, além do ato em sua existência formal, os efeitos, quaisquer que sejam, do próprio ato (LIEBMAN, 1981, p. 54).

Destarte, a partir de Liebman passa-se a entender mais claramente os domínios da sentença e da coisa julgada, assim, esta surge como uma qualidade da sentença e não como seu efeito. Pode-se imaginar inclusive uma sentença sem que haja a coisa julgada.

Percebe-se que a imutabilidade e a indiscutibilidade possuem dois aspectos: o do processo (coisa julgada formal) e o do mundo real atingido pela eficácia da sentença (coisa julgada material).

A coisa julgada material é uma “manta” que encobre o próprio comando da sentença aplicada ao caso concreto (efeitos substanciais da

sentença), assim, é a imutabilidade decorrente da aplicação prática da decisão no caso concreto.

Depreende-se, então, que ela atinge diretamente a relação entre as pessoas que são partes da lide, e/ou que possuem direitos afetados pela lide. Portanto, nenhum outro juiz poderá alterar o que ficou decidido naquela lide.

Já a coisa julgada formal é um instituto endoprocessual, ou seja, limita-se no âmbito processual, de tal forma que ocorre no momento em que não é cabível nenhum recurso, operando a eficácia desse instituto, colocando um fim na relação processual.

Dessa forma, o processo que foi encerrado não pode mais ser aberto, e nenhum juiz ou tribunal poderá se manifestar naquele processo produzindo ato que possa alterar ou renovar a sentença irrecorrível.

Outro ponto importante sobre coisa julgada é saber qual é a proteção constitucional que é dada a esse instituto.

Os que defendem a relativização da coisa julgada vêm seguindo o entendimento de LIMA; segundo esse autor, a coisa julgada protegida pelo art. 5º, XXXVI da Constituição Federal,

(...) se dirige ao legislador ordinário. Trata-se, pois, de sobre-direito, na medida em que disciplina a própria edição de outras regras jurídicas pelo legislador, ou seja, ao legislar é interdito ao Poder legiferante “prejudicar” a coisa julgada. É esta a única regra sobre “coisa julgada” que adquiriu foro constitucional. Tudo o mais no instituto é matéria objeto de legislação ordinária (LIMA, 1997, p. 84).

Tal entendimento pode ser reforçado com a visualização de algumas das exceções existentes, como é o caso do artigo 741, parágrafo único, do CPC, assim como a Ação Rescisória, hipóteses de desconstituição da coisa julgada e que se encontram na legislação infraconstitucional.

2.2. Supremacia constitucional

A premissa mais importante deste estudo é entender que a Constituição Federal é superior a qualquer outra norma ou ato do Estado, ou seja, se encontra no ápice da hierarquia jurídica do país.

Assim, as normas infraconstitucionais devem ser submetidas a uma “filtragem” constitucional, garantindo a máxima eficácia de seus preceitos, senão vejamos:

A validade de uma norma decorre, como muito bem assinala Hans Kelsen, de outra norma de hierarquia superior, que decorre de outra, assim por diante até se chegar na norma fundamental (a Constituição). Logo:

(...) A ordem jurídica não é um sistema de normas jurídicas ordenadas no mesmo plano, situadas umas ao lado das outras, mas é uma construção escalonada de diferentes camadas ou níveis de normas jurídicas. A sua unidade é produto da conexão de dependência que resulta do fato de a validade de uma norma, que foi produzida, de acordo com outra norma, se apoiar sobre essa outra norma, cuja produção por sua vez, é determinada por outra; e assim por diante, até abicar finalmente na norma fundamental – pressuposta. A norma fundamental – hipotética, nestes termos, é, portanto, o fundamento de validade último que constitui a unidade desta interconexão criadora (KELSEN, 1998, p. 247).

Nota-se que há um escalonamento de normas no sistema jurídico, tendo no seu ápice a Constituição, de tal forma que todas as outras normas devem estar de acordo com a norma fundamental.

Isso é importante para que haja um conjunto normativo estruturalmente coeso dentro de um sistema jurídico.

Portanto, entende-se que a Constituição é a fonte primária de todos os princípios, direitos, deveres e garantias estruturais, que embasa todo o restante do ordenamento jurídico de um país.

Destarte, exigir-se que a legislação infraconstitucional seja subordinada à supremacia constitucional é pressuposto basilar do Estado de Direito, uma vez que “*está ligada a vontade estatal estruturada na sua concepção orgânica e assentada nos valores sociais, econômicos, jurídicos e culturais que lhe dão conformidade*” (NASCIMENTO, 2002, p. 10).

É válido ressaltar que, a supremacia constitucional é emanada dos anseios da própria sociedade sob muitos aspectos, entre eles a ordem histórica, religiosa, moral, tecnológica, econômica, geográfica, entre outros; tudo isso entre aquele exato momento em que se formou o poder constituinte originário até a promulgação da Carta Política (DINIZ, 2003, p. 85), inclusive, o momento da aplicação desta no caso concreto.

Nesse ponto, para que essa estrutura seja respeitada, é necessário que haja um eficiente sistema de controle de constitucionalidade, para evitar o surgimento de normas que destoem da coerência do sistema.

Porém, não é somente a norma que deve respeitar a Constituição, todos os atos emanados do Estado também devem respeitá-la.

É certo que os atos administrativos estão adstritos ao controle judicial, e está se falando não somente de atos administrativos *stricto sensu*, mas de todos os atos estatais, inclusive os do Poder Judiciário.

Observa, corretamente, VIEIRA DE ANDRADE que “embora os tribunais formem um dos poderes do Estado, não há em princípio a preocupação de instituir garantias contra as suas decisões”.

Isso ocorre, pois sempre se parte da ideia de que o Poder Judiciário, competente para subsumir a norma a dado caso concreto, busca a defesa dos direitos e garantias fundamentais expressos na Constituição, defendendo o ideal de justiça. No entanto, como muito bem analisa Paulo Otero:

(...) tal como sucede com os outros órgãos do poder público, também os tribunais podem desenvolver uma atividade geradora de situações patológicas, proferindo decisões que não executem a lei, desrespeitem

os direitos individuais ou cujo conteúdo vá ao ponto de violar a Constituição (Otero, 1993, p. 32).

Seguindo o mesmo entendimento, Cármen Lúcia Antunes Rocha menciona que:

O sistema Constitucional é harmonioso e como tal haverá que ser interpretado e aplicado. O que desafina do seu ordenamento básico não tem valor, ainda que emanado de ato do próprio Poder Público. O Estado não está acima da Constituição, nenhum dos seus agentes está. Todos são agentes segundo a Constituição, afetos e submetidos a ela, atuantes em conformidade estrita a seus ditames (ROCHA, 2004, p. 180).

Portanto, essas decisões “patológicas” geram um senso de repúdio pela sociedade quando transitadas em julgado, não mais sujeitas a recurso, ou pior, quando decai o curto prazo para interpor ação rescisória, principalmente quando relacionado à matéria tributária, como se demonstrará adiante.

É válido ressaltar que a Constituição é, também, um limitador da atuação estatal em favor do cidadão, ou seja, ela baliza a atuação do Estado em todas as esferas, evitando que se crie um colapso no sistema estatal.

Portanto, em matéria tributária, a Constituição visa limitar a atuação da Administração Pública, fazendo com que esta se sustente impondo aos contribuintes uma carga tributária justa, conforme os princípios fundamentais e estruturadores do sistema constitucional tributário.

3. Relatos sobre relativização da coisa julgada

A impossibilidade de se fazer coisa julgada em alguns casos em particular não é um assunto novo, como se percebe em um trecho do livro de um professor catedrático da Faculdade de Direito de São Paulo publicado em 1922:

Por motivos especiaes de alta moral e conveniência publica, ensinam-n'ò os mais autorizados escriptores do Direito Judiciário, não produzem nunca o effeito de coisa julgada as sentenças proferidas em causas matrimoniaes, taes como as de nullidade ou de annullação de casamento e as de desquite, ainda que esgotados estejam, ou não tenham sido interpostos contra ellas os respectivos recursos (...). Também não fazem coisa julgada, entre nós, as «sentenças nullas», isto é, aquellas que, como dizia a Ord. Do Liv. 3.º, Tit. 75, princ., «por Direito, são nenhuma e de nenhum effeito, e nunca em tempo algum passam em cousa julgada», por eivadas de vícios substanciaes e insanáveis (GUSMÃO, 1922).

Ocorre que, na atualidade, como muitos doutrinadores vêm afirmando, a coisa julgada ganhou mais força do que deveria, tornando imutáveis decisões que padecem de vício de inconstitucionalidade.

Essa violação fica mais evidente quando uma decisão inconstitucional coberta pela coisa julgada gera efeitos a um grande conjunto de pessoas como ocorre, em alguns casos, em matéria tributária, por se tratar de direito público impositivo.

Todavia, quando se trata de direito tributário, o assunto se torna delicado, uma vez que se enfrenta o tema de arrecadação de valores, através de tributos, pelo Estado, gerando um choque de interesses entre o Estado e os contribuintes.

Como já mencionada, a relativização da coisa julgada em matéria tributária tem alguns pontos específicos que em outras esferas do direito não há; isso ocorre devido à forma peculiar que alguns princípios se identificam e atuam dentro desta disciplina, e ainda devido a alguns princípios específicos que surgem nesse ramo do direito público.

Ressalta-se aqui, que o CPC, quando foi elaborado, estava voltado à solução de litígios relacionados ao direito privado, tanto é que em vários

momentos se tem legislação processual própria regulando litígios que envolvem o direito público impositivo⁵.

Não obstante ao que foi dito até aqui, a coisa julgada é um instituto da maior importância no meio jurídico, uma vez que guarda a estabilidade dos casos já decididos pelo Judiciário devendo, portanto, ser resguardado.

A relativização da coisa julgada que muitos doutrinadores defendem não ocorreria em todos os casos, mas sim, apenas em alguns casos bem específicos, aumentando, inclusive a efetividade do Poder Judiciário.

Esses são aqueles nos quais a coisa julgada padece de vício de inconstitucionalidade.

Portanto, ver-se-ão alguns casos nos quais ocorre a relativização da coisa julgada.

4. Efeitos da declaração de inconstitucionalidade no controle concentrado e coisa julgada em matéria tributária

Tendo em vista a dinâmica da sociedade, faz-se mister que as normas jurídicas ganhem vida própria para que não atrapalhem, reduzam ou gerem discrepâncias no andar do desenvolvimento da população e suas instituições.

Assim, com o desenvolvimento normativo do direito tributário, cuja codificação ocorreu no Código Tributário Nacional (1966), assim como com a Constituição da República de 1988, houve um crescimento da figura do Estado arrecadador e uma imposição de uma carga tributária cada vez maior, surgindo um contexto propício para um efetivo conflito de interesses entre o Estado e o contribuinte.

5. Sobre Teoria da Imposição Tributária ver: MARTINS, Ives Gandra da Silva. Teoria da Imposição Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 1-8.

Destarte, quando da elaboração do CPC não se imaginava o conflito na área do direito público, principalmente em matéria tributária, surgindo, na década de 90, o problema da coisa julgada em matéria tributária.

Ressalta-se que, o direito tributário possui natureza impositiva, é uma vontade unilateral do Estado que impõe ao contribuinte a obrigação de pagar tributo sob pena de execução forçada ou até mesmo de responsabilidade penal.

Não obstante, a Constituição Federal, assim como outros instrumentos normativos infraconstitucionais, tenta evitar que o Estado ingresse no patrimônio do contribuinte mais do que o razoável.

Por outro lado, surgem alguns dispositivos normativos elaborados pelo próprio Estado, seja através do Poder Legislativo ou do Poder Executivo, a fim de atenuar ou extinguir essas defesas dos contribuintes. Daí a importância do controle de constitucionalidade para a defesa dos direitos do contribuinte.

Portanto, quando há a declaração de inconstitucionalidade de uma lei, aqui tratada em seu sentido mais amplo, o Estado não pode se aproveitar dos efeitos que essa lei (nula) gerou, devendo restituir os valores pagos aos respectivos contribuintes, sob pena de cancelar uma conduta muito mais que ilícita, inconstitucional.

Nesse contexto, a relativização da coisa julgada com a declaração de inconstitucionalidade de uma lei através do controle concentrado pode se manifestar com efeitos diferentes, trazendo, inclusive, alguns direitos ou obrigações ao contribuinte dependendo de cada caso em particular.

Tentar-se-á examinar algumas situações em que isso ocorre.

4.1. Quando lei benéfica ao contribuinte é declarada inconstitucional em controle difuso, com decisão transitada em julgado, tendo decorrido o prazo da ação rescisória, e, posteriormente, há a declaração de constitucionalidade da mesma pelo STF

Essa situação pode ocorrer quando a lei, tida como inconstitucional no controle difuso de constitucionalidade, traz algum benefício tributário ao contribuinte, e, por ter sido considerada inconstitucional pelo juiz, este não a aplica no caso concreto, gerando prejuízos tributários ao contribuinte, que não terá tais benefícios.

No entanto, posteriormente, essa lei é declarada constitucional pelo STF através do controle concentrado.

Aqui surgem os questionamentos:

Tendo a decisão do juiz transitado em julgado, pode a coisa julgada formada ser flexibilizada, e aquela lei voltar a ser aplicada àquele contribuinte?

Em caso positivo, como ficaria a situação dos valores já pagos por este contribuinte até a declaração de constitucionalidade do STF?

Haveria possibilidade de restituição ou não? Sem sombra de dúvida é exatamente nesse ponto que a doutrina diverge.

Para alguns, como Gustavo Valverde, a coisa julgada prevalece à declaração do STF; já outra corrente, encabeçada por Teresa Arruda Alvim e José Garcia Medina, inicia-se prazo para ingressar com ação rescisória; e há ainda entendimentos como o de Helenilson Pontes, segundo o qual sequer abre prazo para ingressar-se com rescisória, pois a partir da declaração de constitucionalidade da lei pelo STF, a lei deve retornar a ser aplicada independentemente de qualquer medida judicial ou administrativa.

Numa análise contextual e fática, há uma tendência de que o legislador permita a utilização do Judiciário somente em último caso, evitando

um emaranhado de processos incentivados tão somente pelo “enferrujamento” da burocracia estatal.

Nesse contexto, a EC-45 acrescentou o art. 103-A na CF, em consonância com o ensinamento de Helenilson Pontes. Esse dispositivo preceitua que a Súmula Vinculante, editada pelo STF, vincula a administração direta e indireta e aos outros órgãos do Judiciário.

Assim, o órgão competente de recolher um determinado tributo deverá fazê-lo aplicando a lei declarada constitucional pelo STF em sede de controle concentrado de constitucionalidade ou mesmo acatando o disposto em Súmula Vinculante (adoção legislativa da teoria da abstrativização do controle difuso de constitucionalidade), mesmo se tiver decisão transitada em julgado autorizando a não aplicação da lei.

Inclusive, em caso análogo, que apresenta a hipótese do item 4.4 deste artigo, o STF acolheu tal entendimento na elaboração da Súmula Vinculante n. 08, que possui a seguinte redação:

São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Na formulação do verbete sumular, a Corte Constitucional modulou os efeitos de sua decisão, reconhecendo como legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos artigos tidos como inconstitucionais, quando não impugnados antes da data da decisão daquela Corte. Assim, se o contribuinte impugnou judicialmente e teve decisão contrária, pode conseguir revertê-la.

Outra questão, que inclusive gera muito mais questionamentos e divergências que a acima tratada, é se é possível ao contribuinte a repetição de indébito tributário dos valores já pagos a maior.

Para um correto entendimento, inclusive prático da situação, é necessário saber qual é a natureza jurídica da declaração de constitucionalidade da lei.

Caso se entenda que a decisão de mérito do controle de constitucionalidade no controle abstrato feito pelo STF tem natureza meramente declaratória, conseqüentemente se chegará à conclusão de que seus efeitos são retroativos atingindo todos os fatos de que cabia aplicação da norma desde a sua entrada em vigor no ordenamento jurídico.

Dessa forma, cabível a repetição de indébito dos valores pagos a maior, atingindo os últimos cinco anos, prazo esse contado da declaração de constitucionalidade da lei pelo STF (RESP 419980).

É válido ressaltar que ambas as turmas de direito público do STJ, encerrando uma longa divergência sobre o assunto, manifestaram seu entendimento no sentido de que nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o prazo prescricional para a repetição de indébito é de até dez anos, caso a homologação não ocorra antes dos cinco primeiros anos (cinco mais cinco); nesse sentido RESP 659989, ERESP 435835.

Porém, a LC 118 que entrou em vigor em junho de 2005, trouxe o seguinte texto: “Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei”⁶.

Desta feita, o STJ alterou seu entendimento quanto ao prazo de “5 mais 5”, e passou a entender da seguinte forma: relativamente aos paga-

6. Tal dispositivo poderá ser declarado inconstitucional, uma vez que o nosso sistema jurídico, nos moldes da CF-88, não permite leis meramente interpretativas, pelo motivo de que a interpretação de uma lei é de competência do Judiciário, não podendo o legislativo ingressar nessa seara, apesar de que o STJ tem entendido que não se trata de lei interpretativa, mas sim de uma inovação no mundo jurídico, pois o texto excluiu a interpretação tida como correta por aquela Corte.

mentos indevidos de tributos feitos a partir de 9 de junho de 2005 – data da entrada em vigor da lei –, o prazo para o contribuinte pedir a restituição é de cinco anos a contar do pagamento.

Relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece à tese dos cinco mais cinco, limitada ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei nova.

Por outro lado, se se entender que a decisão de mérito do nosso Tribunal Constitucional em sede de controle abstrato for constitutiva, dever-se-á falar no efeito *ex nunc*, ou seja, os efeitos se projetam a partir da declaração de constitucionalidade, não possuindo, o contribuinte, direito à restituição de indébito dos valores pagos a maior, tendo apenas o direito de ter a lei de benefício fiscal aplicada a partir de então.

Não obstante a esses entendimentos, o ordenamento jurídico brasileiro permite o entendimento de que uma norma inconstitucional seja nula, devendo assim ser declarada expurgando todos os efeitos que produziu, pois era uma norma inexistente (AgRg no AgRg no RESP 605317, julgado em março de 2005, pela 1ª Turma do STJ, que faz remissão ao acórdão citado abaixo), como se observa no seguinte julgado:

(...) quando houver declaração de inconstitucionalidade do tributo, tendo em vista que tal declaração expunge do mundo jurídico a norma, que será considerada inexistente ab initio. Sua nulidade conta-mina, ab ovo, a exação por ela criada, que será considerada, a partir da declaração de inconstitucionalidade, devido aos seus efeitos erga omnes, como se nunca tivesse existido. O direito à restituição do indébito que emana deste ato de pagar tributo inexistente dar-se-á, na espécie, por meio de compensação tributária, não podendo, em hipótese alguma, ser limitado, sob pena de ofensa ao primado da supremacia da Constituição (REsp189052, julgado em novembro de 2003) (grifo nosso).

E ainda, há outras interpretações possíveis, como a do ilustre autor FISCHER:

(...) na declaração de inconstitucionalidade, a atribuição de efeitos “*ex nunc*” ou “*ex tunc*” não leva em consideração um critério casual (do vício existente), mas, sim, um critério finalístico (...). Com isso, fixe que o efeito “*ex tunc*” não é da nulidade da norma. Esta, retroage ou não, dependendo do regime jurídico que lhe atribuir o ordenamento (...) mas, independente disso, a norma será (desde sempre) inválida/nula (FISHER, 2004, p. 246).

De acordo com esse último entendimento, o nosso sistema admite a nulidade da norma declarada inconstitucional pelo STF no controle abstrato, de tal forma que sua decisão é meramente declaratória, apenas declarando uma nulidade já existente; não obstante, o regime jurídico dessa declaração nem sempre será retroativo (efeito *ex tunc*), pois, para esse autor, o que prevalece no nosso sistema judicial de controle é o critério finalístico que embasa a decisão.

Dessa forma, é perfeitamente compatível conviver, entre as nulidades, os efeitos *ex tunc* e *ex nunc* no atual sistema de controle de constitucionalidade.

Para reforçar a tese de FISCHER, o Guardiã da Constituição não somente faz o controle jurídico da Constituição Federal como também faz o controle político, que muitas vezes contradiz o direito e suas teorias.

Portanto, não foi por acaso que o nosso legislador vem acolhendo esse entendimento e fez com que isso ficasse bem visível na Lei 9.868/99, em seu art. 27; segundo este dispositivo, o STF pode, “tendo em vista razões de segurança jurídica ou de **excepcional interesse social**” (grifo nosso) decidir a partir de quando os efeitos da declaração tenham eficácia.

Nesse sentido, o STF terá que analisar cada caso, observando inclusive o respaldo financeiro do ente que deveria restituir o tributo, não podendo prejudicá-lo nas suas atividades normais.

O que não pode é o Supremo decidir pelos efeitos *ex tunc* e os outros órgãos do Judiciário não permitirem a repetição, ou se o STF decidir pelos efeitos *ex nunc*, os outros órgãos do Judiciário permitirem a repetição; ou seja, deve haver coerência nas decisões judiciais.

É válido ressaltar que havendo possibilidade de o órgão arrecadador restituir os valores pagos, o STF deve obrigá-lo a restituir, dando o efeito competente à declaração de constitucionalidade, pois caso contrário, estar-se-ia permitindo que o Legislativo (ou até mesmo o Executivo, através de MPs) legislasse de forma irresponsável, burlando a própria Carta Magna com o apoio do “Guardião” da Constituição Federal.

Ressalta-se que, quando houver a possibilidade de repetição de indébito, o STF deve levar em consideração que, normalmente, a Procuradoria da Fazenda, com dados do fisco, tenta impressionar os ministros da Corte Constitucional, apresentando dados que poderiam inviabilizar o ressarcimento dos valores pagos indevidamente pelos contribuintes, objetivando que a Suprema Corte dê a decisão efeitos *ex nunc*.

No entanto, deixam de esclarecer que o valor apresentado pelo fisco a ser repetido, não será devolvido *in totum* para o contribuinte, de forma automática, ou seja, muitas das vezes a Fazenda Nacional tenta impressionar os julgadores demonstrando um grande montante a ser despendido pela Fazenda Pública, argumentando a impossibilidade de arcar com a restituição do valor, mas a mesma não demonstra claramente qual o montante que provavelmente será restituído.

Isso porque a restituição não se dá de forma automática, mas sim, na prática, depende do requerimento do contribuinte, que muitas das vezes não tem conhecimento dos seus direitos e sequer faz o requerimento.

Além disso, a própria Receita Federal restringe o máximo possível a restituição, requerendo documentos, contabilidade escrita, entre outros (sendo que em muitos casos a própria Receita Federal tem os documentos exigidos, mas exige do contribuinte apenas para dificultar ou impossibilitar a restituição).

Assim, o contribuinte em muitos casos tem que ingressar novamente com outras ações para conseguir que o seu direito seja efetivado, isso quando não desiste da restituição.

Portanto, frisa-se que os valores apresentados pelos fiscos para restituição, não devem ser levados em consideração, ou deve-se pelo menos exigir dos mesmos a previsão de valores a restituir e não o valor total.

Nesse contexto, a teoria que parece prevalecer na prática é a adotada por FISCHER, em que a decisão do STF no controle de Constitucionalidade Direto é meramente declaratória, porém a adoção dos efeitos retroativos ou não dependerá do regime jurídico que o STF dará a decisão. Nesse sentido foi o RE560626, que em seu julgamento originou a Súmula Vinculante n. 8.

Assim sendo, cabe a repetição de indébito, independentemente de se ter decisão contrária, bastando para isso haver decisão do Supremo Tribunal Federal tanto no controle concentrado quanto súmula vinculante permitindo tal repetição.

4.2. Quando uma lei que tenha sido declarada inconstitucional no controle difuso e a sentença ou o acórdão, que não aplicou essa lei, já tenha transitado em julgado há pelo menos 2 (dois) anos, beneficiando o contribuinte, é posteriormente declarada constitucional pelo STF

Essa situação pode ocorrer quando a lei, tida como inconstitucional no controle difuso de constitucionalidade, trazer aumento da carga tributária ao contribuinte, e, por ter sido considerada inconstitucional pelo juiz, este não a aplica no caso concreto, gerando benefícios tributários ao contribuinte, o qual não terá aumentada a sua carga tributária.

Contudo, posteriormente, essa lei é declarada constitucional pelo STF pelo controle concentrado.

Tal situação é exatamente inversa do tópico anterior. Não obstante, a importância é maior, pois surgem questões muito delicadas para os contribuintes, quais sejam:

Sobre o contribuinte recairão os efeitos dessa decisão do STF?

Se recair, a partir de quando?

Pode a Fazenda Pública inscrever na dívida ativa valores embasados nessa lei, mesmo que anteriores à decisão do STF?

É possível a Fazenda Pública autuar o contribuinte pelos valores não pagos, mesmo tendo decisão que autorizou o não recolhimento do tributo?

O STF pode declarar a constitucionalidade da lei com efeitos retroativos?

Sem sombra de dúvidas são questões sensíveis que podem gerar muitos questionamentos na prática.

Como na situação anterior, as respostas se encontram dentro da natureza jurídica da decisão do STF, assim como qual efeito que esse órgão dará à sua prolação.

Nesses casos, uma análise meramente jurídica, se for o caso de beneficiar a Fazenda Pública, pode acabar acarretando uma série de problemas em cascata, como, por exemplo, o fechamento de algumas empresas, aumentando o número de desemprego e, conseqüentemente, da economia informal, reduzindo por sua vez a arrecadação fiscal do ente tributante.

Por isso, o STF deverá analisar o caso sob vários aspectos políticos e casuísticos, como, por exemplo: o tempo de vigor da lei; se o aumento da carga tributária foi muito grande, de tal forma que o acúmulo do imposto não pago seja um montante razoavelmente grande, e que o contribuinte não teria como pagar e se manter na atividade; se houve muitas decisões em sentido contrário no controle difuso, etc.

Nesse ponto, não se tem uma resposta exata às questões elaboradas acima, pois depende da situação geral que foi suscitada com as decisões em concreto.

Não obstante, recomenda-se adotar o entendimento do ilustre autor Hugo de Brito Machado (2002, p. 413), segundo o qual, nessa questão, a decisão do STF deve gerar efeitos *ex nunc*, devido ao arcabouço constitucional de defesa ao contribuinte (existe uma relação de hipossuficiência

entre o fisco e o contribuinte, sendo esse muito vulnerável em relação ao outro), além de que o contribuinte não poderia ser prejudicado por decisões que o beneficiaram no controle difuso, aplicando-se, nesse ponto, alguns princípios como o da confiança, da segurança jurídica, da livre concorrência, desenvolvimento nacional equilibrado, etc.

Dessa forma, o fisco só poderia arrecadar os valores na forma da lei tida como constitucional, em relação àqueles contribuintes que obtiveram decisões favoráveis em ações individuais ou coletivas, a partir de fatos geradores ocorridos depois da publicação da decisão de STF.

Porém, o mesmo autor ressalva que, em “situações específicas”, o STF poderá determinar que os efeitos da declaração de inconstitucionalidade se operem a partir da vigência da lei a que se refira.

Esses casos seriam aqueles em que o Tribunal Constitucional teria que fazer um controle político da situação.

4.3. Quando uma lei que fundamentou a sentença ou o acórdão que já transitou em julgado há pelo menos 2 (dois) anos, tendo tal resultado beneficiado o contribuinte, depois é declarada inconstitucional pelo STF

Essa situação pode ocorrer quando a lei, tida como constitucional no controle difuso de constitucionalidade, trazer algum benefício tributário ao contribuinte (como, por exemplo, algum tipo de isenção, ou simplesmente uma interpretação ampliativa de uma norma isentiva dada pelo judiciário), e, por ter sido considerada constitucional pelo juiz, este a aplica no caso concreto, gerando benefícios tributários ao contribuinte, que não terá aumentada a sua carga tributária.

Entretanto, posteriormente, essa lei é declarada inconstitucional pelo STF através do controle concentrado – não há necessidade de se ter uma redução do texto da lei, basta uma interpretação conforme a Constituição que contrarie a interpretação que foi aplicada na sentença.

Aplica-se aqui a mesma sistematização do texto que foi feita no item 4.2, uma vez que os efeitos práticos entre o contribuinte e o fisco são análogos àquele caso. Dessa forma, remete-se à leitura daquela situação.

4.4. Quando uma lei que fundamentou a sentença ou o acórdão que já transitou em julgado há pelo menos 2 (dois) anos, e que tal resultado tenha beneficiado a fazenda pública, é declarada inconstitucional pelo STF

Essa situação pode ocorrer quando a lei, tida como constitucional no controle difuso de constitucionalidade, trazer aumento da carga tributária ao contribuinte, e, por ter sido considerada constitucional pelo juiz, este a aplica no caso concreto, gerando aumento na carga tributária do contribuinte.

Entretanto, posteriormente, essa lei é declarada inconstitucional pelo STF pelo controle concentrado.

Essa situação é análoga a tratada no item 4.1, possuindo similaridade dos efeitos práticos entre o contribuinte e o fisco, conseqüentemente, a sistematização do resultado é a mesma. Dessa forma, remete-se à leitura daquela situação para esse caso.

4.5. Quando os embargos à execução se fundam na inconstitucionalidade da lei que embasava o título judicial exequendo

Essa situação ocorre quando a Procuradoria da Fazenda competente inicia a execução fiscal de um determinado tributo e, posteriormente, antes do fim da exação judicial, a lei que instituiu, regulamentou ou aumentou o tributo é declarada inconstitucional em controle abstrato pelo STF.

Sem sombras de dúvidas esse é um caso mais simples, até mesmo porque existe expressa disposição legal sobre a questão no CPC.

A Medida Provisória n. 2.180-35 de 2001 acrescentou o parágrafo único no artigo 741 do CPC, que diz o seguinte:

Art. 741. (*omissis*)

Parágrafo único. Para efeito do disposto no inciso II deste artigo, considera-se também inexigível o título judicial fundado em lei ou ato normativo declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal ou em aplicação ou interpretação tidas por incompatíveis com a Constituição Federal.

Pode ser que no caso em concreto não exista ação de execução fiscal, mas a mera inscrição da dívida ativa, título esse com força executável. Porém, a ausência da execução fiscal não impede de se ingressar em juízo através de ação própria (ação anulatória de débito) requerendo a nulidade do lançamento tributário, gerado com base em lei tida por inconstitucional pelo STF em controle abstrato.

E se, porém, no caso de existência de execução fiscal, passou o prazo dos embargos, o que o contribuinte poderia fazer? Estaria preclusa essa defesa?

Como já foi mencionado acima, a inconstitucionalidade da lei decidida pelo STF em sede de controle direto é uma declaração de nulidade da lei, não podendo mais essa lei gerar qualquer tipo de efeito.

Nesse contexto, dentro da execução, o juiz deve se manifestar *ex officio* sobre a inexigibilidade da dívida embasada na lei tida por inconstitucional, e, se não o fizer, e caso já se tenha oposto embargos, o instrumento cabível para levar tal informação ao juízo é a exceção de pré-executividade (MEDINA e WAMBIER, p. 73), devendo o juízo acatá-la, julgando procedentes os embargos, com fundamento na inexigibilidade da dívida, nos termos do art. 741, parágrafo único, do Diploma Adjetivo.

Considerações finais

Tendo em vista o exposto, apesar de a coisa julgada ser um instituto da maior relevância dentro do sistema jurídico adotado no país, é possível e necessário, em alguns momentos, haver a flexibilização desse instituto, objetivando resguardar a ordem jurídica constitucional.

Assim sendo, quando ocorrer decisão do STF que contrarie coisa julgada, esta deve ser flexibilizada, sendo que o momento de aplicação da primeira deverá constar na própria decisão do STF depois de uma análise perfunctória das situações existentes e da análise do caso em concreto.

Desta feita, cabe ao STF estabelecer parâmetros quando da análise do caso *in abstrato* para aplicação no caso concreto, como foi no caso da Súmula Vinculante n. 8. No entanto, ressalta-se que o arcabouço constitucional de defesa do contribuinte deve ser levado em consideração em tais julgamentos.

Referências

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 8. ed. São Paulo, Saraiva, 2002.

ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito*. Tradução e notas Márcio Pugliesi, Edson Bini, Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 1995.

BORGES, José Souto Maior. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. *Revista Dialética*. São Paulo, v. 22, 1997.

BRANDÃO, Fabrício dos Reis. *Coisa Julgada*. São Paulo: MP Editora, 2005.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2002.

DELGADO, José Augusto. Efeitos da coisa julgada e princípios constitucionais. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Coisa julgada inconstitucional*. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002. p. 77-121.

DINAMARCO, Cândido Rangel. Relativizar a coisa julgada material. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Coisa julgada inconstitucional*. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002. p. 33-76.

DINIZ, Maria Helena. *Norma constitucional e seus efeitos*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução de João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LIEBMAN, Enrico Tullio. *Eficácia e Autoridade da Sentença e Outros Escritos Sobre a Coisa Julgada*. Tradução de Alfredo Buzaid e Benvenuto Aires. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

LIMA, Paulo Roberto de Oliveira. *Contribuição à teoria da coisa julgada*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Teoria da Imposição Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 1-8.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. Coisa julgada inconstitucional. In: _____ . *Coisa julgada inconstitucional*. 2. ed. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002. p. 1-31.

OTERO, Paulo. *Ensaio Sobre o Caso Julgado Inconstitucional*. Lisboa: Lex Edições Jurídicas, 1993.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: MP Editora, 2005.

PONTES, Helenilson Cunha. *Aula proferida no curso de pós-graduação em direito processual tributário na PUC-SP no dia 03/06/2004*.

REALE, Miguel. *Teoria tridimensional do direito*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

_____. *Lições Preliminares de Direito*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 1988.

_____. Variações sobre justiça II. Disponível em: http://pensadoresbrasileros.home.comcast.net/MiguelReale/variacoes_sobre_a_justica_2.htm. Acesso em 28/09/2004.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Os limites da legalidade tributária e os Direitos Fundamentais do Contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva (coord.). *A defesa do contribuinte no direito brasileiro*. São Paulo: IOB, 2002. p. 77-116.

SILVA, José Afonso. Constituição e segurança jurídica. In: ROCHA, Carmen Lúcia Antunes (coord). *Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada*. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

THEODORO JUNIOR, Humberto; FARIA, Juliana Cordeiro de. A coisa julgada inconstitucional e os instrumentos processuais para o seu controle. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Coisa julgada inconstitucional*. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002. p. 123-170.

VALVERDE, Gustavo Sampaio. *Coisa Julgada em Matéria Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

VELOSO, Zeno. *Controle Jurisdicional de Constitucionalidade*. 3. ed. 2. tir. Belo Horizonte: Del Rey Editora, 2003.

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim; MEDINA, José Miguel Garcia. *O Dogma da Coisa Julgada: hipóteses de relativização*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

