

# PRAZO PARA A REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO COM SUPEDÂNEO EM LEI INCONSTITUCIONAL

Camila Quintão Ferreira

## 1. Definição de repetição do indébito

Nos antigos ordenamentos jurídicos, o instituto da repetição do indébito regia-se pelo direito civil, que regulava, indistintamente, tanto as relações privadas quanto as públicas.<sup>1</sup> Buscava-se respaldo no direito civil para relações entre o Estado e o particular, quando este pleiteasse a devolução de tributo indevidamente pago.

Ainda hoje verificamos reminiscências em nosso ordenamento da *condictio indebiti* do direito romano, que se baseava no princípio de que aquele que se locupletasse com a coisa alheia tinha o dever de restituí-la ao seu dono.<sup>2</sup> Consistiam os pressupostos das *condictio*, basicamente, na prova de erro do *solvens* e na demonstração do seu prejuízo. De fato, o direito tributário brasileiro inspirou-se, inicialmente, nesses pressupostos privatísticos dos romanos para regular o seu instituto da repetição do indébito. Todavia, após longo período de celeuma em nossos tribunais, a jurisprudência teve por bem abolir o requisito de erro do *solvens*, mas continuou a exigir, em se tratando de tributos indiretos, a demonstração de seu empobrecimento, ao qual alude o art. 166 do CTN.

1. Segundo Brandão Machado, “se entendia, segundo a teoria do fisco, de raízes históricas na organização do antigo Estado romano, que as questões jurídicas de conteúdo patrimonial entre o Estado e o indivíduo eram regidas somente pelo direito privado, de modo que o Estado tinha de despir-se de sua soberania, para ser parte no processo judicial como pessoa jurídica titular de direitos ou obrigações patrimoniais” (Repetição do indébito no direito tributário. In: *Direito tributário: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 61).
2. SILVA, Caio Mário da. *Apud* SILVEIRA, Lindemberg da Mota. Repetição do indébito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias*, n. 8: repetição de indébito. São Paulo: Resenha Tributária, 1983. p. 60.

Através do Código Tributário Nacional, a repetição do indébito tributário recebeu tratamento sistemático na legislação, sob a denominação de pagamento indevido, restando por afastada a aplicação do direito privado.<sup>3</sup> Ademais, os pressupostos do pagamento indevido no direito privado mostram-se totalmente dissonantes daqueles do direito tributário. A pretensão do contribuinte origina-se de ato ilícito do Estado que recebeu tributo indevido, ao passo que no Direito Privado não há falar em ilicitude, mas em restabelecimento do patrimônio do demandante *tout court*.<sup>4</sup>

Contra as objeções à regulamentação da repetição do indébito sob o *nomen juris* de pagamento indevido, que argumentam que, se de tributo indevido não resulta obrigação, não há que se falar em pagamento, leciona Brandão Machado:

O rigor lógico da linguagem não pode ir a ponto de impedir que se utilizem, para a designação de conceitos falsos ou irreais, os mesmos nomes que se empregam para expressar os correspondentes conceitos reais e verdadeiros [...]. Quando, por exemplo, se adjectiva o ato administrativo de inexistente, pretende-se exprimir a noção de que o ato do agente público tem todas as características do ato administrativo regular, com a diferença, porém, de que o direito não lhe dá guarida. Nem por isso se poderia objetar o uso da expressão ato administrativo inexistente, sob a razão de que o ato não existe. Assim também se pode dizer das expressões pagamento indevido e tributo indevido. Se todo pagamento pressupõe uma obrigação, basta qualificar de indevido o pagamento para se ter por inexistente a obrigação. Da mesma forma, basta adjectivar como indevido o tributo para se identificar o conceito, não obstante despido da legitimidade que têm os tributos devidos.<sup>5</sup>

O direito à repetição do indébito tributário nasce quando o sujeito passivo recolhe aos cofres públicos determinado *quantum*, a título de tributo supostamente devido, mas que por determinada

3. SILVEIRA, Lindemberg da Mota. *Op. cit.*, p. 67.

4. Ver MACHADO, Brandão. *Op. cit.*, p. 85-6.

5. *Idem*, p. 75-6.

circunstância não se coaduna à prescrição legal, ou baseia-se em lei inconstitucional. Sobre o assunto, confira-se o que dispõe o art. 165 do CTN:

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 artigo 162, nos seguintes casos:

- I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;
- II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;
- III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Os fundamentos jurídicos da repetição do indébito são a ofensa à legalidade - o direito do contribuinte de ser tributado nos exatos termos da lei tributária<sup>6</sup> - ou a ofensa à primazia da Constituição<sup>7</sup> - quando a tributação se dá com fulcro em lei inconstitucional. Despicienda, destarte, a enumeração que traz o artigo<sup>8</sup>, posto que sempre haverá violação a uma dessas garantias individuais do contribuinte e, conseqüentemente, direito à repetição do que foi pago

- 
- 6. Como diz Leo Krakowiak, “ao direito do Estado democrático de arrecadar tributos contrapõe-se o dos contribuintes de nada pagar além do que é devido na forma da lei” (Repetição do indébito. In: MARTINS: Ives Gandra da Silva (Coord.). *Op. cit.*, p. 195)
  - 7. Sobre esse princípio, ensina Leandro Paulsen: “A supremacia da Constituição faz com que hoje tenhamos o que se tem convencionalmente chamado de Estado de Constituição (*Verfassungsstaat*). Daí exsurge o princípio da constitucionalidade. Já não basta, como se dava nos sistemas em que havia a soberania do legislador, a conformidade com a lei. Para que uma norma seja válida, deve estar adequada à Constituição como um todo, o que envolve tanto o princípio da legalidade como os demais princípios e regras nela contemplados. Aliás, o controle jurisdicional da constitucionalidade das leis revela tal traço” (*Direito tributário*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. p. 144-5)
  - 8. Luciano Amaro também entende desnecessário o detalhamento feito por este artigo, fundamentando-se em que apenas o pagamento indevido a título de tributo basta para o exercício do direito à restituição (*Direito tributário brasileiro*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 408-9).

indevidamente, seja por erro de fato ou de direito (v.g., na determinação da base de cálculo a maior, na aplicação de alíquota diversa da indicada na lei), seja por erro do Estado ou do contribuinte.

Misabel Derzi advoga a desnecessidade de erro para ensejar o direito à restituição, uma vez que “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, anistia e moratória dependem de lei”. Conclui que a repetição do indébito é devida, tenha o pagamento sido voluntário ou mediante cobrança, seja por erro de fato ou de direito.<sup>9</sup>

A referência do *caput* à desnecessidade de prévio protesto do sujeito passivo confirma que o pagamento indevido pode resultar de erro (situação em que a ressalva prévia do contribuinte não seria possível) ou mesmo ser feito em plena consciência da sua inexigibilidade (quando a objeção poderia ter lugar), por razões de conveniência circunstancial (obtenção de CND, por exemplo).

A exceção de que trata o *caput*, referente ao art. 162, § 4º, é o pagamento de tributo através de estampilhas, ao qual não se aplica a regra geral da repetição quando houver perda ou destruição desses instrumentos, ressalvadas as hipóteses em que ficar provado erro da Fazenda Pública e aquelas em que houver lei em sentido contrário.<sup>10</sup>

Quanto à hipótese do art. 165, III, confira-se a lição de Igor Mauler Santiago:

A terceira causa de repetição, tratada no inciso DI do art. 165, liga-se à superveniência do caráter indevido do pagamento, que era exigível quando foi realizado mas perdeu substrato jurídico com a reforma, anulação, revogação ou rescisão da decisão que o impusera. Tais modificações, lembra Sacha

9. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 882. Neste sentido, também: PAULSEN, Leandro. *Op. cit.*, p. 778.

10. Sobre o tema, ver: DENARI, Zelmo. *Repetição dos tributos indiretos*. In: MARTINS: Ives Gandra da Silva (Coord.). *Op. cit.*, p. 117; TORRES, Ricardo Lobo. *Restituição de tributos*. Rio de Janeiro: Forense, 1983. p. 11; AMARO, Luciano. *Op. cit.*, p. 407.

Calmon, podem versar sobre o *an* ou *quantum debeatur*. Tais alterações, no rigor do dispositivo, são aquelas provocadas pelo próprio contribuinte (que interpõe recurso sem efeito suspensivo contra a decisão que determinara o pagamento, e sai afinal vencedor na lide; que pleiteia em juízo a anulação ou revogação da decisão administrativa que lhe determinara o recolhimento; ou que propõe e ganha ação rescisória contra a sentença ou o acórdão passado em julgado que dera ganho de causa à Fazenda Pública).<sup>11</sup>

### 1.1. Natureza do indébito

É antiga a controvérsia que paira na doutrina sobre a natureza da relação entre o Estado e o credor da ação repetitória, se privada ou pública (e tributária). Dentro dessa dissensão, sobreleva citar duas posições: os que sustentam que pagamento de tributo indevido não é tributo, pelo que não há razão para discipliná-lo no âmbito do CTN, mas no direito administrativo, ou mesmo no direito civil; e os que, ao revés, afirmam que, se houve recolhimento a título de tributo, ainda que indevido, a pretensão daquele que repetirá o indébito terá natureza tributária, posto que esta decorre do motivo em que se fundou o recolhimento, razão pela qual o direito tributário lhe dá guarida.

Ricardo Lobo Torres assevera ser de direito público a obrigação de restituir tributos, afastando, todavia, sua natureza tributária. O autor põe em relevo a simetria entre a obrigação tributária e a obrigação de restituição do indébito, mas conclui que, malgrado isso, “o indébito não é tributo, nem a obrigação de restituir é uma obrigação tributária”.<sup>12</sup>

Paulo de Barros Carvalho defende a regulamentação do pagamento indevido no seio do CTN, alegando que o indébito não perde a sua característica de tributo. O valor cobrado pelo Estado ou pago espontaneamente pelo credor da repetição, que crê estar quitando um débito tributário, subsume-se na definição do art. 3º do CTN.<sup>13</sup>

---

11. Arts. 165 a 169 do CTN. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 1.225-6.

12. *Op. cit.*, p. 32-3.

13. *Curso de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1991. p. 303-4.

Invocando o motivo em que se estriba a prestação recebida pelo Fisco como o responsável pela natureza jurídica desta, Brandão Machado explica, de modo irrefutável, ser de direito tributário a relação entre o Estado e o credor da repetição:

Na verdade, a natureza jurídica da pretensão de quem repete imposto indevido é tributária, porque ontologicamente ligada à relação de débito do tributo. Este nasce da ocorrência *in concreto* do seu pressuposto, e a partir daí é que se realiza o recolhimento do seu quantum [...]. A pretensão do credor nasce, assim, *in abstracto*, no mesmo momento em que surge a obrigação tributária, ainda que anômala. O recolhimento, ou já então o pagamento indevido da obrigação ilegal, concretiza a pretensão do pagante de reaver o que pagou a título de tributo. São, portanto, pressupostos da pretensão a preexistência de uma obrigação tributária, obviamente ilegal, e o seu pagamento.<sup>14</sup>

Ante a natureza tributária da relação entre o Estado e o credor da ação repetitória, pensamos não haver razão para excluir do âmbito do CTN aquelas hipóteses em que o motivo da repetição é a inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo. Além disso, conforme salienta Igor Mauler Santiago<sup>15</sup>, a redação do inciso I do art. 165 do CTN resulta da união de dois dispositivos presentes no Anteprojeto Rubens Gomes de Sousa, sendo um com idêntico texto ao deste inciso e outro que previa a hipótese de inconstitucionalidade da lei em que se baseou o recolhimento, declarada por decisão judicial passada em julgado, ainda que posterior ao pagamento indevido.

## 1.2. Prazo para pleitear: decadência ou prescrição?

Cumpra agora perquirir sobre a natureza jurídica do prazo para pleitear a repetição do indébito, se se trataria de prescrição ou decadência.

---

14. *Op. cit.*, p. 63-4.

15. *Op. cit.*, p. 1.222-3.

Na doutrina de Orlando Gomes<sup>16</sup>, vejamos os pressupostos:

- da prescrição: a) a existência de um direito atual, suscetível de ser pleiteado em juízo; b) a violação desse direito, que se con-substancia na *actio nata*; c) a argüição pelo interessado, sendo matéria de defesa à qual não cabe pronunciamento *ex officio* pelo juiz;

- da decadência: a) a origem do direito concomitantemente à origem da ação; b) o prazo para exercer esse direito é extintivo, não se interrompe nem se suspende; c) ocorre independente de provocação do interessado.

Vincadas as diferenças entre os dois institutos, passemos à análise do entendimento da doutrina acerca da natureza do prazo previsto pelo CTN para se pleitear a restituição do indébito tributário.

O art. 168 do CTN, que regulamenta o prazo para ajuizar a ação repetitória, reza:

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 artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

A doutrina se parte no que toca à classificação desse prazo. Alguns qualificam-no como decadencial, fundamentando-se na referência que faz o *caput* à extinção do direito de pleitear. Outros o dizem prescricional, por considerar o pagamento indevido uma lesão ao patrimônio do contribuinte, o que ensejaria uma ação reparadora.

Para Ricardo Lobo Torres, o prazo estatuído no artigo em análise é decadencial, dispondo o contribuinte do prazo de cinco anos para ajuizar a ação repetitória, a partir da extinção do crédito ou da

---

16. *Introdução ao direito civil*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992. p. 519-20.

decisão administrativa ou judicial irrecorrível que tenha reformado ou anulado a decisão condenatória.<sup>17</sup>

Brandão Machado conclui que o prazo do art. 168 é prescricional, através da diferenciação entre a extinção da pretensão (prescrição) e a extinção do direito formativo (decadência). Ao executar a obrigação tributária indevida, o *solvens* adquire direito de crédito e pretensão, não direito formativo.<sup>18</sup>

Estamos com Marco Aurélio Greco e Helenilson Cunha Pontes quanto à fundamentação utilizada para se inferir a natureza do prazo para pleitear o indébito tributário. Segundo os autores, “o exercício de um direito, submetido a prazo prescricional, pressupõe a violação deste direito, apto a configurar a *actio nata*, isto é, o momento de caracterização da lesão a um direito. (...) É da violação, portanto, que nasce a ação”.<sup>19</sup> A prescrição conta-se, pois, a partir dessa violação.

## 2. A declaração de inconstitucionalidade da lei e seus efeitos

As Constituições rígidas se fundam em uma distinção entre o poder constituinte e os poderes constituídos, donde resultam a supremacia da lei constitucional (obra do poder constituinte) e a inferioridade da lei ordinária (criação dos poderes constituídos). Essas Constituições comportam um procedimento especial de revisão, que lhes atribui uma estabilidade bem superior à das demais leis, conferindo-lhes o mais alto posto na hierarquia das normas jurídicas. Daí decorre a necessidade permanente de um controle de constitucionalidade das leis, a preservar a primazia constitucional

---

17. *Op.cit.*, p. 63. No mesmo sentido: DERZI, Misabel Abreu Machado. *Op.cit.*, p. 895; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 842; CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1991. p. 306.

18. *Op. cit.*, p. 79. Em idêntica posição: MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p.178; XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. São Paulo: Forense, 1997. p. 98.

19. *Inconstitucionalidade da lei tributária: repetição do indébito*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 48.

e, conseqüentemente, o funcionamento harmônico dos poderes do Estado e a garantia dos direitos fundamentais. Esse é o espeque da afirmativa de que o controle de constitucionalidade é uma consequência lógica das Constituições rígidas.<sup>20</sup>

A própria Constituição, em defesa de sua supremacia, estabelece o controle de constitucionalidade das leis. Os três principais sistemas, na visão de José Afonso da Silva<sup>21</sup>, são: o político (aquele em que o controle se dá por órgãos de natureza política), o jurisdicional (controle exercido pelo Poder Judiciário) e o misto (quando há uma subdivisão entre as categorias de leis, sendo que determinadas categorias se submetem ao controle político e outras, ao controle jurisdicional). Neste estudo, nosso enfoque será o controle jurisdicional das leis.

O controle jurisdicional de constitucionalidade das leis pode ser dividido, sob uma óptica subjetiva<sup>22</sup>, em dois grandes sistemas:

a) sistema difuso: o poder de controle pertence a todo o Judiciário de um determinado ordenamento, que o exercita incidentalmente, isto é, no bojo de uma ação comum, em que a questão da constitucionalidade seja essencial para o deslinde do caso concreto;

b) sistema concentrado: o poder de controle se concentra em um específico órgão do Poder Judiciário, tribunal de cúpula ou corte especial, normalmente designado pela Constituição Federal e com sua competência nela prevista, e é exercido em via principal, ou seja, através de uma ação especial, em que a constitucionalidade será analisada *in abstracto*.

O sistema difuso teve sua origem nos Estados Unidos<sup>23</sup>, motivo pelo qual se denomina, também, sistema americano. Segundo Mauro

---

20. BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 266-7.

21. *Curso de direito constitucional positivo*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 49.

22. Referindo-se este aspecto aos órgãos aos quais incumbe o poder de controle judicial de constitucionalidade.

23. A Constituição norte-americana de 1787 foi pioneira na concepção do princípio da supremacia da Constituição, trazendo-o implicitamente em seu texto: Art. 6º, cláusula 2ª: "This Constitution [...] shall be the supreme Law of the Land; and the judges in every State shall be bound thereby". O *leading case* *Marbury versus* Madison consagrou este princípio e declarou o poder-dever dos juizes de negar aplicação às leis contrárias à Constituição como pilar do controle judicial difuso.

Cappelletti<sup>24</sup>, no controle difuso de constitucionalidade, todos os órgãos judiciários, indistintamente, têm o poder-dever de não aplicar leis inconstitucionais submetidas a seu julgamento. É de se ressaltar a função de unificação da jurisprudência exercida pela Suprema Corte - cuja decisão é vinculante a todo o Judiciário americano - a par da possibilidade de conhecimento da questão de inconstitucionalidade por qualquer juiz.<sup>25</sup> O princípio do *stare decisis* mitigou de tal forma os efeitos *inter partes* do julgamento de inconstitucionalidade, de modo que é possível falar em eficácia *erga omnes* após a decisão da Corte Suprema.<sup>26</sup>

O sistema concentrado foi posto em prática pela primeira vez na Áustria, na Constituição de 1920, e desenvolvido por obra de Hans Kelsen. Erige-se na premissa de que o controle jurisdicional é exercido, com exclusividade, por um único órgão judicial, criado especificamente para este fim. Os demais juízes não têm o poder de afastar a presunção de constitucionalidade das leis<sup>27</sup>, que somente é dado a uma Corte especial, designada pela Constituição.

Coexistem no sistema brasileiro o controle incidental, vigente desde a Carta Magna de 1891<sup>28</sup>, e o controle concentrado, introduzido pela Constituição de 1946.<sup>29</sup> A Constituição de 1988, no escólio de Gilmar Ferreira Mendes<sup>30</sup>, reduziu o controle difuso e aumentou sobremaneira o controle concentrado, possibilitando, através deste, que a maioria, senão todas as questões constitucionais relevantes fossem submetidas ao Supremo Tribunal Federal. Cogita-se, pois, de

---

24. *Op. cit.*, p. 75.

25. BONAVIDES, Paulo. *Op. cit.*, p. 281.

26. Ver CAPPELLETTI, Mauro. *Op. cit.*, p. 80-1.

27. Ao contrário do que ocorre na Itália e na Alemanha, onde, segundo Mauro Cappelletti, o juiz pode suspender o processo para argüir, perante o órgão competente, a questão da constitucionalidade da lei que ali teve origem (*Op. cit.*, p. 85).

28. A introdução do sistema difuso no direito brasileiro deve-se a forte influência do *judicial review* norte-americano, que impunha o julgamento incidental da questão a todos os juízes, sempre *in concreto*. Ver MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 190-1.

29. A titularidade da ação direta de inconstitucionalidade cabia ao Procurador-Geral da República, para fins de intervenção federal em face de violação de direitos constitucionalmente impostos aos entes federados (*Idem*, p. 197-203).

30. *Idem*, p. 208-9.

um modelo híbrido de controle de constitucionalidade, com prevalência do sistema concentrado.

O controle concreto, ou incidental, de constitucionalidade pode ser exercido por qualquer órgão dotado de competência jurisdicional e dá-se no curso de um processo. A questão de inconstitucionalidade pode ser argüida, *incidenter tantum*, pelas partes, pelo Ministério Público ou reconhecida *ex officio* pelo juiz.<sup>31</sup>

A questão sobre a constitucionalidade da lei deve ser essencial ao julgamento da lide, e caso o juiz a reconheça inconstitucional, determinará a sua não-aplicação àquele caso concreto. A sentença que põe termo à controvérsia constitucional não provoca a anulação da lei e nem a ataca abstratamente; a sua conseqüência é, tão-somente, o afastamento da lei inconstitucional naquela demanda. Para Paulo Bonavides<sup>32</sup>, é o que se denomina relatividade da coisa julgada, de modo que nada obsta que em outros processos, perante o mesmo juiz ou outro, essa mesma lei que se declarou inconstitucional em controle concreto possa ser aplicada novamente. Conseqüência lógica dessas premissas é que os efeitos do controle incidental são apenas *inter partes* e *ex tunc*, ou seja, fulminam a relação jurídica entre as partes, baseada na lei inconstitucional, desde o seu nascimento. Em suma, a lei declarada inconstitucional *incidenter tantum* continua em vigor, eficaz e aplicável<sup>33</sup>, até que seja atribuída eficácia *erga omnes* à decisão que a invalidou, com suspensão de sua execução pelo Senado Federal, nos termos do art. 52, X, da CF.<sup>34</sup>

O controle concentrado tem por base um processo objetivo em que releva, tão-somente, o interesse público na preservação da supremacia da Constituição. Segundo J. J. Gomes Canotilho<sup>35</sup>, o controle abstrato seria o processo dirigido à fiscalização da

31. *Idem*, p. 248.

32. *Op.cit.*, p. 274.

33. SILVA, José Afonso da. *Op. cit.*, p. 53.

34. José Afonso da Silva, com proficiência, alega que a suspensão da executoriedade da lei pelo Senado não a revoga nem a anula, somente lhe retira a eficácia, de modo que só terá efeitos *er tunc*. Se até o ato do Senado a lei existiu e foi aplicada, os seus efeitos permanecem, a menos que impugnados individualmente pelos interessados (*Idem*, p. 54).

35. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2002. p. 995.

constitucionalidade, com decisão vinculante quanto à validade formal ou material de uma norma jurídica.

Podem ser objeto de controle abstrato as leis em geral, as normas constitucionais estaduais, as emendas à Constituição Federal, atos normativos estaduais e federais<sup>36</sup> e os tratados em que o Brasil seja parte.<sup>37</sup>

Não se cuida, pois, de julgar a validade da lei em um caso concreto. O que interessa é perquirir essa validade, abstratamente, perante a Constituição vigente.<sup>38</sup> O STF é o órgão competente para apreciar a inconstitucionalidade das normas *in abstracto*, de forma exclusiva, através da ação declaratória de constitucionalidade<sup>39</sup>, da ação direta de inconstitucionalidade (ambas previstas no art. 102, I, a, da CF) e, em alguns casos (lei municipal posterior à Carta de 1988, por exemplo), da argüição de descumprimento de preceito fundamental (art. 102, § 1º, da CF).<sup>40</sup>

Quantos aos efeitos da decisão definitiva em ação declaratória de constitucionalidade ou em ação direta de inconstitucionalidade, há eficácia contra todos e efeito vinculante ao Judiciário e

---

36. MENDES, Gilmar Ferreira. *Op. cit.*, p. 262.

37. Quanto à possibilidade de sujeição dos tratados ao controle abstrato: SANTIAGO, Igor Mauler. *Métodos de solução dos conflitos de interpretação e de aplicação dos tratados contra a dupla tributação internacional*. 2005. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito da UFMG, Belo Horizonte, p. 27.

38. O STF já assentou que o controle de constitucionalidade tem de se dar com base em Constituição vigente, não havendo que se cogitar em Constituição revogada ao tempo da propositura da ação, ou mesmo que sobrevenha a sua derrogação, no curso da ação. MENDES, Gilmar Ferreira. *Op. cit.*, p. 267.

39. A ação declaratória de constitucionalidade foi introduzida pela EC nº 3/93, no art. 102, I, a, com o propósito de fazer cessar, de forma célere e eficaz, as inúmeras controvérsias judiciais que se travassem em torno da inconstitucionalidade de determinada lei, restabelecendo a segurança e a estabilidade da ordem jurídica. A esse respeito: SILVA, José Afonso da. *Op. cit.*, p. 57 e ss.

40. Conferir art. 1º da Lei nº 9.882/99: “Art. 1º. A argüição prevista no § 1º do art. 102 da Constituição Federal será proposta perante o Supremo Tribunal Federal, e terá por objeto evitar ou reparar lesão a preceito fundamental, resultante de ato do Poder Público.

Parágrafo único. Caberá também argüição de descumprimento de preceito fundamental:

I - quando for relevante o fundamento da controvérsia constitucional sobre lei ou ato normativo federal, estadual ou municipal, incluídos os anteriores à Constituição;

II - (VETADO).”

ao Executivo, estendendo-se a todas as ações em andamento.<sup>41</sup> Se a lei é declarada constitucional, dissipam-se os questionamentos nesse sentido, e em caso de ser inconstitucional, não deterá mais eficácia em nosso ordenamento.<sup>42</sup>

A decisão que declara a inconstitucionalidade da lei, em sede de controle concentrado, suprime a sua eficácia ou aplicabilidade<sup>43</sup>, maculando os seus efeitos retroativamente. Para José Afonso da Silva<sup>44</sup>, esse *decisum* tem o efeito imediato de retirar a aplicabilidade da lei, além de fazer coisa julgada material, vinculando os aplicadores da lei, que não mais poderão utilizá-la. Ademais, em regra geral, a declaração de inconstitucionalidade possui oponibilidade *erga omnes* e efeitos *ex tunc*, ou seja, a decisão do STF valerá para todos e o ato legislativo será nulo *ab initio*<sup>45</sup>. No escólio de J. J. Gomes Canotilho, “a declaração com força obrigatória geral da inconstitucionalidade de uma norma implica a nulidade *‘ipso iure’* da mesma norma, produzindo efeitos *ex tunc*, ou seja, desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional”.<sup>46</sup>

Importante norma sobre os efeitos da declaração de inconstitucionalidade é a Lei nº 9.868/99<sup>47</sup>, que possibilita ao Plenário do STF, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos da decisão, decidindo que ela só tenha eficácia a partir do trânsito em julgado ou em outro momento que reputar conveniente. Essa

41. A EC nº 45/04 contemplou as ações diretas de inconstitucionalidade no art. 102, § 2º, outrora restrito às ações declaratórias. Mas, desde a edição da Lei nº 9868/99, já se previa a extensão desses efeitos às ações diretas.

42. Ver SILVA, José Afonso da. *Op. cit.*, p. 60.

43. Nessa linha, Zeno Veloso sustenta que “a lei inconstitucional existe, goza da presunção de legitimidade conferida a todas as normas, é eficaz, mas é inválida”. Se essa lei é judicialmente declarada inconstitucional, além de ser inválida, será retroativamente ineficaz (*Controle jurisdicional de constitucionalidade*. 3. ed. Belo Horizonte: Dei Rey, 2004. p. 185).

44. *Op. cit.*, p. 55.

45. Neste sentido: MENDES, Gilmar Ferreira. *Op. cit.*, p. 278.

46. *Op. cit.*, p. 1002-3.

47. “Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.”

decisão deve sempre ter arrimo em razões de segurança jurídica ou excepcional interesse social. Cuida-se da possibilidade de se atribuir efeitos *ex nunc* à decisão de inconstitucionalidade, excetuando a regra geral da eficácia retroativa em sede de controle concentrado.<sup>48</sup>

Não obstante, ainda predomina na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal a regra geral da eficácia *ex tunc* da norma eivada de inconstitucionalidade. É o que se depreende dos excertos *infra* colacionados, retirados de votos proferidos no julgamento dos embargos declaratórios na ADIn 1.498-6/RS. Eis a sua ementa:

CONTROLE CONCENTRADO DE CONSTITUCIONALIDADE - PROCEDÊNCIA DA PECHA DE INCONSTITUCIONAL - EFEITO - TERMO INICIAL - REGRA X EXCEÇÃO. A ordem natural das coisas direciona no sentido de ter-se como regra a retroação da eficácia do acórdão declaratório constitutivo negativo à data da integração da lei fulminada por inconstitucional no arcabouço normativo, correndo à conta da exceção a fixação de termo inicial diverso.

EMBARGOS DECLARATÓRIOS - OMISSÃO - FIXAÇÃO DO TERMO INICIAL DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - RETROATIVIDADE TOTAL. A inexistência de pleito de fixação de termo inicial diverso afasta a alegação de omissão relativamente ao acórdão por meio do qual se concluiu pelo conflito do ato normativo autônomo abstrato com a Constituição Federal, fulminando-a desde a vigência (DJ 05.12.2003).

O relator, Ministro Irmão Galvão, voto vencido no julgamento em tela, enfatiza o entendimento da Suprema Corte quanto aos efeitos da declaração de inconstitucionalidade:

A regra é que as decisões do Supremo Tribunal Federal em ação direta tenham efeitos *ex tunc*, ou seja, declarem a nulidade do ato normativo impugnado desde a sua edição.

Entretanto, tal regra tem sua exceção prevista no art. 27 da Lei nº 9.868/99, cuja constitucionalidade, aliás, está sendo questionada em ação direta perante esta Corte. A referida norma possibilita ao Plenário, por maioria

---

48. Ver VELOSO, Zeno. *Op. cit.*, p. 195.

de dois terços de seus membros, restringir os efeitos da declaração de inconstitucionalidade ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado, tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social.

O Ministro Marco Aurélio não diverge quanto à matéria, conforme noticiou em seu voto majoritário:

A regra no tocante à declaração de inconstitucionalidade de ato normativo vem sendo a de emprestar-se a ineficácia desde o nascedouro, ou seja, o pronunciamento do Supremo Tribunal Federal, invariavelmente, tanto assim que está em discussão a inconstitucionalidade do art. 27 da Lei nº 9.868/99, tem sido no sentido de fulminar a lei desde a vinda ao mundo jurídico. O fato de não se haver acionado o citado art. 27 bem demonstra que a declaração de inconstitucionalidade mostrou-se abrangente.

### 3. O prazo para a repetição do indébito na legislação tributária brasileira

#### 3.1. A regulamentação pelo CTN

O art. 68 do CTN, supracitado, cuida de prazo para se pleitear a repetição do indébito, tanto na esfera judicial quanto na esfera administrativa. Não se exige o prévio pleito nesta para que se tenha acesso àquela, pois a Constituição prevê o direito amplo e irrestrito à via judicial, conforme art. 5º, XXXV.<sup>49</sup>

O prazo prescricional de que trata o artigo fixa o lapso temporal de cinco anos como o limite para se provocar a *jurisdictio* estatal. Passemos à análise de sua aplicação em cada um daqueles incisos.

O inciso I remete às hipóteses de cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da

---

49. Nesse sentido: SANTIAGO, Igor Mauler. *Op. cit.*, p. 1.239; MELO, José Eduardo Soares de. Repetição do indébito e compensação. In: MACHADO, Hugo de Brito. *Repetição do indébito e compensação no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 237.

legislação tributária aplicável (art. 165, I) e ao erro relacionado às circunstâncias do pagamento (art. 165, II). Nesses casos, a lei fixa como *dies a quo* a data da extinção do crédito tributário.

Nos tributos sujeitos a lançamento de ofício ou com base em declaração, a extinção do crédito tributário se dá, em geral<sup>50</sup>, com o pagamento, conforme o art. 156, I, do CTN.

Quanto aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a regra, antes do advento da LC n° 118/05, era diversa. Pelo art. 156, VII, do CTN, o crédito tributário se extinguiria apenas com a homologação do pagamento<sup>51</sup>, expressa ou tácita. A homologação expressa não suscitava maiores dúvidas: trata-se de manifestação literal da Administração concordando com o tributo recolhido pelo contribuinte (art. 150, *caput*, CTN). Já na homologação tácita, o contribuinte efetua o pagamento - previamente a qualquer exame da autoridade administrativa - e aguarda durante cinco anos a sua homologação, imposta como condição resolutiva pelo § 1º do art. 150 do CTN. Após o decurso desse prazo, iniciado com o fato gerador, e ante a abstenção do Fisco, está o pagamento tacitamente homologado, e tinha-se por extinto o crédito tributário (art. 150, § 4º).

Destarte, para a melhor exegese, o termo *a quo* a que alude o art. 168, I, CTN nos tributos sujeitos a lançamento por homologação era, pelo amálgama dos arts. 156, VII, e 150, §§ 1º, 2º e 4º, a homologação expressa ou tácita. Ademais, sendo a homologação expressa figura desconhecida na prática jurídica, o contribuinte tinha o prazo de dez anos para repetir o indébito (i.e., cinco anos contados do fato gerador, mais cinco anos de prescrição contados da homologação tácita).<sup>52</sup>

50. Levando-se em conta que o pagamento é o principal meio de indébito tributário.

51. Malgrado a redação do CTN, comungamos da opinião de Alberto Xavier, para quem o ato suscetível de homologação seria o pagamento, não o lançamento. Se o pagamento foi realizado em conformidade com a lei, não há falar-se em homologação - em que se pressupõe um ato administrativo prévio, suscetível de controle - mas em ato administrativo de ratificação do pagamento, com valor jurídico de quitação (*Op. cit.*, p. 86).

52. Nesse sentido, COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Op. cit.*, p. 842. Em sentido oposto, MELO, José Eduardo Soares, para quem o indébito exclui qualquer possibilidade de lançamento, o que impõe a observância do prazo quinquenal, afastando-se o decenal (*Op. cit.*, p. 238).

O STJ tinha entendimento pacífico na esteira do prazo decenal, conforme se extrai da seguinte ementa:

Processual civil e tributário - Contribuição previdenciária. Administradores, autônomos e avulsos. Leis 7.787/89 (art. 3º, I) e 8.212/91 (art. 22, I). Inconstitucionalidade (RE 177.296/RS). Compensação - prazo prescricional quinquenal. Termo inicial - homologação expressa ou tácita. Taxa Selic. Incidência (ERESP 162.914/PR) - art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95. Inconstitucionalidade. Não-cabimento. RESP 215.881/PR. Correção monetária. Aplicação do EPC nos meses de março e abril/90. Súmula 252/STJ. Incidência das Leis 7.787/89 e 8.212/91 nos demais meses - precedentes do STF e STJ.

- Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo prescricional quinquenal para se pleitear sua restituição/compensação começa a fluir da homologação, expressa ou tácita, ainda que se trate de exação declarada inconstitucional pelo STF.

- Entendimento consagrado pela eg 1ª Seção no julgamento do ERESP 435.835/SC.

- No caso dos autos, tendo em vista a data do ajuizamento da ação (26.10.95) e as datas dos recolhimentos, não há que se falar em prescrição. (STJ. 2ª Turma. RESP nº 523.598/SP, rei. Min. Francisco Peçanha Martins. DJ 28.3.2005, p. 238, grifo nosso)

O advento da LC nº 118/05, por mecanismos sub-reptícios, modificou a exegese remansosa no STJ acerca da contagem do prazo prescricional para os tributos sujeitos a lançamento por homologação. Confira-se a redação dos artigos que interessam ao tema:

Art. 3º. Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei no 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 § lo do art. 150 da referida Lei.

Art. 4º. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, in fine, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional.

A primeira modificação, introduzida pelo art. 3º da LC nº 118/05, refere-se à alteração do *dies a quo* do prazo prescricional para se repetir tributos sujeitos a lançamento por homologação, que passa a ser o momento do recolhimento antecipado do tributo e não mais a homologação expressa ou tácita. Destarte, altera-se significativamente o *quantum* do prazo prescricional, que com a interpretação aduzida pela referida lei é de cinco anos.

Não satisfeito, o legislador, valendo-se de lei interpretativa, pretendeu dar aplicação imediata e retroativa ao citado dispositivo através do art. 4º, que remete expressamente ao art. 106,1, do CTN.<sup>53</sup> Com efeito, a nova regra teria aplicação aos casos presentes e aos pretéritos ainda em curso.

Sacha Calmon e Valter Lobato põem em foco os perigos da lei interpretativa, quando utilizada pelo Executivo, em conluio com o Legislativo, para usurpar a competência constitucionalmente outorgada ao Judiciário de interpretação das leis. Para tanto, citam Carlos Maximiliano:

O ideal do direito, como de toda ciência, é a certeza, embora relativa; pois bem, a forma autêntica de exegese oferece um grave inconveniente - a sua constitucionalidade posta em dúvida por escritores de grande prestígio. Ela positivamente arranha o princípio de Montesquieu; ao Congresso incumbe fazer leis; ao aplicador (Executivo e Judiciário) - interpretá-las. A exegese autêntica transforma o legislador em juiz; aquele toma conhecimento de casos concretos e procura resolvê-los por meio de uma disposição geral.

Amplifica-se, deste modo, a autoridade da legislatura, num regime de freios e contrapesos; releva-se desamor pelo dogma da divisão dos poderes, pedra angular das instituições vigentes.<sup>54</sup>

---

53. “Art. 106: A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.”

54. *Hermenêutica e aplicação do direito*, 1979. *Apud* COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; LOBATO, Valter de Souza. Reflexões sobre o art. 3º da LC 118. Segurança jurídica e boa-fé como valores constitucionais. As leis interpretativas no direito tributário brasileiro. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 117, São Paulo, Dialética, 2005, p. 114.

Em conclusão, aventam os autores<sup>55</sup> a inconstitucionalidade do art. 4º, e a inaplicabilidade da interpretação introduzida pelo art. 3º, ambos da LC nº 118/05, em face da tentativa de transgredir a jurisdição do Poder Judiciário, que já havia consolidado o alcance do art. 168, I, do CTN. Negam não somente a aplicação retroativa do art. 3º, como também a prospectiva, devido à ausência de normatividade desse dispositivo.

Concordamos com os autores quanto à impossibilidade de se atribuir interpretação retroativa ao art. 3º da LC nº 118/05, sob pena de grave ofensa ao princípio da separação dos poderes e, consequentemente, de subtração da autonomia do Judiciário para subordiná-lo às vontades do Legislativo, além de inequívoca violação à garantia de direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada.

Entretanto, estamos em que o art. 3º pode ser aplicado *pro futuro*, isto é, para pagamentos indevidos efetuados após a entrada em vigor da LC nº 118/05, que deverá ser recebida como lei nova e não lei interpretativa, já que a inovação no sistema jurídico é evidente.

Registra o Min. Teori Albino Zavascki, no mesmo sendeiro, *verbis*:

0 art. 3º da LC 118/2005, a pretexto de interpretar os arts. 150, § 1º, 160, I, do CTN, conferiu-lhes, na verdade, um sentido e um alcance diferente daquele dado pelo Judiciário. Ainda que defensável a “interpretação” dada, não há como negar que a Lei inovou no plano normativo, pois retirou das disposições interpretadas um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ, intérprete e guardião da legislação federal. *Portanto, o art. 3º da LC 118/2005 só pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência.*

3. *O artigo 4º, segunda parte, da LC 118/2005, que determina a aplicação retroativa do seu art. 3º, para alcançar inclusive fatos passados, ofende o princípio constitucional da autonomia e independência dos poderes (CF, art. 2º) e o da garantia do direito adquirido, do ato jurídico*

---

55. *Op. cit.* p. 123.

*perfeito e da coisa julgada* (CF, art. 5º, XXXVI). Ressalva, no particular, do ponto de vista pessoal do relator, no sentido de que cumpre ao órgão fracionário do STJ suscitar o incidente de inconstitucionalidade perante a Corte Especial, nos termos do art. 97 da CF.

4. Agravo regimental a que se nega provimento. (STJ. 1ª Turma. AgRg no RESP nº 706.828/CE, rei. Min. Teori Albino. DJ 18.4.2005, p. 237, grifo nosso)

A 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça já teve a oportunidade de se pronunciar sobre a matéria nos autos dos Embargos de Divergência no RESP nº 327.043/DF, em julgamento proferido no dia 27.4.2005, rejeitando, por maioria, a instauração do incidente de inconstitucionalidade, vencidos os Ministros Francisco Peçanha Martins e Teori Albino Zavascki.

Em seu voto vencido a favor da instalação do incidente de inconstitucionalidade, o Min. Teori Albino Zavascki atenta ao problema de direito transitório, referente à compatibilização entre o novo prazo do art. 3º da LC nº 118/05 e o antigo prazo decenal, e sustenta a aplicação da seguinte regra de direito intertemporal:

Tratando-se de norma que reduz prazo de prescrição, cumpre observar, na sua aplicação, a regra clássica de direito intertemporal, afirmada na doutrina e na jurisprudência em situações dessa natureza: o termo inicial do novo prazo será o da data da vigência da lei que o estabelece, salvo se a prescrição (ou, se for o caso, a decadência), iniciada na vigência da lei antiga, vier a se completar, segundo a lei antiga, em menos tempo. São precedentes do STF nesse sentido:

[...] ‘Ação Rescisória. Decadência. Direito Intertemporal. Se o restante do prazo de decadência fixado na lei anterior for superior ao novo prazo estabelecido pela lei nova, despreza-se o período já transcorrido, para levar em conta, exclusivamente, o prazo da lei nova, a partir do início de sua vigência.’ (AR 905/DF. Min. Moreira Alves. DJ 13.03.1981)

Sintetizando, o novo prazo prescricional aduzido pela LC nº 118/05, por ser inferior ao atual, somente valerá após a sua vigência.

Contudo, se iniciado o prazo decenal de prescrição antes da vigência da LC nº 118/05, esse somente se concluiria se, com o advento dessa Lei, o lapso temporal restante fosse igual ou inferior a cinco anos. Caso contrário, se superior a cinco anos, prevaleceria o prazo previsto pela nova Lei, desprezando-se o período anteriormente transcorrido.

Compartilhamos desse entendimento, por ser o que melhor preserva a segurança jurídica e a não-surpresa do contribuinte. Todavia, não foi o adotado pelo julgamento em tela, no qual assenta a 1ª Seção do STJ que o novo prazo do art. 3º da LC nº 118/05 pode atingir o indébito nascido antes de sua vigência (09.6.2005), desde que o ajuizamento da ação se dê após essa data. Assim, o prazo de cinco anos a partir do pagamento será aplicado indistintamente após o advento de tal lei, não se cogitando em reinício do prazo novo com o fito de resguardar o direito dos contribuintes que recolheram o tributo indevido sob o amparo da interpretação decenal (i.e. mais cinco anos a partir da vigência da lei, para fatos ocorridos anteriormente).

É ver o que dispõe o informativo do STJ sobre o aludido julgamento:

quinta-feira, 28 de abril de 2005

21:09 - Primeira Seção define: cinco mais cinco vale até junho

Os ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) definiram: *ajuizada a ação após 9 de junho de 2005, poderá ser aplicado o artigo 3º da Lei Complementar nº 118/2005 - o qual baixou de dez para cinco anos o prazo para ação de recuperação de indébito (devolução de valores pagos indevidamente) - aos fatos geradores ocorridos antes de sua aplicação.* Com a decisão da Seção, fica valendo o prazo de “cinco mais cinco” até essa data.

Segundo explica o ministro Castro Meira, *o prazo de cinco anos poderá ser contado a partir do pagamento indevido, e não da homologação expressa ou tácita, desde que a ação tenha sido proposta depois de 9 de junho de 2005 e mesmo que o pagamento antecipado pelo contribuinte tenha sido realizado antes da vigência da lei (ERESP 327.043).* (grifamos)

Por derradeiro, o outro prazo prescricional para a repetição do indébito inserto no CTN, no inciso II do art. 168, faz expressa remissão ao art. 165, III, que prevê a repetição do indébito quando da reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória. Neste caso, o termo *a quo* do prazo prescricional é a decisão definitiva na esfera administrativa ou a sentença judicial transitada em julgado. Isto se deve a que o aspecto indevido do tributo não surge com o pagamento, ao qual foi inicialmente condenado o contribuinte, e sim com a decisão administrativa ou judicial que reconhece o erro da decisão primígena e atribui ao pagamento a qualificação de indevido. Destarte, nada mais justo que só a partir dessa decisão comece a fluir o prazo prescricional.

### 3.2. A declaração de inconstitucionalidade e o prazo para a repetição do indébito tributário

Parte da doutrina criou diversos argumentos para afastar a aplicação do CTN à regulamentação da repetição do indébito tributário estribado em lei inconstitucional. Há os que sustentam que tributo indevido não é tributo, e sim quantia ilegítima e compulsória exigida do contribuinte. Neste diapasão, Sampaio Dória<sup>56</sup> conclui pela inaplicabilidade do prazo de restituição do indébito tributário e aplicação do prazo destinado à restituição do indébito em geral contra a Fazenda Pública.

Uma vez excluída a aplicação do CTN, Marco Aurélio Greco e Helenilson Cunha Pontes<sup>57</sup> também defendem como prazo prescricional cabível às hipóteses de indébito baseado em lei inconstitucional a regra geral da prescrição que corre a favor do Poder Público, previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910/32.<sup>58</sup>

56. DÓRIA, Antônio Carlos Sampaio. *Causas de impedimento prescricional de indébitos tributários*, p. 87. *Apud* MATTOS, Aroldo Gomes. Repetição do indébito, compensação e ação declaratória. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord). *Repetição do indébito e compensação no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 59.

57. *Op. cit.*, p. 73.

58. “Art. 1º. 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 cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem.”

Os demais argumentos dessa vertente doutrinária que sobrelevam considerar são<sup>59</sup>:

- reputar o tributo indevido no momento de seu pagamento causaria lesão à comunidade de contribuintes, que confiava na presunção de constitucionalidade da lei;
- o art. 165 do CTN relata hipóteses de pagamento indevido situadas na esfera de aplicação da lei tributária, e em nenhum momento se cogita a inconstitucionalidade dessa lei;
- por fim, sem pretender exaurir o tema, os pagamentos feitos com base em lei vigente naquele momento são devidos, e apenas posteriormente, com a declaração de inconstitucionalidade, lhes sobressai o caráter indevido.

Tal exegese veio a redundar na denominada prescrição especial, pela qual o contribuinte tem o prazo de cinco anos para ajuizar a ação de repetição do indébito, contado a partir do trânsito em julgado da decisão proferida em controle concentrado de constitucionalidade<sup>60</sup>, ou da publicação da resolução do Senado Federal que atribua efeitos *erga omnes* à decisão prolatada em controle difuso de constitucionalidade (art. 52, X, CR).<sup>61</sup>

Sem embargo disso, estamos em que nenhuma das assertivas procede.

A uma porque quanto à alegação de que tributo indevido não é tributo, remetemos à lição *supra* exposta de Brandão Machado, que alude, em analogia, à expressão ato administrativo inexistente, demonstrando que se este recebe tratamento juntamente com os demais atos administrativos no âmbito do direito administrativo, razão não há para se impedir a denominação de tributo àquela quantia recolhida

59. Ver GRECO, Marco Aurélio; PONTES, Helenilson Cunha. *Op. cit.*, p. 41-53.

60. Para Marco Aurélio Greco e Helenilson Cunha Pontes, a data do trânsito em julgado aplica-se somente para as decisões proferidas antes da publicação da Lei nº 9.868/99. Após o advento desta, há previsão expressa em seu art. 28 que determina a publicação da parte dispositiva do acórdão no Diário Oficial da União, dando ciência a todos do juízo negativo definitivo acerca da lei, que seria o termo inicial para a contagem do prazo. *Op. cit.*, p. 77.

61. Sobre a recepção da prescrição especial no STJ, ver RESP nº 534.986/SC, rei. Min. Eliana Calmon, DJ 15.3.2004.

a este título, só que indevidamente, tampouco a sua regulamentação no âmbito do direito tributário. Uma conclusão em sentido oposto afastaria a disciplina de qualquer espécie de indébito pelo CTN, e não apenas dos decorrentes de declaração de inconstitucionalidade.

A duas porque o argumento de que considerar o tributo indevido no momento do pagamento causaria lesão ao contribuinte - que confiou na presunção de constitucionalidade da lei - colide com o direito de questioná-la a qualquer momento em via de controle difuso (v.g. argüindo-se a questão de inconstitucionalidade da norma como prejudicial em uma ação de repetição do indébito). Não obstante, o contribuinte que assim não proceder e tiver o seu direito à repetição fulminado pela prescrição ainda poderá suspender os pagamentos do tributo após surdir a declaração de inconstitucionalidade em sede de controle concentrado ou a resolução do Senado Federal que suspenda a execução da lei, que sempre o beneficiarão prospectivamente.

A três porque, como já foi dito anteriormente, a redação do art. 165, I, do CTN, redundava da fusão, por pleonasma, de dois dispositivos do art. 130 do Anteprojeto Rubens Gomes de Sousa, que previam o direito à repetição do indébito<sup>62</sup>, *verbis*:

- I. Inconstitucionalidade da legislação tributária ou do ato administrativo em que se tenha fundado a cobrança, declarada por decisão judicial definitiva e passada em julgado, ainda que posterior ao pagamento;
- II. Cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável e da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido.

De mais a mais, conforme já exposto, o recolhimento de tributo em desconformidade com o direito (tanto com ofensa à legalidade, quanto com violação à supremacia da Constituição), qualquer que seja a sua causa, enseja a restituição como direito subjetivo do contribuinte, sendo absolutamente prescindível o rol de hipóteses do art. 165 do CTN.

---

62. Ver SZKLAROWSKY, Leon Frejda. Repetição do indébito. In: MARTINS: Ives Gandra da Silva (Coord.). *Op. cit.*, 1983, p. 28-29. Neste sentido, também: SANTIAGO: Igor Mauler. *Op. cit.*, p. 1.222-3.

A quatro, e finalmente, porque o tributo declarado inconstitucional não se toma indevido apenas com o advento da decisão do STF, pois, como já exposto, a decisão limita-se a declarar um vício preexistente, despindo a eficácia da lei retroativamente, com efeitos *ex tunc*.<sup>63</sup> E nem se diga que se a lei é ineficaz *ab initio*, não há falar em fluência de prazo prescricional. A inconstitucionalidade da lei não é óbice ao direito de ação do contribuinte, tanto que este detém amplo acesso ao controle difuso. Destarte, o contribuinte pode a qualquer momento reclamar a restituição dos tributos que se lhe afiguram inconstitucionais, desde que dentro do prazo que lhe impõe o art. 168 do CTN, sob pena de prescrição. Por esse raciocínio, é totalmente inconcebível que a declaração de inconstitucionalidade da lei em via de controle concentrado beneficie aqueles contribuintes que não exerceram o direito de ação dentro do prazo que lhes prescreve a lei. A declaração de inconstitucionalidade da lei não pode devolver ao contribuinte um direito que ele não mais possui, tampouco reabrir prazos prescricionais consumados.<sup>64</sup> *Dormientibus non succurrit jus*. Admite-se somente que essa decisão conserve direitos adquiridos, situações que já se consolidaram ao abrigo do direito, e por isso merecem proteção especial.

Ricardo Lobo Torres<sup>65</sup> advoga que estão a salvo da declaração de inconstitucionalidade a coisa julgada, o ato jurídico perfeito e o direito adquirido. Em matéria tributária, o lançamento definitivo, o crédito prescrito e as situações que denotem vantagem econômica para o contribuinte devem ser ressalvados da eficácia *ex tunc*.

Dessarte, resta claro que também encontra acolhimento no âmago do CTN o indébito proveniente de lei inconstitucional, pelo que deve ser afastada a prescrição especial.<sup>66</sup>

63. Ver, a respeito: SANTIAGO, Igor Mauler. *Op. cit.*, p. 1.243-4.

64. No mesmo sentido: RESP nº 416.352/SP, voto do rei. Min. José Delgado.

65. A declaração de inconstitucionalidade e a restituição de tributos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 8, 1996, p. 99-100. *Apud* XAVIER, Helena de Araújo Lopes. Conseqüências da declaração de inconstitucionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 21, 1997, p. 47.

66. Esse é o entendimento do STJ até o advento da LC nº 118/05, assentado no ERESP nº 435.835/SC, proferido no dia 24.3.2004, de relatoria do Min. José Delgado.

É grande a divergência - dentre os defensores da prescrição especial - quanto ao *dies a quo* para se pleitear o indébito tributário proveniente da declaração de inconstitucionalidade da lei, em sede de controle concentrado. Há quem diga que será a partir do trânsito em julgado do acórdão que declarar a inconstitucionalidade, ou da resolução senatorial que atribuir eficácia *erga omnes* à decisão *incidenter tantum*.<sup>TM</sup> E também, aqueles que defendem como termo inicial a data da extinção do crédito tributário, nos termos do art. 168,1, do CTN, seja o pagamento indevido, para os tributos sujeitos a lançamento de ofício ou com base em declaração, seja a homologação expressa ou tácita (em cinco anos a contar do fato gerador), em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação (doravante equiparados aos primeiros pela LC nº 118/05).

Atentando-se à plena aplicabilidade do CTN às hipóteses de repetição de tributo inconstitucional, *opinio iuris* francamente agasalhada neste trabalho, temos que a discussão acima resta prejudicada.

O recolhimento do tributo inconstitucional gera a *actio nata* - momento em que se caracteriza a lesão a um direito atual - violando-se o direito do contribuinte de pagar somente os tributos constitucionais e legais.

A restituição do *status quo ante*, ou seja, o reequilíbrio do direito violado, consequência direta da *actio nata*, deve ser pleiteado a partir do momento em que suceder essa violação. Destarte, a ação de repetição do indébito pode ser proposta desde o pagamento indevido - baseado em lei inconstitucional -, que será o *dies a quo* do prazo prescricional para os tributos sujeitos a lançamento de ofício e com base em declaração.

Cuidando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, já consignamos que a superveniência da LC nº 118/05 mudou o rumo da interpretação pretoriana até então consolidada. Consoante entendimento do STJ, toda ação ajuizada após a vigência da aludida lei observará o prazo de cinco anos contados \*

67. Nessa linha: XAVIER, Alberto Pinheiro. *Op. cit.*, p. 97; MARTINS, Ives Gandra da Silva. Repetição do indébito. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Repetição do indébito e compensação no direito tributário. São Paulo: Dialética, 2001. p. 178.

do pagamento indevido (art. 3º), ainda que este tenha ocorrido anteriormente àquela lei.

Com efeito, aplica-se também a *actio nata* aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, outrora afastada em virtude de orientação expressa do amálgama dos arts. 150, § 4º, e 156, VII, do CTN, em prol do prazo decenal.

Marco Aurélio Greco e Helenilson Cunha Pontes sustentam que a lesão ao direito do contribuinte - em se tratando de tributo inconstitucional - somente se verifica com a declaração de inconstitucionalidade da lei tributária, de modo que, antes desse evento, não haveria falar em submissão do direito a uma prestação (*actio nata*) à prescrição.<sup>68</sup> Ora, se a sentença ou acórdão que reconhece a inconstitucionalidade da lei possui efeito meramente declaratório<sup>69</sup>, o momento em que se configura a lesão não pode ser outro que não o pagamento indevido do tributo inconstitucional. Nesta ocasião configurou-se a lesão ao direito subjetivo do contribuinte de ser tributado com base em lei constitucional - tendo-se em vista a supremacia da Constituição - princípio basilar do Direito Tributário.

#### 4. Conclusão

Por todo o exposto, é devida a aplicação do prazo e de toda a regulamentação do CTN à repetição do indébito proveniente de lei inconstitucional, uma vez que:

- o tributo declarado inconstitucional não se toma indevido apenas com o advento da declaração de inconstitucionalidade, pois a decisão limita-se a declarar um vício preexistente, com efeitos *ex tunc*

68. *Op. cit.*, p. 48-9.

69. Os autores reconhecem o caráter declaratório da decisão que pronuncia a inconstitucionalidade da lei tributária, o que acaba por tornar contraditório o entendimento por eles sustentado. Confira-se a este respeito a p. 49 da aludida obra.

- não há falar em lesão à boa-fé do contribuinte, que confiou na presunção de constitucionalidade da lei, ao se considerar o tributo indevido no momento do pagamento - e não com a declaração de inconstitucionalidade -, tendo em vista o amplo acesso ao controle difuso.