

Insper

LL.M em Direito Tributário

Diogenys de Freitas Barboza

**A modulação temporal dos efeitos de uma decisão e o
instituto da prescrição aplicado na repetição do indébito
tributário**

São Paulo

2019

Diogenys de Freitas Barboza

**A modulação temporal dos efeitos de uma decisão e o
instituto da prescrição aplicado na repetição do indébito
tributário**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado ao programa de LL.M em Direito Tributário, como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

Orientador: Prof. Régis Fernando de Ribeiro Braga.

São Paulo

2019

Barboza, Diogenys de Freitas.

A modulação temporal dos efeitos de uma decisão e o instituto da prescrição aplicado na repetição do indébito tributário / Diogenys de Freitas Barboza. – São Paulo, 2019.

f. 117.

Trabalho de Conclusão de Curso (Pós-Graduação em Direito Tributário) - Insper, 2019.

Orientador: Prof. Régis Fernando de Ribeiro Braga.

1. Efeitos. 2. Modulação. 3. Inconstitucionalidade. 4. Repetição de Indébito Tributário. 5. Segurança Jurídica. I. Diogenys de Freitas Barboza. II. A modulação temporal dos efeitos de uma decisão e o instituto da prescrição aplicado na repetição do indébito tributário.

Diogenys de Freitas Barboza

**A modulação temporal dos efeitos de uma decisão e o
instituto da prescrição aplicado na repetição do indébito
tributário**

Trabalho de Conclusão de Curso,
apresentado ao programa de LL.M em
Direito Tributário, como requisito parcial
para a obtenção do título de Especialista
em Direito Tributário.

Orientador: Prof. Régis Fernando de Ribeiro
Braga.

Banca Examinadora

Prof. Régis Fernando de Ribeiro Braga

Inspere

Nome:

Instituição:

Nome:

Instituição:

RESUMO

Tendo por objetivo a análise teórica e prática de suas características e efeitos consequentes, o presente trabalho demonstrará as vertentes da modulação de efeitos de uma decisão, quando da declaração da inconstitucionalidade de uma norma pelo E. Supremo Tribunal Federal, bem como do instituto da prescrição – o qual embasa todo o ordenamento jurídico tributário – aplicado na repetição do indébito tributário, de modo que restará verificada a possibilidade ou não de ambos institutos serem aplicados em conjunto em uma determinada situação fático-jurídica, ou, a depender do caso concreto, sopesar um deles na aplicação do outro.

Palavras-chave: Efeitos. Modulação. Inconstitucionalidade. Prescrição. Repetição de Indébito Tributário. Segurança Jurídica.

ABSTRACT

To ensure the analysis the practice and practice of its characteristics and subject, the present working demonstrate as vertigens of the modulation of evaluation of decision, when the statement of inconstitucionality of an norma by the Federal Court of Justice, as well as of the institute of limitation - which bases all the tax legal system - applied in the repetition of the tax liability, so that it will be verified whether or not both institutes can be applied jointly in a certain legal-factual situation, or, depending on the particular case, weigh one of them in the application of the other.

Keywords: Effects. Modulation. Unconstitutionality. Prescription. Repetition of Tax Indemnity. Legal Security.

Sumário

INTRODUÇÃO	8
CAPÍTULO I – O INSTITUTO DA PRESCRIÇÃO	13
1.1 Breve histórico.....	13
1.2 Conceito na visão doutrinária do Direito Civil	15
1.3 Conceito na visão doutrinária do Direito Tributário.....	18
1.4 Princípios basilares que fundamentam a aplicação da Prescrição no Direito Tributário	20
1.4.1 O princípio da segurança jurídica	20
1.4.2 O princípio da razoável duração do processo	23
1.5 Constituição Federal e a Prescrição aplicada no Direito Tributário	25
1.5.1 Necessidade de Lei Complementar para tratar sobre Prescrição – Artigo 146, III, <i>b</i> , da Constituição Federal	25
1.6 Código Tributário Nacional e a Prescrição aplicada no Direito Tributário	30
1.6.1 Artigo 156, inciso V, do Código Tributário Nacional	30
1.6.2 Artigo 174, do Código Tributário Nacional.....	31
1.6.2.1 A interrupção do prazo prescricional	35
1.6.2.2 A suspensão do prazo prescricional.....	40
1.6.3 Artigo 168, do Código Tributário Nacional.....	45
CAPÍTULO II – O CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE	49
2.1 Controle de constitucionalidade aplicado no Brasil	51
2.1.1 Os efeitos decorrentes da declaração de inconstitucionalidade no Brasil	52
2.2 A eficácia da declaração de inconstitucionalidade nos controles abstrato e difuso de normas	55
2.3 A modulação de efeitos da decisão que declarou a inconstitucionalidade	59
CAPÍTULO III – A COEXISTÊNCIA DO INSTITUTO DA PRESCRIÇÃO E DA MODULAÇÃO DE EFEITOS	63
3.1 A repetição do indébito tributário.....	64

3.2 A segurança jurídica na repetição do indébito tributário.....	69
3.3 O interesse social na repetição do indébito tributário	73
3.4 O direito de ação dos contribuintes	80
3.5 A coexistência do instituto da prescrição e da modulação de efeitos é necessária?.....	87
CAPÍTULO IV – O CENÁRIO JURISPRUDENCIAL DA ATUALIDADE.....	94
4.1 Recurso Extraordinário nº 574.706/PR – A exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS	94
4.2 Recurso Extraordinário nº 718.874/RS – A rejeição da modulação de efeitos.....	99
CONCLUSÃO.....	105
REFERÊNCIAS.....	110

INTRODUÇÃO

Alguns mecanismos legislativo-processuais existentes no ordenamento jurídico brasileiro possuem, em sua aplicabilidade, efeitos que acarretam um grande impacto, seja ele econômico ou processual, a todos os envolvidos em determinado litígio posto em análise no Poder Judiciário pátrio, sendo que, dentre esses citados mecanismos, alguns só são aplicados em determinados momentos que se denotem oportunos e, a quem diga, necessários para balizar algum cenário específico que se refira naquela oportunidade.

Um desses mecanismos pontuais, o qual será abordado com o presente trabalho, é a modulação temporal dos efeitos de uma decisão, a qual, em resumo, se refere à possibilidade de atribuir a uma determinada decisão, em uma situação processual específica, o efeito *ex nunc* (não retroativo), não obstante num primeiro momento emanar da referida decisão um efeito *ex tunc* (retroativo).

Como se verá, a modulação temporal só poderá ser utilizada em hipóteses extremamente peculiares – controles concentrado e difuso de constitucionalidade – nas quais a afetação à segurança jurídica se denote claramente alta por acarretar o desrespeito a preceitos basilares do ordenamento jurídico de maneira vasta e ilimitada no tempo.

Essa peculiaridade sistêmica-processual vale destacar, só pode ser aplicada pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal em determinadas demandas jurídicas, desde que haja o preenchimento, dentre outros, das peculiaridades citadas acima.

Quanto aos demais requisitos, segundo os preceitos da lei 9.868/1999¹, legislação esta que dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de

¹ “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.”

inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante a suprema corte, desde que estejam presentes na ação em análise (i) excepcional interesse social ou (ii) razões de segurança jurídica, poderá o Supremo Tribunal Federal, pelo voto de 2/3 (dois terços) de seus Ministros, atribuir à decisão o efeito *ex nunc*, isto é, que os efeitos emanem apenas para o futuro.

De forma clara, é possível verificar que tais requisitos foram criados com a finalidade de preservar princípios fundamentais que estruturam o ordenamento jurídico pátrio, de forma que, após a realização do mencionado julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, a mitigação de determinado interesse em detrimento de outro será analisada tendo por base e fundamento essas vertentes principiológicas.

Porém, nesse cenário de aplicabilidade da modulação temporal, há que se validar e apresentar também as características que fundamentam o instituto da prescrição que, neste momento, se referirá à aplicação na repetição do indébito tributário.

Nos termos do artigo 168 e incisos do Código Tributário Nacional², o direito para se pleitear a restituição se extingue com o decurso do prazo de 5 anos. Em outras palavras, a partir do pagamento indevido ou a maior de determinado tributo e da consequente extinção do crédito tributário, o contribuinte poderá pleitear a restituição total ou parcial do montante pago a título de tributo.

É possível perceber que o legislador, ao fixar o prazo quinquenal, optou por observar os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, na medida em que

² “Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 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.”

estipulou um limite temporal para que os contribuintes pleiteassem e percebessem os valores que recolheram de maneira equivocada para o Estado.

Isto é, contribuintes que eventualmente podem se encontrar em situação a qual recolheram indevidamente parcela de determinado tributo por mais de cinco anos, encontram impedimento legal que os limita a rever os valores temporariamente excedentes ao prazo legal.

Destaque-se que, por permitir que o contribuinte lance mão de pedido de devolução de tributo pago indevidamente ou a maior, a repetição de indébito tributário, necessariamente, apresenta mecanismos e efeitos que, indiretamente, trazem segurança e benefício àqueles contribuintes que eventualmente suportem o pagamento indevido de quaisquer tributos.

Pois, na medida em que ocorra a situação em concreto de recolhimento indevido ou a maior de tributo, os contribuintes afetados poderão se utilizar de mecanismo – a repetição – que a própria legislação prevê como garantia expressa a todos aqueles que possam se encontrar numa posição de desvantagem perante o poder público, isto é, perante o desembolso indevido ou a maior de tributo.

No entanto, não obstante os efeitos benéficos da devolução auferida, certo é que o instituto da prescrição estará permeando toda a aplicabilidade da repetição do indébito tributário buscada pelos contribuintes. Isso porque, diante de suas características e peculiaridades, a prescrição age como um efetivo instrumento de controle no tempo, de modo a garantir, em seu contexto de aplicação, a preservação dos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da segurança jurídica que fundamentam todo o ordenamento jurídico pátrio.

Vale destacar que a segurança jurídica – bem como todos os demais princípios fundamentais – se enquadra perfeitamente no quanto buscado pelo

instituto da prescrição, o qual, em outras palavras, tem o condão de limitar no tempo o direito de os contribuintes pleitearem a repetição do indébito tributário.

Diante desses instrumentos supramencionados, os quais serão abordados mais a fundo no corpo do presente trabalho, há que se perceber o ponto de inflexão que se apresentará na análise conjunta de ambos, isto é, o sopesamento da modulação de efeitos com o prazo prescricional para se pleitear a repetição do indébito tributário.

Em outras palavras, poderá ser verificado se os efeitos de ambos podem ser aplicados em conjunto ou não.

Tendo em vista que a modulação de efeitos, como função precípua, é utilizada para garantir a segurança jurídica nos casos em que o direito não estabeleceu e garantiu as maneiras de lidar com o tempo em algumas oportunidades, haverá de se notar que o próprio ordenamento jurídico já regulou esses efeitos, ou seja, por intermédio do instituto da prescrição, o qual já garante com patente eficiência a permanência da segurança jurídica em todos os cenários que eventualmente possam surgir.

Dessa forma, o presente trabalho analisará as características da modulação de efeitos de uma decisão bem como o instituto da prescrição que é aplicado na repetição de indébito tributário, de modo que será concluído com a análise pontual e crítica da possibilidade de ambos possuírem espaço para serem aplicados ou não em conjunto numa situação concreta.

Destaque-se, ainda, que o tema escolhido é totalmente de interesse da atualidade e possui grande relevância, na medida em que, como é notório, se encontra pendente de análise um pedido de modulação de efeitos em um dos casos tributários mais relevantes de toda a história do Poder Judiciário, qual seja, o Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, o qual foi julgado pelo Supremo Tribunal

Federal, em sede de repercussão geral, tendo restado fixada a seguinte tese: “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS”.

Vale pontuar, também, que o tema escolhido se encontra diretamente ligado ao conteúdo transmitido pelo curso, na medida em que impacta de modo preciso o principal interesse do Fisco e dos contribuintes, qual sejam: o aumento da arrecadação tributária (Fisco) e, por outro lado, a diminuição carga tributária e, conseqüentemente, dos valores das exações tributárias (contribuintes).

O instituto da prescrição foi amplamente analisado no decorrer do curso, de modo que, em se fazendo um liame com a modulação de efeitos, poderá ser complementado efetivamente todo o conteúdo que fora abordado no decorrer de todo o curso.

I – O INSTITUTO DA PRESCRIÇÃO

Inicialmente, cumpre discorrer a respeito do significado da prescrição de forma genérica e neutra, de modo a ser estabelecida uma ideia inicial sobre o conteúdo existente em seu bojo, quais os seus efeitos e os seus objetivos basilares e precípuos para com o ordenamento jurídico como um todo.

Em que pese tenha sido criado inicialmente para regular a relação de propriedade no Direito Civil, certo é que a prescrição traz consigo importantes premissas práticas que medeiam toda sua existência, entre elas a consequente aplicação do instituto da segurança jurídica, o qual, de igual modo, estrutura de forma clara o ordenamento jurídico pátrio e, inclusive, é um dos objetivos buscados por boa parte dos princípios que norteiam a cenário jurídico brasileiro.

1.1 Breve histórico

Primeiramente, destaque-se que o primeiro instituto de natureza jurídica de conteúdo de aplicação prescricional que se tem memória esteve conectado ao campo do Direito Civil, onde, pelo raciocínio lógico-jurídico correspondente, havia a determinação de uma perda de direitos com o transcurso de um determinado período de tempo. Fazendo menção ao Direito Romano, Bernardo Gabriel Hila preceitua que:

“O termo praescriptio originalmente era aplicado para designar a extinção da ação reivindicatória, pela longa duração da posse; tratava-se da praescriptio longissimi temporis e para indicar a aquisição da propriedade, em razão do relevante papel desempenhado pelo longo tempo, caso em que se tinha a praescriptio longi temporis. Assim, no direito romano, sob o mesmo vocábulo, surgiram duas instituições jurídicas, que partem dos mesmos elementos: ação prolongada do tempo e inércia do titular. A prescrição, que tinha caráter geral, destinada a extinguir as ações, e o usucapião, que constituía meio aquisitivo do domínio.”³

³ HILA, Bernardo Gabriel. Curso de Direito Civil Brasileiro. Vol. 1: teoria geral do direito civil. 20ª Edição. Ver. E aum. São Paulo: Saraiva, 2003.

Nas palavras de Silvio de Salvo Venosa, o qual cita Antônio Luís Câmara Leal⁴, restou destacado e descrito também um pequeno resumo da história desse conceito remoto:

“Quando o pretor foi investido pela lei Aebutia, no ano 520 de Roma, do Poder de criar ações não previstas no direito honorário, introduziu o uso de fixar prazo para sua duração, dando origem, assim, às chamadas ações *temporárias*, em contraposição com as ações de direito quiritário que eram *perpétuas*. Ao estabelecer que a ação era temporária, fazia o pretor precedê-la de parte introdutória chamada *praescriptio*, porque era escrita antes ou no começo da fórmula. Por uma evolução conceitual, o termo passou a significar extensivamente a matéria contida nessa parte preliminar da fórmula, surgindo então a acepção tradicional de extinção da ação pela expiração do prazo de sua duração.”⁵

Dito isso, é possível frisar que parte doutrina possui previsão de que o instituto da prescrição tem nascedouro em Roma, onde passou-se a fixar um tempo pré-determinado para a extinção de um direito específico ou de uma ação, tudo com base na fase inicial da norma jurídica.

Com base nesses preceitos, é possível verificar que, no direito romano, o instituto da prescrição, basicamente, se caracterizava pela perpetuidade das relações e a sua inalterabilidade pelo decurso do tempo.

Houve um momento no passado em que todas as ações que eram promovidas eram perpétuas, isto é, sem um prazo de término. Contudo, com o objetivo de obstar tal característica, surge, no direito pretoriano, a chamada *praescriptio temporalis*, pela qual aquele que era demandado se encontrava liberado do processo caso o demandante não houvesse ajuizado, dentro do período de um ano, a ação criada pelo pretor.

⁴ CÂMARA LEAL, Antônio Luís. Da prescrição e da decadência. 3ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

⁵ HILA, Bernardo Gabriel. Curso de Direito Civil Brasileiro. Vol. 1: teoria geral do direito civil. 20ª Edição. Ver. E aum. São Paulo: Saraiva, 2003.

Portanto, conforme o seu próprio contexto histórico bem como a sua respectiva concepção, o instituto da prescrição se caracterizava pela perda da ação de um direito por aquele que se encontrava como titular, diante da passagem do tempo (prazo) e devido a sua desídia com o seu transcurso.

Nesses termos, antes de adentrarmos ao seu conceito efetivo, tratando sobre os seus fundamentos e pontos basilares, vale observar o quanto fora destacado por Antonio Luiz da Camara Leal a respeito do instituto da prescrição:

“o interesse público, a estabilização do direito e o castigo à negligência; representando o primeiro o motivo inspirador da prescrição; o segundo, a sua finalidade objetiva; o terceiro, o meio repressivo de sua realização. Causa, fim e meio, trilogia fundamental de toda instituição, devem constituir o fundamento jurídico da prescrição.”⁶

Dito isso, percebe-se que os objetivos e ditames do instituto da prescrição, desde os tempos remotos bem como até os dias atuais – conforme será demonstrado –, norteiam exatamente o quanto por ele buscado: (i) proteger o interesse público pertencente a toda a coletividade; (ii) estabilizar a aplicação do direito como forma de viabilizar a sua integral eficiência e aproveitamento; e, (iii) penalizar o uso equivocado do exercício do direito ou a sua utilização a destempo.

1.2 Conceito na visão doutrinária do Direito Civil

Quanto à instauração efetiva de suas tratativas, foi na vigência do Código Civil de 1916 que o legislador entendeu por bem tratar do instituto da prescrição, por intermédio de seu título três, com divisão em quatro capítulos. O capítulo primeiro tratou das disposições gerais, o capítulo segundo, por sua vez, tratou sobre as causas que suspendiam a prescrição, o capítulo terceiro tratou das causas que interrompiam a prescrição e, o último capítulo, para finalizar, tratou dos respectivos

⁶ CAMARA LEAL, Antonio Luiz da. Da prescrição e da decadência. 4ª Edição. atual. por Aguiar Dias. Rio de Janeiro: Forense, 1982.

prazos para a sua ocorrência. Os mencionados capítulos se encontravam previstos nos artigos 161 ao 179.

Não obstante, após a promulgação do Código Civil do ano de 2002, o legislador entendeu por bem tratar o instituto da prescrição de forma distinta do que havia tratado quando da promulgação do Código Civil do ano de 1916.

Isto é, com o objetivo de obstar quaisquer questionamentos a respeito da aplicação do instituto da prescrição e suas respectivas consequências, o legislador deixou patentemente claro que o objeto da figura jurídica do instituto da prescrição é a pretensão, nos termos do quanto disposto no artigo 189⁷ do Código Civil de 2002. O legislador tratou das disposições gerais sobre o instituto da prescrição nos artigos 186 a 196 e, quanto aos prazos prescricionais, nos artigos 205 e 206.

Dito isso, em que pese a ausência de um conceito determinado do significado do instituto da prescrição, vale destacar o entendimento de alguns doutrinadores, os quais, inclusive, convergem quanto aos seus raciocínios bem como com os preceitos estabelecidos na legislação civilista.

Na visão de Pontes de Miranda⁸, os pressupostos do instituto da prescrição seriam os seguintes: (i) a possibilidade da pretensão ou ação; a prescritibilidade da pretensão da ação; e, (iii) o tempus.

Por outro lado, aprofundando-se no estudo das condições do instituto da prescrição, Câmara Leal⁹ mencionou quatro elementos que possuem o condão de caracterizar a ocorrência do instituto da prescrição. São eles: (i) existência de uma ação exercitável; (ii) inércia do titular da ação pelo seu não exercício; (iii)

⁷ “Art. 189. Violado o direito, nasce para o titular a pretensão, a qual se extingue, pela prescrição, nos prazos a que aludem os arts. 205 e 206.”

⁸ MIRANDA, Pontes de. Tratado de direito privado, Tomo I, §º 665, Campinas: Bookseller, 1999. Pág. 146.

⁹ CÂMARA LEAL, Antonio Luís da. Da prescrição e da decadência. Rio de Janeiro, Forense, 2ª Edição. 1969.

continuidade dessa inércia durante um certo lapso temporal; e, (iv) ausência de algum fato ou ato, a que a lei atribua eficácia impeditiva, suspensiva ou interruptiva do curso prescricional.

Ao se analisar o quanto destacado pelos autores supracitados, se pode verificar que as características do instituto da prescrição estão, quase sempre, atrelados ao fator específico do tempo.

Quanto ao fator tempo, Caio Mário, discorrendo sobre ele como forma de aquisição ou extinção de direitos, destaca que:

“Onde ainda o tempo exerce a função de relevo, e interessa em particular ao que constitui objeto de cogitações neste capítulo, é na consolidação e na extinção dos direitos subjetivos. Tem, então, aliado a outros fatores, o condão de tornar imune aos ataques a relação jurídica que haja estado em vigor por certo lapso, ou, ao revés, decreta o perecimento daquela que negligentemente foi abandonada pelo sujeito.

Sob diversos aspectos, e em diversas oportunidades, o direito atenta para a circunstância temporal: ao disciplinar a eficácia da lei, estatui as normas a que subordina o começo e o fim de sua vigência, ao tratar das modalidades do negócio jurídico, cuida do termo inicial ou final, a que sujeita o exercício do direito; e dita as regras a serem observadas na contagem dos prazos.

Além disso, ressaltam os efeitos tempo nas relações jurídicas, sob dúplici ângulo de visão. De um lado, e seguido de outros fatores, é causa de aquisição de direitos, quando torna inatacável e inabalável a situação que o titular vem exercendo continuamente (prescrição aquisitiva). De outro lado, conduz à extinção da pretensão jurídica, que não se exercita por certo período, em razão da inércia do titular (prescrição extintiva) [...]”¹⁰

Seguindo a mesma linha de raciocínio, vale destacar também o entendimento de Silvio Rodrigues, que, do mesmo modo, destaca o fator tempo como elemento determinante na aquisição ou extinção de direitos. Veja-se:

“De fato, dentro do instituto da prescrição, o personagem principal é o tempo.

Por dois modos ele vai interferir nas relações jurídicas. De um lado, o legislador vai deferir, à pessoa que desfruta de um direito por extenso período de tempo, a prerrogativa de incorporá-lo ao seu patrimônio; neste caso, temos a prescrição aquisitiva, ou seja, o usucapião. De outro, vai

¹⁰ PEREIRA, Caio Mario da Silva. Instituições de direito civil. Vol. 1, São Paulo, Forense, 2004. Págs. 679 e 680.

determinar que o indivíduo que longamente deixou de exercer uma ação que resguardava em seu direito subjetivo perca a prerrogativa de utilizá-la; nesta hipótese, temos a prescrição extintiva. Num e noutro caso encontramos o elemento tempo a interferir na esfera das relações individuais, quer corroborando para se consumir prerrogativa.

Entretanto, embora a prescrição aquisitiva e a extintiva se alimentem desse mesmo elemento, são institutos de natureza diversa. E tanto o são que o legislador pátrio tratou da segunda na Parte Geral do Código Civil, e da primeira, na Parte Especial, dentro do Direito das Coisas, sob a rubrica de usucapião.”¹¹

Dito isso, se pode verificar que, tendo em vista o quanto destacado pelos autores supracitados, o instituto da prescrição caminha lado a lado com o fator específico do tempo, de modo que, conforme visto, se promove ao adquirir ou extinguir direitos e deveres jurídicos.

Desse modo, percebe-se que o instituto da prescrição pode ser vislumbrado ao preencher alguns requisitos, quais sejam: (i) a existência de uma pretensão que possa ser alegada; (ii) a inércia do titular e sua continuidade; e, como explanado acima, (iii) a concretização do decurso do tempo fixado em lei.

1.3 Conceito na visão doutrinária do Direito Tributário

Após destacar o entendimento das descrições acima colacionadas, vale elucidar também o conceito doutrinário do instituto da prescrição em âmbito do Direito Tributário que, adotando em parte o quanto fora destacado, boa parte dos tributaristas seguem de maneira semelhante os pressupostos adotados pelos civilistas.

Nessa senda, Sacha Calmon Navarro Coelho preceitua que:

“Os atos jurídicos sujeitados ao tempo certo, se não praticados, precluem. Os direitos se não exercidos no prazo assinalado aos seus titulares pela lei, caducam ou decaem. As ações judiciais, quando não propostas no espaço de tempo prefixado legalmente, prescrevem. Se um direito não auto-executável precisa de uma ação judicial para efetivar-se, não proposta essa

¹¹ RODRIGUES, Silvio. Direito civil, Vol. I. Saraiva. Págs. 323-324.

ou proposta a destempo, ocorre a prescrição, gerando a oclusão do direito, já que desvestido da possibilidade de ação.”¹²

Ainda, na visão de Kiyoshi Harada, o instituto da prescrição:

“é a perda do direito à ação pelo decurso de tempo. É um prazo para o exercício do direito comportando suspensão e interrupção.”¹³

Por fim, adentrando aos ditames legais práticos, para Caio Bartine o instituto da prescrição:

“Consiste na perda do direito do Fisco cobrar judicialmente o crédito tributário. A ação de cobrança do crédito tributário é a execução fiscal. Sendo assim, a prescrição é a perda do direito da Fazenda Pública executar o crédito tributário.”

Diante dos apontamos doutrinários supracitados, o instituto da prescrição, portanto, pode ser entendido e consubstanciado com a não utilização ou a sua utilização a destempo de um direito de ação, que em âmbito do Direito Tributário, conforme se verá mais adiante, extingue essa obrigação.

Desse modo, se pode perceber que o conceito utilizado em âmbito do Direito Tributário possui boa parte dos objetivos e pressupostos buscados pelo instituto da prescrição conceituado também em âmbito do Direito Civil, de forma que ambas as aplicações, quase sempre, estão atreladas ao fator específico do tempo.

Além disso, de forma substancial, a diferença entre o instituto da prescrição aplicado em âmbito do direito civil e aquele aplicado em âmbito no direito tributário repousa, também, na matéria a qual se interage, sendo o direito civil matéria de direito privado, e o direito tributário matéria relativa ao direito público.

¹² COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 8ª Edição. São Paulo: Forense, 2005. Págs. 852-853.

¹³ HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. Editora Atlas. 16ª Edição, 2007. Pág. 522.

Não obstante, conforme se verá a seguir, será tratado mais a fundo o instituto da prescrição aplicado em âmbito do direito tributário, de modo que será verificado suas previsões, entendimentos, consequências práticas no campo da incidência tributária, restando clara quais os limites legais que devem ser observados de forma a obstar, a depender do caso concreto, a ocorrência do instituto da prescrição.

1.4 Princípios basilares que fundamentam a aplicação da Prescrição no Direito Tributário

Antes de adentrarmos ao conteúdo de alguns princípios específicos, cabe dizer que princípios são regras basilares de qualquer sistema, isto é, trazendo para o campo jurídico, se encontram nas bases e estruturas de todo o ordenamento jurídico, de modo a fundamentar e estruturar todo o cenário jurídico.

No tocante ao Direito Tributário, não obstante o poder de tributar existente em posse dos entes políticos do país, certo é que o mencionado poder deve ser restritivo e limitado, de modo a controlar a instituição desenfreada de tributos. Nesse cenário, os princípios possuem papel de fundamental importância, na medida em definem alguns limites e meios para a consequente proteção dos contribuintes como um todo, bem como servindo como premissa para a criação e a respectiva aplicação de todo o arcabouço legislativo tributário pátrio.

Desse modo, pode-se afirmar que os princípios são imprescindíveis para que haja um controle efetivo ao poder tributante que possui nas mãos da União, dos Estados e Municípios, para que, conseqüentemente, não haja nenhum tipo de afronta aos preceitos e limites constitucionais, bem como aos direitos concedidos a cada um dos contribuintes.

1.4.1 O princípio da segurança jurídica

Nesse contexto, primeiramente, vale destacar que um dos princípios mais importantes e que permeiam a aplicação do instituto da prescrição aplicado no Direito Tributário é o princípio da segurança jurídica.

O referido princípio é de suma importância na medida em que é por intermédio dele que podemos vislumbrar que as relações jurídicas não podem possuir por característica serem infundáveis ou indefinidas, tendo em vista que, caso o referido cenário fosse possível, ensejaria a inclusão da insegurança nas relações dos cidadãos como um todo.

Ao tratar do princípio da segurança jurídica, Paulo de Barros Carvalho destaca o seguinte:

“Não há porque confundir a certeza do direito naquela acepção de índole sintática, com o cânone da segurança jurídica. Aquele é atributo essencial, sem o que não se produz enunciado normativo com sentido deontico; este último é decorrência de fatores sistêmicos que utilizam o primeiro de modo racional e objetivo, mas dirigido à implantação de um valor específico, qual seja o de coordenar o fluxo de interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos seus efeitos jurídicos da regulação da conduta. Tal sentimento tranquiliza os cidadãos, abrindo espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza.”¹⁴

Por sua vez, ao tratar da importância do princípio da segurança jurídica em âmbito do Direito Tributário, vale destacar também o entendimento de Natércia Sampaio Siqueira:

“A segurança jurídica é um dos mais importantes princípios a nortear o direito tributário. A sua importância é tamanha que consiste em um dos argumentos de destaque – talvez a maior – utilizado na defesa do entendimento hermenêutico de o ‘direito contido na letra da lei’. Se em outras áreas a ampla interpretação principiológica subjugou o raciocínio conceitual, em direito tributário, como no penal, ele permaneceu e ainda continua forte. De fato, o que seria do contribuinte sem que lhe fosse possível uma previsibilidade relativamente segura dos débitos tributários em ambiente onde a tributação supera o percentual de 30% do PIB? Seria um

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 19ª Edição. São Paulo, 2007. Págs. 146-147.

obstáculo hercúleo à sobrevivência da iniciativa privada, da propriedade, do exercício de profissão. Seria o verdadeiro caos. No Direito Tributário Brasileiro, a segurança jurídica ocupa lugar de destaque. Princípios que encontram fundamento nela foram expressamente adotados pelo texto constitucional: legalidade, irretroatividade, anualidade ou espera nonagesimal. [...]. despidendo falar que para a construção de uma prática jurídica coerente faz-se imprescindível que o procedimento de constituição do crédito seja estruturado, tendo em vista, igualmente, as exigências de segurança.”¹⁵

Conforme se pode perceber, o princípio da segurança jurídica também é de fundamental importância na medida em que é utilizado como base para outros princípios, tais como a legalidade, a anualidade e a irretroatividade.

No mais, torna-se possível perceber que o mencionado princípio possui impacto direto no ordenamento jurídico tributário e em suas possíveis alterações – quando há qualquer tipo de criação, majoração ou extinção de determinadas exações tributárias –, bem como na atividade jurisdicional da administração pública, devendo ser utilizado como uma premissa básica e clarividente para aqueles que fazem parte e são responsáveis pelos poderes públicos.

Vale frisar que o princípio da segurança jurídica não pode e nem deve ser entendido como um instrumento que limita a respectiva interpretação e aplicação da lei às relações jurídicas que serão analisadas no caso concreto, mas, por outro lado, este deve ser entendido e utilizado com a finalidade de combater alterações e interpretações legislativas equivocadas.

Por fim, vale destacar também o entendimento de Heleno Taveira Torres a respeito da qualidade que o sistema tributário nacional deve possuir, de modo a privilegiar o princípio da segurança jurídica:

“O Sistema Tributário deve pautar-se pela eficiência e, por conseguinte, pelo controle tanto sobre o desempenho arrecadatório quanto sobre sua estrutura e meios. Nesse passo, o que importa é a “qualidade” da ação administrativa, em qualquer circunstância, o que se revela pelo respeito aos jurisdicionados,

¹⁵ SIQUEIRA, Natércia Sampaio. Crédito tributário: constituição e exigências administrativas. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004. Pág. 163.

no cumprimento dos objetivos públicos e na satisfação dos interesses particulares.”¹⁶

Logo, para que haja a conseqüente manifestação do princípio da segurança jurídica, certo é que deve haver o atendimento de todos os pressupostos necessários bem como às expectativas da efetividade das ações estatais, os quais convalidariam a aplicação do mencionado princípio.

1.4.2 O princípio da razoável duração do processo

Quanto ao mencionado princípio, inicialmente, vale destacar que este fora inserido de forma expressa na Constituição Federal de 1988 com o advento da Emenda Constitucional nº 45, de 30 de dezembro de 2004, especificamente em seu artigo 5º, inciso LXXVIII. O mencionado dispositivo dispõe que:

“Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

LXXVIII - a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)”

O princípio da razoável duração do processo, destaque-se, possui por objetivo precípuo garantir a resolução de eventuais demandas administrativas e judiciais em um espaço de tempo proporcional e razoável, de modo que as partes envolvidas nas relações jurídicas objeto de análise sejam devidamente atendidas a contento.

No mais, o mencionado princípio fomenta a prática, pelo Estado, de atos que atendam aos prazos contidos em todo o ordenamento jurídico, bem como de atos que busquem permitir a desburocratização e a rapidez. Nesse sentido, vale destacar os mecanismos citados por Alexandre de Moraes:

¹⁶ TORRES, Heleno Taveira. Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. 2ª Edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012. Pág. 230.

“Como mecanismos de celeridade e de desburocratização podem ser citados: a vedação de férias coletivas nos juízos e tribunais de segundo grau, a proporcionalidade de número de juízes à efetiva demanda judicial e à respectiva população, a distribuição imediata dos processos, em todos os graus de jurisdição, a possibilidade de delegação aos servidores do Judiciário, para a prática de atos de administração e atos de mero expediente sem caráter decisório, a necessidade de demonstração de repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso para fins de conhecimento do recurso extraordinário, a instalação da justiça itinerante, as súmulas vinculantes do Supremo Tribunal Federal.”¹⁷

Com a aplicação efetiva do princípio da duração razoável do processo, certo é que impõe aos entes políticos tributantes bem como aos três poderes estatais, especialmente ao Poder Legislativo e ao Poder Judiciário, o desenvolvimento de mecanismos e medidas que visem à efetivação do mencionado princípio, tendo por resultado um desenvolvimento regular de um processo de forma mais célere e cada vez mais razoável, de forma a beneficiar todos os envolvidos em uma relação jurídica.

Nesse contexto, vale pontuar o entendimento de José Roberto dos Santos Bedaque, o qual preceitua a respeito do que vem a ser um processo efetivo. Veja-se:

“Processo efetivo é aquele que, observado o equilíbrio entre os valores segurança e celeridade, proporciona às partes o resultado desejado pelo direito material. Pretende-se aprimorar o instrumento estatal destinado a fornecer a tutela jurisdicional. Mas constitui perigosa ilusão pensar que simplesmente conferir-lhe celeridade é suficiente para alcançar a tão almejada efetividade. Não se nega a necessidade de reduzir a demora, mas não se pode fazê-lo em detrimento do mínimo de segurança, valor também essencial ao processo justo. Em princípio, não há efetividade sem contraditório e ampla defesa. A celeridade é apenas mais uma das garantias que compõem a ideia do devido processo legal, não a única. A morosidade excessiva não pode servir de desculpa para o sacrifício de valores também fundamentais, pois ligados à segurança do processo.”¹⁸

Diante disso, pode-se perceber que o princípio da duração razoável do processo é de suma importância para que, entre outros fatores, a efetividade

¹⁷ MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. 33ª Edição. São Paulo: Atlas, 2017. Pág. 113.

¹⁸ BEDAQUE, José Roberto dos Santos. Efetividade do Processo e Técnica Processual. São Paulo: Malheiros, 2007. Pág. 49.

processual, de forma razoável e célere, possa ser devidamente garantida nas relações jurídicas e nas partes envolvidas que se encontrem em litígio num caso em concreto, para que, por consequência, sejam devidamente atendidas de acordo com os preceitos fundamentais constantes na Constituição Federal de 1988.

1.5 Constituição Federal e a Prescrição aplicada no Direito Tributário

Nesse tópico, cumpre discorrer sobre o conteúdo constante na Constituição Federal a respeito do instituto da prescrição, isto é, sobre os seus preceitos relativos à competência legislativa bem como os princípios que norteiam a sua aplicação como um todo.

1.5.1 Necessidade de Lei Complementar para tratar sobre Prescrição – Artigo 146, III, b, da Constituição Federal

Pelo conteúdo presente no artigo 146, III, se percebe que há a previsão de que compete à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria relativa à legislação tributária, especialmente, entre outros, a respeito de obrigação, lançamento, crédito prescrição e decadência tributários. Vejamos:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.” (grifos)

Dito isso, cumpre destacar que na jurisprudência e no âmbito doutrinário há discussões a respeito das normas gerais mencionadas no inciso III, do artigo 146 da

Constituição Federal, seja para lhes atribuir funções mais amplas ou para lhes atribuir funções mais estritas.

Não obstante, vamos nos ater a tratar da outorga de competência para definição de normas gerais no Direito Tributário prestigiando o princípio da segurança jurídica, de forma a assegurar, por consequência, o tratamento igualitário em todo o âmbito nacional.

Nesse sentido, tratando sobre o assunto, Tércio Sampaio Ferraz Júnior destaca que a interpretação do que sejam normas gerais tem relação com escolha ideológica entre uma concepção centralizadora e outra concepção liberal clássica. Vejamos:

“Na tradição mais liberal da doutrina jurídica, o conceito de segurança, portanto, exige que as normas jurídicas sejam gerais, sem, porém, que se atente para o fato de que esta generalidade pode ser referir ao conteúdo (ações típicas, abstratas) ou ao destinatário (igualdade). Isto significa, outrossim, que a segurança é função de duas variáveis, a certeza e a igualdade, que são valores distintos, podendo ser complementares ou não.

[...]

Assim, quando vemos a questão da segurança, privilegiando a função-certeza e o papel das normas gerais tributárias como normas primárias que contêm os princípios destinados à pluralidade dos sujeitos, então estamos olhando para a estrutura administrativa da constituição que, deste ângulo, exige o CTN como conjunto de normas gerais capazes de dar unidade de conteúdo ao sistema tributário. Quando vemos, ao contrário, a questão da segurança, privilegiando a função-igualdade das normas gerais tributárias como normas que contêm os critérios gerais de solução dos conflitos de competência, então estamos olhando para a estrutura política da constituição que, deste ângulo, vê no CTN um conjunto de normas secundárias que instauram uma unidade de competência para o sistema tributário.

[...]

Quer-nos parecer que, dentro da realidade brasileira atual a qual, de um lado, sobre sempre as consequências dos personalismos e individualismos próprios de sua cultura, de outro, as tentações de um autoritarismo tutelado que mal se disfarça, a necessidade e a importância das normas gerais tributárias para a segurança jurídica devem, *prima facie*, ser sublinhadas.”¹⁹

¹⁹ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Segurança Jurídica e Normas Gerais de Direito Tributário. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 17-18, jul./dez. 1981. Págs. 51, 55 e 56.

Dito isso, percebe-se que, segundo o entendimento do mencionado autor, a segurança jurídica merece ser observada e devidamente valorada, para que, conseqüentemente, as normas gerais tributárias não ultrapassem e infrinjam os ditames da legislação.

Em continuidade, destaque-se o entendimento de Eurico Marcos Diniz de Santi, o qual, acolhendo a possibilidade da existência de normas gerais sobre o instituto da prescrição preceituadas por intermédio de uma lei complementar, preceitua o seguinte:

“Em suma, estabelecer normas gerais sobre decadência e prescrição em lei complementar implica definir nesse veículo normativo a hipótese (determinando prazo, seu tempo inicial e eventuais circunstâncias suspensivas e interruptivas que conformam esse fato temporal) e o conseqüente (extinção do direito de lançar, do crédito ou do direito de ação) das regras da decadência e prescrição do direito do Fisco e da decadência e prescrição do direito do contribuinte, aplicáveis, indiscriminadamente, à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal.”²⁰

De forma semelhante, cumpre destacar também o entendimento de Márcio Severo Marques, o qual preceitua exclusividade às normas gerais para tratar sobre o instituto da prescrição. Vejamos:

“Do nosso ponto de vista, entendemos que a matéria – prescrição e decadência – deve ser disciplinada por meio de normas gerais sobre legislação tributária, de forma que uma mesma regra deva ser observada por todas as pessoas políticas de direito público interno, assim como pelas demais pessoas que eventualmente venham a figurar no pólo ativo de relação jurídica tributária. O sistema constitucional positivo é rígido em matéria de tributação, exigindo a fixação de normas gerais para a disciplina jurídica dessas formas de extinção da obrigação tributária, atribuição peculiar da lei complementar (mesmo porque assim determina expressamente a Constituição Federal).”²¹

Isto é, a mencionada exclusividade às normas gerais para tratar do instituto da prescrição tem por objetivo, na visão do mencionado autor, alcançar, de forma

²⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz. Decadência e Prescrição no Direito Tributário. São Paulo: Max Limonad, 2000. Pág. 92.

²¹ MARQUES, Márcio Severo. Prescrição e Decadência em Matéria Tributária. Breve Reflexão. Revista do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, mar. 2000. Pág. 6.

totalmente indistinta, todos os sujeitos ativos envolvidos em obrigações de natureza tributária.

Nesse mesmo sentido, destaque-se que tem o Colendo Supremo Tribunal Federal, em seus julgamentos (entre eles, aquele que declarou inconstitucional os artigos 45 e 46, da Lei nº 8.212/1991), consagrado a definição de normas gerais sobre o instituto da prescrição em matéria tributária por intermédio de uma lei complementar. Vejamos:

“DIREITO TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONALIDADE FORMAL DOS ARTIGOS 45 E 46 DA LEI N. 8.212/1991. ARTIGO 146, INCISO III, ALÍNEA B, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIA RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. ARTIGOS 173 E 174 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. 1. A Constituição da República de 1988 reserva à lei complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre prescrição e decadência, nos termos do art. 146, inciso III, alínea b, in fine, da Constituição da República. Análise histórica da doutrina e da evolução do tema desde a Constituição de 1946. 2. Declaração de inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991, por disporem sobre matéria reservada à lei complementar. 3. Recepcionados pela Constituição da República de 1988 como disposições de lei complementar, subsistem os prazos prescricional e decadencial previstos nos artigos 173 e 174 do Código Tributário Nacional. 4. Declaração de inconstitucionalidade, com efeito ex nunc, salvo para as ações judiciais propostas até 11.6.2008, data em que o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991. 5. Recurso extraordinário ao qual se nega provimento.”²²

Quanto à mencionada decisão, cumpre destacar o entendimento emanado pela Ministra Relatora Cármen Lúcia. Vejamos:

“No binômio certeza-igualdade mencionado, por Tércio Sampaio, o constituinte de 1988 deu ênfase à certeza, tornando a segurança jurídica ‘tributária de um poder centralizador que garante a uniformidade dos conteúdos do vértice para a base do sistema’. [...] Não há dúvida de que, relativamente à prescrição e à decadência tributárias, a Constituição de 1988 não dota de competência as ordens parciais da federação. Não é possível afirmar em que consistiria uma norma geral sobre prescrição e decadência tributária (se é que há alguma) e o que seria. Fica claro o objetivo da norma

²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 559.943/RS. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Recorrente: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Recorrido: Abdalla Husein Humad Me. Julgamento: 12 jun. 2008. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ 25 set. 2008.

constitucional de nacionalizar a disciplina, vale dizer, de a ela conferir tratamento uniforme em âmbito nacional, independentemente de ser ou não norma geral.”

Conforme se pode verificar do entendimento que fora plasmado na decisão supramencionada, os Ministros formaram convicção de que à lei complementar compete a regulação completa do instituto da prescrição, de forma que, quanto aos demais entes políticos da federação (Estados, Distrito Federal e Municípios), não lhes competem fazer qualquer inserção de norma a respeito do instituto da prescrição no ordenamento jurídico pátrio.

Destaque-se que, atualmente, o instituto da prescrição aplicado no Direito Tributário é regulado pelos preceitos estabelecidos pelo Código Tributário Nacional, o qual fora recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como lei complementar.

O procedimento relativo à recepção de normas que sejam anteriores à Constituição Federal de 1988, vale destacar, fora feita com a efetiva análise e verificação da compatibilidade material dessas normas com o conteúdo constitucional, de forma que, por consequência, atribui-se ao instrumento normativo introdutor dessas normas a qualidade que é exigida pelo novo texto constitucional, isto é, a Constituição Federal de 1988.

Nesse sentido, a respeito da possibilidade de recepção de legislação anterior, vale destacar o entendimento de Pedro Lenza. Vejamos:

“Todas as normas que forem incompatíveis com a nova Constituição, serão revogadas, por ausência de recepção. Vale dizer, a contrario sensu, a norma infraconstitucional que não contrariar a nova ordem será recepcionada, podendo, inclusive, adquirir uma nova ‘roupagem’. Como exemplo lembramos o CTN (Código Tributário Nacional – Lei n. 5.172/66), que, embora tenha sido elaborado com quórum de lei ordinária, foi recepcionado pela nova ordem como lei complementar, sendo que os ditames que tratam sobre matérias previstas no art. 146, I, II, e III, da CF só poderão ser alterados por Lei Complementar.”²³

²³ LENZA, Pedro. Direito Constitucional Esquematizado. 9ª Edição. São Paulo: Método, 2005. Págs. 70-71.

Desse modo, após a fixação dessas premissas iniciais, passemos a analisar as normas relativas ao instituto da prescrição lapidadas a partir do Código Tributário Nacional, lei ordinária recepcionada como lei complementar pela Constituição Federal de 1988, o qual está a regulamentar esta matéria.

1.6 Código Tributário Nacional e a Prescrição aplicada no Direito Tributário

Delineado o quanto disposto no texto constitucional a respeito do instituto da prescrição aplicado no Direito Tributário, cumpre discorrer, agora, a respeito do conteúdo que se encontra presente no Código Tributário Nacional a respeito do mencionado tema.

1.6.1 Artigo 156, inciso V, do Código Tributário Nacional

Inicialmente, cumpre destacar uma das disposições constantes no Código Tributário Nacional a respeito do instituto da prescrição, a qual se encontra em seu artigo 156, V. Vejamos:

“Art. 156. Extinguem o crédito tributário:
(...)
V - a prescrição e a decadência;”

Quanto ao mencionado dispositivo, vale mencionar que a sua importância encontra forma na necessidade de se delinear qual a natureza jurídica do instituto da prescrição aplicado no Direito Tributário, de modo que, por consequência, seja afastado o entendimento genérico que lhe atribua apenas o direito de extinguir o direito relativo à ação.

Nesse sentido, manifestou-se Paulo de Barros Carvalho:

“Foi oportuno o legislador do Código ao incluir a prescrição entre as modalidades extintivas da obrigação tributária. De fato, a todo o direito

corresponde uma ação, que o assegura. Com o perecimento do direito à ação de cobrança, perde o credor os meios jurídicos para compelir o sujeito passivo à satisfação do débito.”²⁴

Dito isso, cumpre mencionar, agora, o quanto preceitua o artigo 174, do Código Tributário Nacional, o qual, de forma clara, prescreve qual a forma do instituto da prescrição aplicado no Direito Tributário.

1.6.2 Artigo 174, do Código Tributário Nacional

O artigo 174, do Código Tributário Nacional preceitua que:

“Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.”

Em atenção ao quanto disposto no mencionado dispositivo, tratemos, pois, de quais hipóteses legais existem para a conseqüente constituição do crédito tributário, hipóteses estas previstas no bojo do Código Tributário Nacional.

A primeira modalidade se encontra prevista no artigo 142, do Código Tributário Nacional, a qual atribui à autoridade administrativa a competência para promover o respectivo lançamento. Vejamos:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

A segunda modalidade, por sua vez, se encontra prevista no artigo 150, do Código Tributário Nacional, o qual trata do chamado lançamento por homologação. Vejamos:

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 23ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2011. Pág. 552.

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

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

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Por fim, a terceira modalidade se encontra prevista no artigo 147, do Código Tributário Nacional, o qual preceitua que:

“Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.”

Dito isso, cumpre destacar que, nas mencionadas hipóteses legais, tem-se inserido no ordenamento jurídico todo o cenário normativo para que surja a obrigação tributária, isto é, a existência de seu antecedente, contendo a hipótese de incidência tributária, e a existência de seu conseqüente, formando a mencionada obrigação tributária.

Sobre as possibilidades de lançamento supra mencionadas, tem-se o seguinte: (i) quanto ao lançamento de ofício pela autoridade administrativa e ao lançamento por declaração, a constituição do crédito tributário em favor do Fisco

acontece com a intimação do contribuinte dando-lhe ciência a respeito; e, (ii) quanto ao lançamento por homologação, tem-se que a entrega de declaração pelo contribuinte, após a verificação dentro do prazo legal, também possui o condão de configurar a constituição do crédito tributário.

Dito isso, cumpre discorrer também sobre o significado da constituição definitiva do crédito tributário, a qual correspondente ao marco constante na legislação tributária como termo inicial do prazo prescricional.

Nesses termos, Fábio Fanuchi possui entendimento de que o lançamento é definitivo quando de seu nascimento, isto é, de sua elaboração, desde que atendido às formalidades existenciais. Vejamos:

“De fato, essa referência a uma ‘constituição definitiva’, depois que o artigo 142 do CTN menciona que o lançamento é um procedimento, pode significar, das duas uma [...]: que, como ato, é definitivo na data de sua feitura por agente capaz e seguindo a forma determinada pela lei; ou, que essa teoria não está certa e que o lançamento só é ‘bom’ na esfera administrativa, no primeiro ou no segundo grau dessa jurisdição especial (não importa em que grau). [...]

O lançamento realizado desde logo, a produzir os efeitos que se pode esperar de um ato que traduza, com perfeição, a obrigação nascida. Pode-se dizer que o ato é ‘qualitativamente’ válido, enquanto não se demonstre que ele se escora em algo que não possa ser considerado objeto lícito (no caso: configuração legal precisa). [...]

Se o ato for praticado por agente incapaz (*razione materiae* ou *ratione loci*) e/ou houver falha formal na sua constituição, por omissão de um dos elementos essenciais seus componentes, enunciados no artigo 142 do CTN, a situação jurídica permanece inalterada e o lançamento é considerado não efetuado. Trata-se por serem aqueles os defeitos do título, de ato nulo, ineficiente para dar o resultado de constituir o crédito tributário.

Só nesse caso, o lançamento pode ser considerado definitivo.”²⁵

Por sua vez, Sacha Calmon Navarro Coelho possui entendimento de que o crédito tributário é definitivamente constituído quando este não possa mais ser modificado em âmbito administrativo, seja pelos órgãos respectivos da Administração Pública, seja por intermédio de ato do próprio contribuinte. Vejamos:

²⁵ FANUCHI, Fábio. Decadência e Prescrição. Caderno de Pesquisas Tributárias. São Paulo: Resenha Tributária, nº 1, 1976. Págs. 118-121.

“A data da constituição definitiva do crédito tributário, devemos entendê-la como sendo aquela em que o lançamento tornou-se definitivo, insusceptível de modificação pelos órgãos incumbidos de fazê-lo.

Um lançamento é definitivo quando efetivado, quando não mais possa ser objeto de recurso por parte do sujeito passivo ou de revisão por parte da Administração. Isto pode ocorrer em pontos vários de tempo, dependente das leis de cada ordem de governo e das vicissitudes do próprio processo de efetivação e revisão do ato jurídico do lançamento.”²⁶

Possuindo esse mesmo entendimento, cumpre destacar também o entendimento de Hugo de Brito Machado. Vejamos:

“A intimação para que o contribuinte faça o pagamento do crédito tributário é feita logo após a constituição definitiva deste, que se opera: a) quando o contribuinte não impugna exigência, pelo transcurso do prazo que dispõe para esse fim; b) pelo julgamento definitivo das objeções formuladas pelo contribuinte à exigência da Fazenda.”²⁷

Por fim, vale destacar também o entendimento esposado por Paulo de Barros Carvalho a respeito do tema, o qual preceitua que o termo inicial para a contagem do prazo prescricional se dá quando o Fisco possui condições para diligenciar acerca de seu direito de ação. Vejamos:

“É fácil divisar, desde logo, que não se pode falar em curso da prescrição enquanto não se verificar a inércia do titular da ação. Todavia, o termo inicial do prazo, no Código Tributário, foi estipulado tendo em conta o momento em que o sujeito passivo é notificado do lançamento.

[...]

A solução harmonizadora está em deslocar o termo inicial do prazo de prescrição para o derradeiro momento do período de exigibilidade administrativa, quando o Poder Público adquire condições de diligenciar acerca do seu direito de ação. Ajusta-se assim a regra jurídica à lógica do sistema.”²⁸

Dito isso, em que pese a existência de entendimentos doutrinários distintos, pode-se perceber que não é possível atribuir à decisão administrativa a definitividade relativa à constituição do crédito tributário, que, no caso, somente pode ser atribuída

²⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Liminares e Depósitos Antes do Lançamento por Homologação – Decadência e Prescrição*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2002. Pág. 64.

²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário Brasileiro*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário*. 10ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2008. Pág. 229.

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2011. Págs. 549-550.

à coisa julgada, a qual, não obstante, ainda pode ser tratada com ressalvas que podem lhe retirar essa característica.

1.6.2.1 A interrupção do prazo prescricional

Após a análise relativa ao significado da constituição definitiva do crédito tributário, vale discorrer também sobre o conteúdo presente no parágrafo único do artigo 174 do Código Tributário Nacional, o qual trata a respeito das hipóteses de interrupção do prazo prescricional.

O mencionado dispositivo, como se verá a seguir, prevê cinco formas de interrupção do instituto da prescrição aplicado no Direito Tributário. Vejamos:

“Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.
Parágrafo único. A prescrição se interrompe:
I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;
II - pelo protesto judicial;
III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;
IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.”

Quanto aos efeitos consequencialistas que emanam da interrupção do instituto da prescrição, vale mencionar o quanto fora destacado por Paulo de Barros Carvalho, o qual destaca que na instauração da interrupção do prazo prescricional cessa-se a sua contagem, começando o prazo do início novamente. Vejamos:

“As causas previstas no parágrafo único do art. 174, uma vez ocorridas, têm a força de interromper o fluxo temporal que termina com a prescrição. Interrompido o curso de tempo, cessa a contagem, começando tudo novamente, isto é, computando-se mais cinco anos.”²⁹

Dito isso, destaque-se que o inciso I, do parágrafo único do artigo 174 supracitado, antes da alteração que fora promovida pela Lei Complementar nº 118,

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 23ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2011. Pág. 550.

de 9 de fevereiro de 2005, possuía a previsão de que apenas com a citação pessoal do devedor é que o prazo prescricional se interromperia.

Não obstante, após as alterações promovidas pela mencionada Lei Complementar, restou estabelecido que o despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal é que teria o condão de interromper o curso do prazo prescricional. Desse modo, tendo o magistrado proferido despacho determinando a citação do devedor/contribuinte, certo é que nessa data a prescrição estará interrompida, de forma que, por consequência, se iniciará novamente a contagem do prazo prescricional de 5 (cinco) anos.

Em sequência, o inciso II, do artigo 174, do Código Tributário Nacional, possui previsão de que o prazo prescricional também se interromperá pela ocorrência do protesto judicial.

Quanto à mencionada hipótese, não obstante o Direito Tributário não aplica-la com muita regularidade, certo é que se encontra prevista no atual Código de Processo Civil como uma modalidade da tutela de urgência, nos termos de seus artigos 300 e 301, a qual possui por objetivo deixar em evidência a condição de credor do sujeito ativo e de devedor do sujeito passivo. Os mencionados artigos assim dispõem:

“Art. 300. A tutela de urgência será concedida quando houver elementos que evidenciem a probabilidade do direito e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo.

§ 1º Para a concessão da tutela de urgência, o juiz pode, conforme o caso, exigir caução real ou fidejussória idônea para ressarcir os danos que a outra parte possa vir a sofrer, podendo a caução ser dispensada se a parte economicamente hipossuficiente não puder oferecê-la.

§ 2º A tutela de urgência pode ser concedida liminarmente ou após justificação prévia.

§ 3º A tutela de urgência de natureza antecipada não será concedida quando houver perigo de irreversibilidade dos efeitos da decisão.

Art. 301. A tutela de urgência de natureza cautelar pode ser efetivada mediante arresto, sequestro, arrolamento de bens, registro de protesto contra alienação de bem e qualquer outra medida idônea para assecuração do direito.”

A esse respeito, também, vale destacar que recentemente o Superior Tribunal de Justiça destacou, em sede de recurso repetitivo, a patente legalidade do protesto de Certidão de Dívida Ativa. Vejamos alguns trechos da ementa do mencionado julgado:

“PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. VIOLAÇÃO DOS ARTS. 948 E 949 DO CPC/2015. NÃO CONFIGURAÇÃO. CERTIDÃO DA DÍVIDA ATIVA. PROTESTO. ART. 1º, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI 9.492/1997, COM A REDAÇÃO DA LEI 12.767/2012. LEGALIDADE.

1. Trata-se de Recurso Especial interposto contra acórdão que determinou o cancelamento do protesto da CDA, por considerar ilegal tal medida.

[...]

11. A norma acima, já em sua redação original (ou seja, aquela contida na data de entrada em vigor da Lei 9.492/1997), rompeu com antiga tradição existente no ordenamento jurídico, consistente em atrelar o protesto exclusivamente aos títulos de natureza cambial (cheques, duplicatas etc.).

12. O uso dos termos "títulos" e "outros documentos de dívida" possui, claramente, concepção muito mais ampla que a relacionada apenas aos de natureza cambiária. Como se sabe, até atos judiciais (sentenças transitadas em julgado em Ações de Alimentos ou em processos que tramitaram na Justiça do Trabalho) podem ser levados a protesto, embora evidentemente nada tenham de cambial. Nesse sentido: REsp 750.805/RS, Rel. Ministro Humberto Gomes de Barros, Terceira Turma, DJe 16/6/2009, e AP 01676-2004-077-03-00-1, TRT/MG, Relator: Juiz Convocado Jesse Claudio Franco de Alencar, p. 4.3.2010.

13. Não bastasse isso, o protesto, além de representar instrumento para constituir mora e/ou comprovar a inadimplência do devedor, é meio alternativo para o cumprimento da obrigação.

[...]

Acrescente-se, no ponto, que a circunstância de a Lei 6.830/1980 disciplinar a cobrança judicial da dívida ativa dos entes públicos não deve ser interpretada como uma espécie de "princípio da inafastabilidade da jurisdição às avessas", ou seja, engessar a atividade de recuperação dos créditos públicos, vedando aos entes públicos o recurso a instrumentos alternativos (evidentemente, respeitada a inafastável observância ao princípio da legalidade) e lhes impondo apenas a via judicial - a qual, como se sabe, ainda luta para tornar-se socialmente reconhecida como instrumento célere e eficaz.

18. A verificação quanto à utilidade ou necessidade do protesto da CDA, como política pública para a recuperação extrajudicial de crédito, cabe com exclusividade à Administração Pública. Ao Poder Judiciário só é reservada a análise da sua conformação (ou seja, da via eleita) ao ordenamento jurídico. Dito de outro modo, compete ao Estado decidir se quer protestar a CDA; ao Judiciário caberá examinar a possibilidade de tal pretensão, relativamente aos aspectos constitucionais e legais.

19. Ao dizer ser imprescindível o protesto da CDA, sob o fundamento de que a lei prevê a utilização da Execução Fiscal, o Poder Judiciário rompe não somente com o princípio da autonomia dos poderes (art. 2º da CF/1988), como também com o princípio da imparcialidade, dado que, reitero, a ele

institucionalmente não impede qualificar as políticas públicas como necessárias ou desnecessárias.

20. Reitera-se, assim, que o protesto pode ser empregado como meio alternativo, extrajudicial, para a recuperação do crédito. O argumento de que há lei própria que disciplina a cobrança judicial da dívida ativa (Lei 6.830/1980), conforme anteriormente mencionado, é um sofisma, pois tal não implica juízo no sentido de que os entes públicos não possam, mediante lei, adotar mecanismos de cobrança extrajudicial. Dito de outro modo, a circunstância de o protesto não constituir providência necessária ou conveniente para o ajuizamento da Execução Fiscal não acarreta vedação à sua utilização como instrumento de cobrança extrajudicial. [...].”³⁰

Diante disso, em que pese a pouca usualidade do protesto, certo é que este, se utilizado, possui o condão de interromper o curso do prazo do instituto da prescrição no âmbito do Direito Tributário, de forma que a contagem do prazo prescricional terá que recomeçar.

Uma outra hipótese de interrupção do prazo prescricional se encontra presente no inciso III, do artigo 174, do Código Tributário Nacional, o qual prevê que o prazo prescricional se interromperá por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor.

Quanto à mencionada hipótese, vale mencionar o entendimento de Eduardo Marcial Ferreira Jardim, o qual preceitua que:

“por considerar que o inciso I do art. 174 estabelece que o despacho do juiz que ordenar a citação é que interrompe, resta esvaziado, pois, o conteúdo do comando em apreço.”³¹

Não obstante o mencionado entendimento, certo é que a hipótese legal é expressa, de modo que, caso haja qualquer outro ato judicial que constitua em mora o devedor/contribuinte, certo é que o prazo prescricional também será devidamente interrompido.

³⁰ Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 1.686.659/SP, Primeira Seção, Relator Ministro Herman Benjamin, DJ 28/11/2018.

³¹ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Curso de Direito Tributário. São Paulo. Noeses, 2013. Pág. 270.

Por fim, vale mencionar a última hipótese constante no artigo 174 do Código Tributário Nacional, constante em seu inciso IV, o qual preceitua que o prazo prescricional se interromperá por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

Nessa hipótese, especificamente, pode-se perceber que é a única em que a interrupção do prazo prescricional poderá ser promovida por um ato praticado pelo próprio devedor/contribuinte, no âmbito administrativo.

Dito isso, vale destacar que o Superior Tribunal de Justiça possui entendimento de que a adesão a parcelamento fiscal possui o condão de interromper o curso do instituto da prescrição. Vejamos:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. VIOLAÇÃO AOS ARTS. 489 E 1.022 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO VIA DCTF. SÚMULA Nº 436 DO STJ. ADESÃO A PARCELAMENTO. INTERRUPTÃO DA PRESCRIÇÃO. REINÍCIO DA CONTAGEM DA PRESCRIÇÃO. EXCLUSÃO FORMAL DO PARCELAMENTO DE QUE TRATA A LEI Nº 9.964/2000. PRECEDENTES. ANÁLISE FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA Nº 7 DO STJ.

1. O acórdão recorrido se manifestou de forma clara e fundamentada sobre a matéria posta em debate na medida necessária para o deslinde da controvérsia. Ausência de ofensa ao art. 1.022 do CPC.

2. A Corte a quo entendeu que os créditos foram constituído pela entrega de DCaF, de modo que daí começa o termo inicial da prescrição para execução, se a entrega foi posterior ao vencimento, nos termos da jurisprudência desta Corte e da Súmula nº 436 do STJ. A aferição, na hipótese, das datas das entregas das declarações, se antes ou depois do vencimento dos tributos, é questão que demanda revolvimento de matéria fático-probatória inviável em sede de recurso especial a teor da Súmula nº 7 desta Corte.

3. A adesão ao parcelamento fiscal interrompeu a prescrição, haja vista o reconhecimento da dívida na forma do art. 174, parágrafo único, IV, do CTN.

4. Em se cuidando, especificamente, do programa de parcelamento denominado REFIS, de que trata a Lei 9.964/2000, o prazo prescricional para a cobrança do crédito tributário volta a correr apenas no momento em que o contribuinte é formalmente excluído do programa, e não no momento anterior, em que se torna inadimplente.

Precedentes: STJ, REsp 1.046.689/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, DJe de 06/08/2008; REsp 1.144.962/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, DJe de 01/07/2010; EDcl no AgRg no REsp 1.338.513/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, DJe de 21/03/2013; AgRg no REsp 1.534.509/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, DJe de 24/08/2013; REsp 1.493.115/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe de 25/09/2015; AgRg no REsp 1.524.984/SC, Rel. Ministro MAURO

CAMPBELL MARQUES, DJe de 18/04/2016; REsp 1.655.035/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, DJe de 27/04/2017; AgInt no AREsp 1.073.180/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe de 15/09/2017; AgInt no AREsp 1.073.213/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe de 02/10/2017.

5. Tendo a execução sido ajuizada no prazo de 5 anos após a exclusão formal da contribuinte do parcelamento de que trata a Lei nº 9.964/2000, não há que se falar em prescrição na hipótese, nem mesmo em prescrição prévia ao parcelamento, haja vista a constituição do crédito via declaração (Súmula nº 436 do STJ) e a interrupção da prescrição através do pedido de parcelamento. Conclusão em contrário demandaria reexame de matéria fático-probatória inviável em sede de recurso especial em razão do óbice da Súmula nº 7 desta Corte.

6. Agravo interno não provido.”³²

Desse modo, resta clara a possibilidade de aplicação da hipótese constante no inciso IV, do artigo 174, do Código Tributário Nacional.

1.6.2.2 A suspensão do prazo prescricional

Quanto a este tópico, vale destacar que se concentra na análise das possibilidades de suspensão do prazo prescricional do instituto da prescrição aplicado no Direito Tributário, as quais se encontram presentes no artigo 151, do Código Tributário Nacional.

Antes de adentrarmos à análise de cada uma delas, vale destacar que a suspensão se difere totalmente da interrupção, tratada anteriormente. Nas palavras de Paulo Nader:

“Ocorre a suspensão quando, no curso da contagem do tempo, surge a razão que impõe a paralisação da contagem. Uma vez cessada a causa, o tempo continuará fluindo, computando-se os dias anteriores à paralisação.”³³

Dito isso, conforme já mencionado anteriormente, na suspensão do prazo prescricional a contagem do tempo se inicia de onde parou, isto é, pelo levantamento da causa que lhe acarretava a respectiva suspensão, ao passo que, por outro lado,

³² Superior Tribunal de Justiça, Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 1.355.686/ES, Segunda Turma, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, DJ 16/05/2019.

³³ Nader, Paulo. Curso de Direito Civil. Parte geral. Vol. 1. São Paulo. Forense. 2004. Pág. 577.

na interrupção do prazo prescrição, a contagem do tempo deve ser reiniciada, ou seja, do começo novamente.

Quanto às hipóteses de suspensão do instituto da prescrição em âmbito do Direito Tributário, o artigo 151, do Código Tributário Nacional, preceitua que:

“Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

VI – o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.”

Não obstante o Código Tributário Nacional ter feito menção apenas à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, certo é que as hipóteses legais de suspensão supracitadas também devem ser aplicadas e interpretadas como modalidades de suspensão do instituto da prescrição em âmbito do Direito Tributário.

Isso porque, quando a exigibilidade de um crédito tributário está suspensa, a mencionada suspensão se encontra a impedir que o Fisco exerça a sua faculdade de efetuar a cobrança do mencionado crédito, pelo menos enquanto a cobrança estiver afetada pelo termo de paralisação temporária, o que, por consequência lógica, deve ser verificada também a suspensão do curso do prazo prescricional por esse mesmo motivo, qual seja: a impossibilidade de cobrança do crédito tributário.

Diante desse aspecto prático, será verificada cada uma das hipóteses constantes no artigo 151, do Código Tributário Nacional. Vejamos.

Quanto à hipótese mencionada no inciso I, a moratória, além de suspender a exigibilidade do crédito tributário, é uma forma de postergação do prazo para pagamento de tributos, a qual deve ser estabelecida por lei.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

“Moratória é a dilação do intervalo de tempo, estipulado para o implemento de uma prestação, por convenção das partes. Entrando em jogo o interesse público, como no campo das imposições tributárias, vem à tona o fundamental princípio da indisponibilidade dos bens públicos, razão porque o assunto da moratória há de ser posto em regime de exclusiva legalidade.”³⁴

Nesses termos, vale destacar também o quanto disposto no artigo 154, do Código Tributário Nacional, o qual ainda apresenta alguns preceitos que devem ser observados a respeito da moratória:

“Art. 154. Salvo disposição de lei em contrário, a moratória somente abrange os créditos definitivamente constituídos à data da lei ou do despacho que a conceder, ou cujo lançamento já tenha sido iniciado àquela data por ato regularmente notificado ao sujeito passivo.”

Dito isso, se pode perceber que, via de regra, a moratória possui o condão de suspender o curso do instituto da prescrição aplicado no Direito Tributário, muito embora haja a possibilidade de criação de uma lei que institua a moratória quando o crédito tributário ainda não se encontre devidamente constituído, o que, por consequência, não haverá que se falar no curso do prazo prescricional e muito menos em sua suspensão.

No mais, destaque-se também que a moratória pode ser concedida em caráter geral ou individual, nos termos do conteúdo do artigo 152, do Código Tributário Nacional. Vejamos:

“Art. 152. A moratória somente pode ser concedida:
I - em caráter geral:

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 23ª Edição. São Paulo. Saraiva, 2011. Pág. 516.

- a) pela pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo a que se refira;
 - b) pela União, quanto a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, quando simultaneamente concedida quanto aos tributos de competência federal e às obrigações de direito privado;
- II - em caráter individual, por despacho da autoridade administrativa, desde que autorizada por lei nas condições do inciso anterior.
- Parágrafo único. A lei concessiva de moratória pode circunscrever expressamente a sua aplicabilidade à determinada região do território da pessoa jurídica de direito público que a expedir, ou a determinada classe ou categoria de sujeitos passivos.”

Demonstrada algumas características da moratória, passemos, pois, a analisar a próxima hipótese constante no artigo 151, do Código Tributário Nacional, para fins da suspensão da exigibilidade do crédito tributário e da suspensão do curso do instituto da prescrição aplicado no Direito Tributário, qual seja: o depósito de seu montante integral.

Quanto à mencionada hipótese constante no inciso II, caso o sujeito passivo promova o respectivo depósito integral do crédito tributário que lhe é atribuído, haverá, por consequência, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e a suspensão do curso do instituto da prescrição aplicado no Direito Tributário. Quanto à última suspensão, vale destacar que, como nos demais casos, estará condicionada à existência de uma norma que impute ao sujeito passivo o débito tributário que porventura irá depositar.

Destaque-se que, para a respectiva suspensão, o depósito deve ser integral, conforme o disposto na súmula 112, do Superior Tribunal de Justiça, a qual preceitua que:

“O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro.”

Na terceira hipótese constante no artigo 151, III, do Código Tributário Nacional, temos as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

Pelo conteúdo do mencionado inciso III, se pode verificar que se o sujeito passivo promover a interposição de recurso perante a administração pública após a efetivação do lançamento tributário pelo Fisco, certo é que haverá a suspensão da exigibilidade do crédito tributário bem como a suspensão do curso do instituto da prescrição aplicado no Direito Tributário.

Nesse sentido, vale destacar o entendimento de Hugo de Brito Machado:

“O art. 151, III, do CTN, assegura que o crédito tributário não será exigível enquanto restar pendência entre os sujeitos da obrigação tributária a ser solucionada na via administrativa. Por isto é que as reclamações e os recursos suspendem a exigibilidade, ou, mais exatamente, impedem a exigibilidade do crédito tributário.”³⁵

Quanto à mencionada hipótese, vale rememorar que a constituição do crédito tributário pelo Fisco ocorre com a cientificação do sujeito passivo sobre norma individual e concreta que lhe impute uma obrigação tributária.

Desse modo, após o lançamento do crédito tributário efetuado pelo Fisco, irá se iniciar o prazo para a apresentação da respectiva defesa administrativa, bem como a contagem do prazo prescricional, de modo que se o sujeito passivo promover a apresentação da mencionada defesa administrativa, haverá a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e a suspensão do curso do instituto da prescrição aplicado no Direito Tributário.

A respeito da quarta e da quinta hipóteses constantes no artigo 151, do Código Tributário Nacional, certo é que a concessão de medida liminar, seja em mandado de segurança ou não, ou de tutela antecipada, essa em outras espécies de ações judiciais, também possui o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário.

³⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 35ª Edição. São Paulo, Malheiros, 2015. Págs. 200/201.

Quanto à suspensão do curso do prazo do instituto da prescrição aplicado no Direito Tributário, certo é que esta se dará no momento da concessão da liminar ou da tutela antecipada e se estenderá enquanto a decisão judicial respectiva estiver produzindo efeitos, isto é, enquanto a liminar ou a tutela antecipada estiverem em plena vigência.

Por fim, quanto à última hipótese constante no artigo 151, do Código Tributário Nacional, vale destacar que o parcelamento também possui o condão de suspender o curso do prazo prescricional bem como da exigibilidade do crédito tributário.

O parcelamento, da mesma forma que a moratória tratada anteriormente, é uma modalidade de dilação do prazo para pagamento de tributos, o qual, além de suspender a exigibilidade do crédito tributário, possui o condão de suspender o curso do prazo prescricional, mas, desde que, seja pré-existente norma individual que vincule obrigação tributária.

1.6.3 Artigo 168, do Código Tributário Nacional

A respeito do mencionado artigo, este se encontra presente no capítulo IV, seção III, do Código de Tributário Nacional, a qual trata e regula o que pode ser promovido e adotado pelo contribuinte quando este faz um pagamento indevido de tributos para o Fisco.

Nos termos do artigo 165 do mencionado código, temos as seguintes hipóteses:

“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.”

Isto é, tendo o contribuinte lançado mão de pagamento de tributo a maior ou indevido, ou uma das outras hipóteses mencionadas acima, tem-se que ele poderá fazer jus à repetição do recolhimento que fez de forma indevida, ou seja, terá o direito de reaver tais montantes.

Dito isso, consagrado o direito de o contribuinte reaver os valores que eventualmente possa recolher de forma indevida, certo é que o Código Tributário Nacional, por intermédio de seu artigo 168, também prevê um certo prazo, de natureza prescricional, para que o contribuinte possa pleitear a respectiva restituição dos valores.

O mencionado artigo 168 preceitua que:

“Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:
I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; (Vide art 3 da LCp nº 118, de 2005)
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.”

Em outras palavras, o contribuinte, nos termos dos incisos supracitados, poderá pleitear a restituição do quanto recolhido indevidamente no prazo máximo de 5 (cinco), de modo que, após o transcurso do mencionado prazo e não tendo o contribuinte tomado nenhuma atitude a respeito, o seu direito será extinto por consequência.

Diante disso, se pode perceber que o Código Tributário Nacional, não obstante permitir ao contribuinte a restituição de tributo recolhido indevidamente, fixou, em respeito ao princípio da segurança jurídica, um prazo limite para que o

contribuinte possa, em havendo interesse, lançar mão de pedido para reaver os montantes recolhidos indevidamente por ele.

Quanto ao mencionado prazo, certo é que este é uma das vertentes dos prazos prescricionais constantes no Código Tributário Nacional conforme já fora abordado no presente trabalho, na medida em que, conforme dito, ele é aplicado de forma a limitar o tempo para que o contribuinte apresente o seu pedido de restituição, bem como é utilizado como forma de balizar a relação jurídica entre o Fisco e os Contribuintes.

Nesse sentido é o entendimento do E. Superior Tribunal de Justiça que destaca, recorrentemente, se tratar de prazo prescricional. Veja-se a ementa de um de seus julgados:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. COMPLEMENTAÇÃO DE APOSENTADORIA. IMPOSTO DE RENDA. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. TRATO SUCESSIVO. SÚMULA Nº 85 DO STJ. PRECEDENTES.

1. O termo a quo do prazo prescricional se dá com a nova tributação, pelo imposto de renda, efetuada sobre a totalidade de proventos percebidos a título de complementação de aposentadoria (tributação esta efetuada sem ressalva das contribuições vertidas no período em que vigente a Lei 7.713/88, o que implicou em bis in idem) fato antijurídico lesivo ao contribuinte, ensejador de seu direito à compensação ou repetição do indébito, donde se deflagra o prazo prescricional previsto no artigo 168, do CTN.

2. A jurisprudência desta Corte, em casos que tais, entende ser aplicável a Súmula nº 85 do STJ para reconhecer que: "Nas obrigações de trato sucessivo, que se renovam mês a mês, como no caso em apreço, em que se trata das prestações mensais do benefício de complementação de aposentadoria, o termo inicial do prazo quinquenal para se pleitear a restituição do imposto de renda retido na fonte sobre a complementação de aposentadoria segue a mesma sistemática".

3. No caso dos autos, a ação foi ajuizada em 24.4.2009, aplicando-se a regra de contagem do prazo prescricional de indébito tributário instituída pela LC 118/2005, pelo que se encontram prescritas as parcelas anteriores a 24.4.2004. Desse modo, deve ser excluída da incidência do imposto de renda o valor do benefício que, proporcionalmente, corresponder às parcelas das contribuições efetuadas pelo contribuinte no período de 01.01.1989 a 31.12.1995, não atingidas pela prescrição quinquenal.

4. Agravo interno não provido.”³⁶

³⁶ Superior Tribunal de Justiça, Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 1.273.729/RJ, Segunda Turma, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, DJ 14/08/2018.

Dito isso, se pode verificar que o Código Tributário Nacional concede direito ao contribuinte de reaver valores que eventualmente possa ter promovido o recolhimento de forma indevida, contudo, na mesma medida, o mencionado código também prevê um prazo máximo para que o contribuinte possa usufruir desse direito, qual seja, 5 (cinco) anos, sendo certo que o mencionado prazo trata-se de uma das modalidades do instituto da prescrição que é aplicado no Direito Tributário.

II – O CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE

Adentrando no presente tema, vale destacar, inicialmente, que a Constituição Federal possui em seu bojo mecanismos peculiares que buscam proteger a supremacia de seu conteúdo em face de instrumentos legislativos inferiores que, eventualmente, quando criados, possam infringir, por intermédio de uma inconstitucionalidade, o seu regramento.

Nesse sentido, tem-se o controle de constitucionalidade, que possui por característica promover a análise se um ato jurídico-legislativo determinado tem adequação ou não à Constituição Federal.

Nas palavras de Uadi Lammêgo Bulos, o controle de constitucionalidade:

“É o instrumento de garantia da supremacia constitucional. Serve para defender a constituição das investidas praticadas pelos poderes públicos, e, também, dos atos privados atentatórios à magnitude de seus preceitos.”³⁷

Dito isso, quanto à sua previsão, a Constituição Federal, em seu artigo 97, dispõe que:

“Art. 97. Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público.”

Ao se observar o conteúdo supracitado do mencionado artigo, se pode perceber que a Constituição Federal outorgou competência ao Poder Judiciário para que este possa declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público que eventualmente possam estar em discordância com os preceitos constitucionais.

³⁷ BULOS, Uadi Lammêgo. Direito constitucional ao alcance de todos. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2010. Pág. 160.

No mais, quanto à suas características e mecanismos operacionais do controle de constitucionalidade, Luís Roberto Barroso preceitua que:

“[...] um desses mecanismos, provavelmente o mais importante, consistindo na verificação da compatibilidade entre uma lei ou qualquer ato normativo infraconstitucional e a Constituição. Caracterizado o contraste, o sistema provê um conjunto de medidas que visam a sua superação, restaurando a unidade ameaçada. A declaração de inconstitucionalidade consiste no reconhecimento da invalidade de uma norma e tem por fim paralisar sua eficácia.”³⁸

Veja-se que, mais uma vez, resta claro qual a finalidade do controle de constitucionalidade presente na Constituição Federal, na medida em que, conforme dito acima, o objetivo principal é garantir que o ordenamento jurídico como um todo esteja devidamente alinhado com os ditames e preceitos constantes no texto constitucional.

Nesse sentido, vale destacar também o entendimento de Ives Gandra da Silva Martins. Veja-se:

“O controle de constitucionalidade tem, portanto, a finalidade de manter a supremacia constitucional e assim, a segurança jurídica, cerceando a ação do Poder Legislativo e, em alguns casos, até mesmo do Poder Executivo, que não podem desprezar a vontade soberana do Poder Constituinte originário.”³⁹

Assim, por intermédio do controle de constitucionalidade, tem-se a preservação da supremacia da Constituição Federal bem como de sua hierarquia suprema, na medida em que esta, como instrumento normativo máximo, não pode ser violada ou ignorada por qualquer instrumento legislativo ou ato normativo que venha a ser criado pelo Poder Público, seja este o Poder Executivo ou o Poder Legislativo.

³⁸ BARROSO, Luís Roberto. O controle de constitucionalidade no direito brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2004. Pág. 1.

³⁹ Segurança jurídica, boa-fé e proporcionalidade. Coisa julgada. Impossibilidade material de retroação. Modulação temporal. Revista dialética de direito processual, nº 79. Pág. 149.

2.1 Controle de constitucionalidade aplicado no Brasil

De início, vale destacar que, por intermédio da Emenda Constitucional nº 16, de 26 de novembro de 1965 – a qual alterou o artigo 101, I, k, da Constituição de 1946 –, foi instituído o controle concentrado de constitucionalidade, de modo que fora concedido ao Supremo Tribunal Federal competência para processar e julgar representação, encaminhada pelo Procurador-Geral da República, de inconstitucionalidade de ato normativo estadual ou federal ou de instrumento legislativo.

Por sua vez, com a instituição da Constituição Federal de 1988, certo é que o modelo do controle de constitucionalidade brasileiro teve um aperfeiçoamento, na medida em que qualquer instância do Poder Judiciário, pela modalidade difusa, poderia realizar a análise relativa à supremacia do texto constitucional para decidir um caso concreto, ao passo que, ao Supremo Tribunal Federal, restou a análise de interpretação máxima da Constituição Federal, pela modalidade concentrada, tendo em vista este ser o representante do arcabouço constitucional.

Nesse sentido, a respeito das distinções entre as modalidades de controle de constitucionalidade brasileiro, vale a pena citar o quanto fora destacado por Clèmerson Merlin Clève. Vejamos:

“No Brasil, como ninguém desconhece, o controle de constitucionalidade é: a) difuso, na medida em que todos os órgãos jurisdicionais dispõem de competência para exercitá-lo; b) incidental, na medida em que é desencadeado, em princípio, através de um mecanismo indireto de fundamentação que pode ser utilizado pelas partes para o fim de justificar a pretensão (autor) ou a resistência/defesa (réu); e c) subjetivo, já porque tem por finalidade principal a defesa do interesse juridicamente protegido de alguém, e não propriamente a da Constituição objetivamente considerada.
[...]

O controle abstrato de constitucionalidade, ao contrário, é: a) concentrado, na medida em que apenas o STF dispõe de competência, quanto aos atos normativos federais e estaduais, e em face da Constituição Federal, para processar e julgar a ação direta de inconstitucionalidade; b) principal, na medida em que é suscitada por meio de uma ação autônoma, que visa verificar, em tese, a validade do ato normativo; e c) objetivo porque, à margem de tal ou qual interesse, tem em vista a preservação ou a

reconstituição da constitucionalidade objetiva, quando o que avulta é a constante conformidade ou procura de conformidade dos comportamentos, dos atos e das normas com as regras constitucionais.”

Diante disso, se pode verificar que no Brasil o controle de constitucionalidade pode ser praticado pelo Supremo Tribunal Federal, no modo concentrado, onde na discussão não reside nenhum interesse subjetivo, mas sim reside o interesse em defender os preceitos constitucionais ofendidos noutra oportunidade, bem como poderá ser praticado por todos os órgãos do poder judiciário.

Essa última hipótese mencionada, destaque-se, é o modo difuso do controle de constitucionalidade, onde pode ser praticado pelos juízes e pelos tribunais, tendo por objetivo buscar defender um direito subjetivo de uma das partes envolvidas no caso sob análise que fora violado, na contramão do conteúdo constante na Constituição Federal.

2.1.1 Os efeitos decorrentes da declaração de inconstitucionalidade no Brasil

Inicialmente, vale frisar que a Constituição Federal de 1988 não traz em seu bojo quais são os efeitos que emanam por consequência do controle de constitucionalidade. Não obstante, a doutrina e a jurisprudência possuem entendimento de que a decisão desse mecanismo possui o caráter declaratório e efeito retroativo.

Nesse sentido, destaque-se que na ADIn 652/MA, cujo relator foi o Ministro Celso de Mello, o Supremo Tribunal Federal se manifestou dizendo que o repúdio ao ato inconstitucional é decorrente do princípio que consagra a supremacia da Constituição Federal. Veja-se:

“Esse postulado fundamental de nosso ordenamento normativo impõe que preceitos revestidos de menor grau de positividade jurídica guardem, necessariamente, relação de conformidade vertical com as regras inscritas na Carta Política, sob pena de ineficácia e de conseqüente inaplicabilidade. Atos inconstitucionais são, por isso mesmo, nulos e destituídos, em conseqüência, de qualquer carga de eficácia jurídica.

No mais, destaque-se também o entendimento de Gilmar Ferreira Mendes, o qual considera que é constitucional a declaração de inconstitucionalidade:

“O princípio do Estado de Direito, fixado no art. 1º, caput, a “aplicação imediata” dos direitos fundamentais, consagrada no § 1º do art. 5º a vinculação dos órgãos estatais aos princípios constitucionais, que daí resulta, a imutabilidade dos princípios constitucionais, no que concerne aos direitos fundamentais e ao processo especial de reforma constitucional, ressaltam a supremacia da Constituição. Do art. 5º, LXXI, da Constituição, que assegura a qualquer indivíduo que seja impedido de exercer um direito constitucional, garantido em virtude da omissão dos órgãos legislativos, o direito de reivindicar uma atividade legislativa mediante a propositura do mandado de injunção, pode-se concluir que não apenas os direitos fundamentais, mas todos os demais direitos subjetivos constitucionalmente assegurados, vinculam os órgãos estatais.”⁴⁰

Dito isso, se pode verificar que no Brasil a decisão que determina a inconstitucionalidade no controle concentrado resulta na declaração de nulidade da norma questionada, isto é, a mencionada norma declarada inconstitucional é norma nula desde o início de sua vigência.

Não obstante, se pode observar também que, contrário a essa posição, o ex-Ministro do Supremo Tribunal Federal, Leitão de Abreu, ao proferir seu voto quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 79.343/BA, defendeu que as decisões de inconstitucionalidade possuíam natureza constitutivo-negativa, de modo a demonstrar, conseqüentemente, preocupação com a segurança jurídica. Veja-se:

“[...] mesmo uma lei inconstitucional, é um fato eficaz, ao menos antes da determinação da constitucionalidade, podendo ter conseqüências que não é lícito ignorar. Tem sido sustentado, por isso que a lei inconstitucional não é nula, mas somente anulável. [...] Acertado se me afigure, também, o entendimento de que se não deve ter como nulo *ab initio* ato legislativo, que entrou no mundo jurídico munido de presunção de validade, impondo-se, em razão disso, enquanto não declarado inconstitucional, à obediência pelos seus destinatários dos seus comandos. Razoável é a inteligência, a meu ver, de que se cuida, em verdade, de ato anulável, possuindo caráter constitutivo a decisão que decreta a nulidade. [...] A tutela da boa fé exige que, em determinadas circunstâncias, notadamente quando, sob a lei ainda não

⁴⁰ MENDES, Gilmar Ferreira. Controle de constitucionalidade: aspectos jurídicos e políticos. São Paulo: Saraiva, 1990. Pág. 256.

declarada inconstitucional, se estabeleceram relações entre particular e o poder público, se apure, prudencialmente, até que ponto a retroatividade da decisão, que decreta a inconstitucionalidade, pode atingir, prejudicando o agente que teve por legítimo ato e, fundado nele, operou na presunção de que estaria procedendo sob o amparo do direito objetivo.”

Vale frisar que o mencionado entendimento advém de ensinamentos de Kelsen, o qual atesta que, se um ato normativo determinado ou uma lei produziu e emanou efeitos em âmbito jurídico, tal fato não pode ser ignorado, de modo que, por consequência, a decisão que reconhece a nulidade de alguma norma teria caráter constitutivo.

Entretanto, certo é que o Supremo Tribunal Federal não consentiu com o mencionado entendimento, de forma que manteve sua posição no sentido de que ato normativo ou lei que é declarado inconstitucional é nulo e deve produzir efeitos retroativos, isto é, efeitos *ex tunc*.

Destaque-se que, segundo Gilmar Ferreira Mendes, o entendimento colacionado acima possui fundamento constitucional, tendo em vista que:

“O poder de que dispõe qualquer juiz ou Tribunal para deixar de aplicar lei inconstitucional a determinado processo (CF, arts. 97 e 102, III, a, b e c) pressupõe a invalidade da lei e, com isso, a sua nulidade.”⁴¹

Desse modo, a decisão que destaca a inconstitucionalidade de uma norma possui natureza declaratória, na medida em que a inconstitucionalidade nela existente acarreta, por consequência, a nulidade da norma.

Cumpre mencionar, também, um posicionamento doutrinário divergente do entendimento dominante acima destacado, elucidado por Pontes de Miranda, no sentido de que a declaração de inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal possui um caráter constitutivo negativo. Veja-se:

⁴¹ MENDES, Gilmar Ferreira. Jurisdição constitucional: o controle de normas no Brasil e na Alemanha. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2005.

“Para que a decisão positiva sobre inconstitucionalidade fosse declaratória, seria preciso que a lei, eivada de tal vício, não existisse, de jeito que o juiz ou o tribunal diria: ‘Não existe’; e a eficácia seria a de toda decisão declarativa [...]. Se há lei, claro que é *quaestio iuris prejudicialis* se ela vale, ou não vale; e lei, sabemos, não vale se ofende a Constituição. Enquanto não se cria, para todos, a ação constitutiva negativa, em que se possa arguir de inconstitucionalidade, *in abstracto*, a lei, os juízes e tribunais somente podem conhecer da questão como prejudicial [...]. Tal *quaestio iuris prejudicialis* é de constituição negativa e concreta, razão por que a sua eficácia é *in casu*;⁴²”

Em que pese o mencionado entendimento contrário, certo é que no cenário jurídico brasileiro a regra que se mantém é a de que as decisões proferidas por intermédio do controle de constitucionalidade possuem efeitos retroativos e caráter declaratório.

2.2 A eficácia da declaração de inconstitucionalidade nos controles abstrato e difuso de normas

Inicialmente, quanto à eficácia no controle abstrato de normas, vale destacar que a Constituição Federal, por intermédio do § 2º, de seu artigo 102, consagrou que as decisões de mérito proferidas com o condão definitivo em ações declaratórias de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal terão efeito vinculante e eficácia contra todos, de modo que, por consequência, os Poderes Executivo e Judiciário, por sua vez, deverão ter de respeitar a mencionada declaração de inconstitucionalidade e deixar de promover a aplicação do ato normativo ou da lei reconhecida como inconstitucional.

Segundo o mencionado dispositivo:

“Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

[...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito

⁴² MIRANDA, Pontes. Comentários à constituição de 1967. Tomo III. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970. Págs. 619-621.

vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)”

Dito isso, se pode verificar que a declaração de inconstitucionalidade, tratando-se do controle abstrato de normas, possui eficácia contra todos, isto é, *erga omnes*, de modo que, por consequência, o resultado do julgamento e os efeitos da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal serão aplicados para as partes envolvidas no efeito e para aqueles que não se encontrem envolvidos na lide processual posta em análise.

Quanto ao efeito vinculante, destaque-se que este tem por finalidade evitar que o ato normativo ou lei que fora declarada inconstitucional pela Suprema Corte seja aplicada novamente pelo Poder Judiciário pátrio bem como pelos demais agentes públicos administrativos que fazem parte da Administração Pública.

Logo, a força vinculante tem o condão de impedir que haja a reinterpretação do quanto fora decidido pelo Supremo Tribunal Federal, não concedendo margem para que a mencionada vinculação seja flexibilizada.

Nesse sentido, cumpre destacar um pequeno trecho da justificção que fora colacionada quando da apresentação do Projeto de Emenda à Constituição nº 130/1992, o qual introduziu o conceito de efeito vinculante no direito pátrio. Vejamos:

“Além de conferir eficácia *erga omnes* às decisões proferidas pelo STF em sede de controle de constitucionalidade, a presente proposta de emenda constitucional introduz do direito brasileiro o conceito de efeito vinculante em relação aos órgãos e agentes públicos. Trata-se de instituto jurídico desenvolvido no Direito processual alemão, que tem por objetivo outorgar maior eficácia às decisões proferidas por aquela Corte Constitucional, assegurando força vinculante não apenas à parte dispositiva da decisão, mas também aos chamados fundamentos ou motivos determinantes (*tragende Gründe*).

A declaração de nulidade de uma lei não obsta à sua reedição, ou seja, a repetição de seu conteúdo em outro diploma legal. Tanto a coisa julgada quanto a força de lei (eficácia *erga omnes*) não lograriam evitar esse fato. Todavia, o efeito vinculante, que deflui dos fundamentos determinantes (*tragende Gründe*) da decisão, obriga o legislador a observar estritamente a interpretação que o tribunal conferiu à Constituição. Consequência

semelhante se tem quanto às chamadas normas paralelas. Se o tribunal declarar a inconstitucionalidade de uma Lei do Estado A, o efeito vinculante terá condão de impedir a aplicação de norma de conteúdo semelhante do Estado B ou C.”⁴³

Dito isso, destaque-se que, a respeito do aspecto subjetivo do efeito vinculante, tem-se legítimo a possibilidade de mudança do entendimento que fora firmado pelo Supremo Tribunal Federal quando da declaração de inconstitucionalidade, seja por parte dele próprio ou pelo Poder Legislativo, desde que com base em argumentos consistentes.

O referido cenário se deve à ideia de que o direito não fica parado no tempo, na medida em que aquele se encontra em constante evolução, sempre de forma concomitante com os anseios da coletividade.

Nesse sentido, Gilmar Ferreira Mendes destaca que:

“De um ponto de vista material também é de se excluir uma autovinculação do Supremo Tribunal aos fundamentos determinantes de uma decisão anterior, pois isso poderia significar uma renúncia ao próprio desenvolvimento da Constituição, afazer imanente aos órgãos de jurisdição constitucional.”⁴⁴

No mais, vale dizer que o Supremo Tribunal Federal também possui entendimento de que o efeito vinculante previsto na Constituição Federal não tem o condão de o condicionar, na medida em que o mencionado efeito se encontra limitado ao Poder Executivo e aos demais órgãos do Poder Judiciário⁴⁵.

No mesmo sentido, destaque-se também que o Supremo Tribunal Federal possui o mesmo entendimento com relação ao Poder Legislativo, isto é, que a declaração de inconstitucionalidade não tem o condão de impedir que o Poder

⁴³ Proposta de Emenda Constitucional nº 130, de 1992. <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD23SET1992.pdf#page=19> – acessado em 22/08/2019.

⁴⁴ MENDES, Gilmar Ferreira. Controle concentrado de constitucionalidade. 3ª Edição. Saraiva, 2009. Pág. 342.

⁴⁵ ADI nº 2777/SP, Relator Ministro Cezar Peluso.

Legislativo edite uma lei que contrarie o entendimento que fora firmado anteriormente quando do reconhecimento outrora da inconstitucionalidade.

Por outro lado, quanto à eficácia no controle difuso de normas, vale destacar que este acarreta que o tribunal ou o juiz pode entender por não aplicar a lei que considerem ser inconstitucional, isto é, ao interpretarem uma lei e possuírem o entendimento de que o mencionado instrumento legislativo não se coaduna com os preceitos constitucionais, poderão deixar de aplicar, fundamentadamente, o mencionado instrumento legal.

No mais, destaque-se que o entendimento aplicado pelo tribunal ou pelo o juiz no caso concreto não terá efeito vinculante à coletividade, mas sim apenas às partes envolvidas na lide processual que fora analisada, estendendo os efeitos da coisa julgada a elas apenas.

Isso significa que outro tribunal ou juiz, se possuírem entendimentos distintos, poderão adotar seus respectivos raciais no tocante à constitucionalidade ou não do instrumento legal que fora reconhecido como inconstitucional pelo outro órgão judicial.

Desse modo, não obstante tenha um tribunal ou juiz declarado a inconstitucionalidade de um ato normativo ou lei em um caso concreto, o respectivo instrumento legislativo ainda continuará surtindo efeitos no ordenamento jurídico como um todo.

A respeito dos efeitos do reconhecimento da inconstitucionalidade no controle difuso, a decisão proferida pelo tribunal ou pelo juiz terá eficácia retroativa, *ex tunc*, na medida em que faz referência a fatos passados. Contudo, a retroatividade da mencionada decisão terá aplicação apenas ao processo em que a decisão fora proferida e às partes que se encontravam envolvidas na relação processual em comento.

Entretanto, destaque-se que a declaração de inconstitucionalidade por intermédio do controle difuso poderá passar a ter efeitos *erga omnes*, desde que haja o respectivo reconhecimento da suspensão pelo Senado Federal, a qual não tem o condão de revogar nem de anular a lei, mas apenas retirar-lhe a sua eficácia.

Nesse sentido, é o entendimento de Paulo de Barros Carvalho:

“No caso de declaração de inconstitucionalidade de norma pela Suprema Corte, tratando-se de controle difuso, suspende-se a eficácia da regra mediante resolução do Senado, até que seja ela revogada pelo órgão competente.”⁴⁶

2.3 A modulação de efeitos da decisão que declarou a inconstitucionalidade

Quanto ao mencionado tópico, destaque-se, cumpre discorrer a respeito do que significa e quais os efeitos decorrentes da aplicação da modulação de efeitos de uma decisão que declarou a inconstitucionalidade de uma lei ou de um ato normativo, os quais se encontravam incoerentes com os ditames constantes na Constituição Federal.

Segundo o entendimento de Tércio Sampaio Ferraz Júnior, a modulação de efeitos possui o seguinte significado:

“Trata-se de norma permissiva, que tem por conteúdo uma faculdade (poderá), no âmbito de uma competência (“declarar a inconstitucionalidade”), que autoriza modificações no efeito *erga omnes* (amplitude dos efeitos) e no efeito *ex tunc* (temporalidade dos efeitos).”⁴⁷

Quanto à sua previsão legal, esta se encontra inserida no bojo da Lei nº 9.868/99, a qual dispõe a respeito do processo e julgamento da ação direta de

⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 23ª Edição. São Paulo. Saraiva, 2011. Pág. 82.

⁴⁷ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Do efeito ex nunc na declaração de inconstitucionalidade pelo STF, in O processo na Constituição, São Paulo: Quartier Latin, 2008. Pág. 536.

inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal, especificamente em seu artigo 27.

Segundo o conteúdo do mencionado artigo 27, temos o seguinte:

“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.”

Quanto ao mencionado dispositivo legal, vale destacar que se trata de uma inovação que fora inserida no ordenamento jurídico pátrio, na medida em que este traz disposição expressa da possibilidade de o Supremo Tribunal Federal atribuir outros efeitos para as decisões declaratórias de inconstitucionalidade em face de ato normativo ou de lei.

Cumprе mencionar que a Lei nº 9.868/99 foi resultado do Projeto de Lei nº 2.960/97, inicialmente veiculado na Câmara dos Deputados, o qual, após as respectivas tramitações legislativas, foi convertido na mencionada lei.

A respeito da motivação que fora utilizada para a inclusão da possibilidade de modulação de efeitos constante no mencionado artigo 27, certo é que parte dos fundamentos utilizados fazem parte da Exposição de Motivos nº 189 do Projeto de Lei supramencionado. Vejamos:

“Coerente com a evolução constatada no Direito Constitucional comparado, a presente proposta permite que o próprio Supremo Tribunal Federal, por uma maioria diferenciada, decida sobre os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, fazendo juízo rigoroso de ponderação entre o princípio da nulidade da lei inconstitucional, de um lado, e os postulados da segurança jurídica e do interesse social, de outro (art. 27). Assim, o princípio da nulidade somente será afastado in concreto se, a juízo do próprio Tribunal, se puder afirmar que a declaração de nulidade acabaria por distanciar-se ainda mais da vontade constitucional. Entendeu, portanto, a Comissão que, ao lado da ortodoxa declaração de nulidade, há de se reconhecer que o Supremo Tribunal, em casos excepcionais, mediante decisão da maioria qualificada (dois terços dos

votos), estabelecer limites aos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, proferindo a inconstitucionalidade *ex nunc* ou *pro futuro*, especialmente naqueles casos em que a declaração de nulidade, possa dar ensejo ao surgimento em uma situação ainda mais afastada da vontade constitucional [...].”

Pelo conteúdo supracitado, se percebe que o legislador, ao incluir a possibilidade de modulação de efeitos no artigo 27, da Lei nº 9.868/99, entendeu por conceder uma exceção aos efeitos propriamente ditos que emanam da declaração de inconstitucionalidade de um ato normativo ou lei, os quais, conforme já visto, são os efeitos retroativos e o *erga omnes*.

E tal motivação, segundo o entendimento do legislador, advém de um possível cenário em que a declaração de inconstitucionalidade de um ato normativo ou de uma lei possa ser, por meio de uma perspectiva futura, muito danosa para o cenário jurídico-econômico que se esteja atravessando no momento pelo qual se encontre havendo a análise da inconstitucionalidade ventilada no Supremo Tribunal Federal.

Dito isso, não obstante o conteúdo constante no artigo 27, da Lei nº 9.868/99, cumpre destacar a existência de dois requisitos intrinsecamente necessários para que haja a possibilidade de o Supremo Tribunal Federal modular os efeitos da decisão declaratória de inconstitucionalidade de um ato normativo ou de lei, seja para o futuro, seja restrição parcial de sua aplicação, sendo eles: (i) a respeito da forma, entendimento por maioria de 2/3 dos ministros do Supremo Tribunal Federal pela aplicação da modulação de efeitos; e, (ii) a respeito da matéria, se utilizar em suas razões de decidir da segurança jurídica ou do excepcional interesse social.

Quanto ao primeiro requisito, no caso de 2/3 dos membros do Supremo Tribunal Federal possuírem o entendimento pela aplicação da modulação de efeitos, certo é que estes poderão ser restringidos quanto à sua aplicabilidade, sendo esta a partir do respectivo trânsito em julgado da decisão declaratória de inconstitucionalidade, ou de outro momento que o Supremo Tribunal Federal entender por ideal.

Destaque-se, ainda, que não se pode confundir o quórum constante no artigo 27 da Lei nº 9.868/99 com o constante no artigo 97, da Constituição Federal. Isso porque o quórum constante no mencionado artigo 97 se refere ao mínimo exigido para que haja a respectiva declaração de inconstitucionalidade de um ato normativo ou de uma lei, o qual consta, inclusive, no artigo 23 da Lei nº 9.868/99. Contudo, por outro lado, o quórum constante no artigo 27, da Lei nº 9.868/99, se refere especificamente à possibilidade de modulação de efeitos, a qual se trata de mecanismo consequente à análise e confirmação da inconstitucionalidade.

Quanto ao segundo requisito, tem-se que o Supremo Tribunal Federal deve se utilizar da segurança jurídica ou do excepcional interesse social em suas razões de decidir, o que, por uma análise consequente, se percebe que tratam-se de premissas que buscam a preservação macro do ordenamento jurídico pátrio e dos efeitos concretos dele decorrentes, não obstante os demais fundamentos basilares e pré-existentes no arcabouço jurídico que já garantem a segurança jurídica e o interesse social de toda a coletividade.

Desse modo, tem-se que o Supremo Tribunal Federal, ao declarar a inconstitucionalidade de um ato normativo ou de uma lei, poderá se valer da aplicação do mecanismo referente à modulação de efeitos da decisão declaratória.

Contudo, conforme dito acima, desde que haja o integral atendimento dos requisitos presentes no artigo 27, da Lei nº 9.868/99, quais sejam, entendimento por maioria de 2/3 dos ministros do Supremo Tribunal Federal pela aplicação da modulação e se utilizar em suas razões de decidir da segurança jurídica ou do excepcional interesse social.

De sorte que, em não havendo o preenchimento de um dos mencionados requisitos, não haverá que se falar na possibilidade de se ver aplicada a modulação de efeitos da decisão de inconstitucionalidade.

III – A COEXISTÊNCIA DO INSTITUTO DA PRESCRIÇÃO E DA MODULAÇÃO DE EFEITOS

Conforme o conteúdo até aqui abordado, tem-se que o instituto da prescrição aplicado na repetição do indébito tributário e a modulação de efeitos na declaração de inconstitucionalidade de ato normativo ou de lei, aplicada pelo Supremo Tribunal Federal possuem, entre si, alguns objetivos e efeitos muito similares.

Isto é, os efeitos decorrentes da aplicação de ambos se coadunam com as finalidades que se buscam precipuamente alcançar, quais sejam: (i) a preservação da segurança jurídica do ordenamento jurídico; e, (ii) o atendimento ao interesse social.

No mais, o instituto da prescrição aplicado na repetição do indébito tributário também busca alcançar a preservação de outros direitos e princípios fundamentais, quais sejam: (i) o direito de ação, constante no artigo 5º, XXXV, da Constituição Federal, o qual advém do princípio da inafastabilidade do Poder Judiciário; e, (ii) o princípio da legalidade, insculpido no artigo 150, I, da Constituição Federal, e no artigo 97, do Código Tributário Nacional.

Dito isso, o presente capítulo buscará analisar a correlação e a coexistência do instituto da prescrição aplicado na repetição do indébito tributário e da modulação de efeitos aplicada pelo Supremo Tribunal Federal na declaração de inconstitucionalidade de ato normativo ou de lei.

Isto é, será apontado se haveria a necessidade e a possibilidade de aplicação de ambos num cenário em que haja o reconhecimento e a declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, ou se teria que se sopesar a aplicação de um deles pelo o outro, de forma que apenas um deles, por consequência, iria sobressair.

3.1 A repetição do indébito tributário

A particularidade que repousa na repetição do indébito tributário é que esta se configura em uma relação jurídica entre o contribuinte e o Fisco, de forma que este tem, por previsão legal expressa, o dever de devolver ao contribuinte, ora sujeito passivo da obrigação tributária, o valor do tributo que fora recolhido de forma indevida aos cofres públicos.

Conforme já destacado no presente trabalho, a sua previsão legal se encontra prevista no artigo. 168, do Código Tributário Nacional, o qual preceitua que:

“Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:
I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; (Vide art 3 da LCp nº 118, de 2005)
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.”

Isto é, o contribuinte, nos termos dos incisos supracitados, poderá pleitear a restituição do quanto recolhido indevidamente no prazo máximo de 5 (cinco), de modo que, após o transcurso do mencionado prazo e não tendo o contribuinte tomado nenhuma atitude a respeito, o seu direito será extinto por consequência.

Nesse sentido, vale destacar que Marco Aurélio Greco⁴⁸ possui o entendimento de que a repetição do indébito tributário traz, por consequência, uma alteração das posições de ativo e passivo da relação jurídico-tributária, de forma que, ainda, constitui uma garantia ao próprio contribuinte na medida em que este não pode ser coagido a suportar encargo tributário acima daquele que validamente permitido.

⁴⁸ GRECO, Marco Aurélio. Repetição do Indébito: Contribuição ao INSS sobre Pagamentos a Administradores, Autônomos e Avulsos. Revista Dialética de Direito Tributário. nº 52, 2000. Pág. 92.

No mais, destaque-se também que, pelo entendimento de Marcelo Cerqueira⁴⁹, a base fundamental da previsão da repetição do indébito tributário deve ser encontrada na Constituição Federal, ou seja, nos princípios constitucionais fundamentais que regem a aplicação do Direito Tributário e no Sistema Constitucional Tributário por completo.

Desse modo, se pode perceber que a repetição do indébito tributário se encontra vinculada ao princípio da proibição do enriquecimento sem causa, na medida em que este tem o condão de impedir que, em uma determinada relação jurídica, uma das partes envolvidas tenha ganho patrimonial em detrimento da outra, sem que, de ante mão, haja uma situação juridicamente válida.

A respeito do enriquecimento sem causa, vale destacar que Celso Antônio Bandeira de Mello⁵⁰, tratando sobre a sua aplicação em âmbito do Direito Administrativo, possui o entendimento de que, em função da presunção dos atos administrativos serem legítimos, certo é que não se mostra razoável que os administrados que adotaram práticas em linha de conformidade sofram prejuízos por terem agido conforme o que se esperavam deles.

Dito isso, frise-se que o mesmo entendimento supracitado também pode ser utilização no tocante à repetição do indébito tributário e à declaração de inconstitucionalidade. Isso porque, da mesma forma, não se pode aplicar penalidades ao contribuinte que promoveu o recolhimento de valores em atendimento ao comando legal, de modo a, ao ser a lei ou o ato normativo declarados inconstitucional, se ver impedido de restituir o que pagou indevidamente ao Fisco.

⁴⁹ CERQUEIRA, Marcelo Fontes de. Repetição do Indébito Tributário. São Paulo: Max Limonad, 2000. Pág. 281.

⁵⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. O princípio do enriquecimento sem causa em direito administrativo. Revista de Direito Administrativo. vol. 210, 1997. Pág. 27.

No entendimento de Sérgio Silva⁵¹, vale destacar, deve ser observado de antemão que o Sistema Tributário Nacional se encontra regulamentado nos preceitos constitucionais de forma exaustiva, sendo certo que, por consequência, o poder tributário dos entes que fazem parte da federação se encontra esvaziado de quaisquer liberdades de regulamentação ordinária.

Não obstante, mesmo tendo o Sistema Tributário Nacional uma exaustiva regulamentação em âmbito constitucional, certo é que, por vezes, por intermédio de aplicação reiterada, o legislador infraconstitucional acaba por desrespeitar os limites a ele dirigidos a respeito da tributação e cobrança indevidas.

Diante disso, tem-se que não se poderá abrir espaço para que o Fisco possa, pela instituição de legislação que vá na contramão do entendimento constante na Constituição Federal e do Sistema Tributário Nacional, enriquecer de forma ilícita às custas dos contribuintes, através dos montantes que foram recolhidos indevidamente por estes.

Nesse sentido, Sérgio Silva preceitua ainda que:

“Como o interesse da Fazenda Pública pode sempre ser considerado como um interesse público superior, poder-se-ia chegar à situação em que os entes tributantes poderiam instituir tributos de forma que bem entendessem, ignorando as normas constitucionais, fiando-se na declaração com efeitos pró-futuro da inconstitucionalidade do tributo, o que poderia ser conseguido politicamente no recesso dos gabinetes de Brasília.

[...]

Dessa forma, é forçoso asseverar que a decisão proclamatória da inconstitucionalidade de lei fiscal deve possuir sempre efeitos retroativos, fulminando a norma jurídica desde a sua nascença, como forma de se conferir a devida efetividade aos princípios constitucionais tributários. Ou isso ou é melhor apagar os arts. 145 a 156 da Constituição Federal.

[...]

Se está claro que o legislador infraconstitucional exerceu sua competência com excesso de poder, criando um dever tributário inconstitucional para o contribuinte, não há razão jurídica que justifique o enriquecimento sem causa por parte da Fazenda Pública. A afirmação de que a Fazenda não

⁵¹ SILVA, Sérgio André R. G. da. Comentários acerca dos Efeitos da Decisão Proferida no Âmbito do Controle Abstrato da Constitucionalidade das Normas Tributárias. Revista Dialética de Direito Tributário. n.º 83, 2002. Págs. 150-167.

tinha qualquer direito aos valores recolhidos, mas que, mesmo assim, deve permanecer com os mesmos, por uma questão econômico-financeira conjuntural, não possui qualquer fundamento jurídico.”⁵²

Desse modo, quanto à modulação de efeitos, certo é que a Suprema Corte possui uma discricionariedade bastante restrita para que faça a aplicação dos efeitos das decisões proferidas em sede de controle abstrato de constitucionalidade, na medida que os princípios basilares do Sistema Constitucional Tributário impedem que o Fisco se aproprie de valores que foram recolhidos de forma indevida pelos contribuintes.

Isso porque, por existir muitos princípios basilares no Sistema Tributário Nacional, em havendo a frustração do direito dos contribuintes quanto à repetição do indébito tributário pela aplicação da modulação de efeitos, certo é que esta decisão tem de estar devidamente justificada e perfeitamente fundamentada nas exceções constantes no ordenamento jurídico como um todo.

Cumprido ressaltar que o contribuinte, ao promover o recolhimento do tributo de acordo com os preceitos contidos na legislação, mesmo que haja o reconhecimento posterior do recolhimento indevido, age inteiramente de boa-fé, de modo que a opção pela aplicação da modulação de efeitos pelo Supremo Tribunal Federal deverá conter fundamentos suficientes e coerentes, pois irá de encontro com todo o Sistema Tributário Constitucional pátrio que estrutura de forma ímpar as relações jurídicas.

Por essa razão é que se faz totalmente necessário realizar uma verificação efetiva quanto a aplicação da modulação de efeitos ou não pela Suprema Corte, vez que o contribuinte se encontra perfeitamente protegido quanto à possibilidade de exercer o seu direito de ver restituído o que recolheu indevidamente aos cofres públicos, e o Fisco, por sua vez, possui garantia quanto ao prazo prescricional que o contribuinte terá de respeitar.

⁵² SILVA, Sérgio André R. G. da. Comentários acerca dos Efeitos da Decisão Proferida no Âmbito do Controle Abstrato da Constitucionalidade das Normas Tributárias. Revista Dialética de Direito Tributário. n.º 83, 2002. Págs. 150-167.

Destaque-se ainda que, quanto à possibilidade da aplicação da modulação de efeitos, Ives Gandra da Silva Martins passou a admiti-la, contudo não em âmbito do Direito Tributário. Isso porque, em seu entendimento, caso fosse possível a sua aplicação em face dos contribuintes, certo é que boa parte dos governos se valeriam de tal possibilidade para cobrar tributos inconstitucionais e, após, alegariam a grave lesão aos cofres públicos e concederiam constitucionalidade, por intermédio da aplicação da modulação de efeitos, às exigências fiscais inconstitucionais.⁵³

Não obstante, por outro lado, destaque-se que Ricardo Lobo Torres possui entendimento a favor da flexibilização dos efeitos da decisão declaratória de inconstitucionalidade de forma a restringir a restituição dos valores recolhidos indevidamente pelos contribuintes, na medida em que o reconhecimento da inconstitucionalidade de ato normativo ou de lei não possui o condão de atingir institutos jurídicos do âmbito do Direito Tributário.⁵⁴

No mais, cumpre mencionar, também, o quanto fora destacado por Dirley da Cunha Júnior a respeito da matéria ora analisada. Vejamos:

“É preciso, todavia, alertar para os perigos que o mau uso da faculdade prevista no art. 27 da Lei 9.868/99 pode gerar para o cidadão, sobretudo em matéria tributária. Aponte-se, apenas para ilustrar, que a Suprema Corte norte-americana, ao declarar a inconstitucionalidade de lei que havia instituído ou majorado tributo, vem emprestando à decisão efeito constitutivo (*ex nunc*), com o que retira do contribuinte a possibilidade de o mesmo restituir-se do que pagou indevidamente, sob o argumento de que já desfrutara dos benefícios proporcionados pelo emprego do dinheiro recolhido pelo tributo. Essa jurisprudência da Suprema Corte – a toda evidência – é absolutamente incompatível com a realidade brasileira.”⁵⁵

⁵³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Efeitos Prospectivos de Decisões Judiciais em Matéria Tributária. Revista Dialética de Direito Tributário. n° 177, 2010. Págs. 48-58.

⁵⁴ TORRES, Ricardo Lobo. A declaração de inconstitucionalidade e a restituição de tributos. Revista Dialética de Direito Tributário n° 8. São Paulo: Dialética. Págs. 99-100.

⁵⁵ CUNHA JÚNIOR, Dirley da. Curso de Direito Constitucional. Salvador: Edições Juspodium, 2008. Pág. 360.

Não obstante os mencionados entendimentos supracitados, destaque-se que o artigo 27 da Lei nº9.868/99 se encontra em pleno vigor, de forma que, ao proferir a declaração de inconstitucionalidade de um ato normativo ou de uma lei, o Supremo Tribunal Federal possui a faculdade, desde que preenchidos os requisitos necessários, de aplicar a modulação de efeitos na decisão de inconstitucionalidade e atribuir a ela efeitos *ex nunc*.

Dito isso, em que pese a mencionada possibilidade, cumpre discorrer, mais adiante, a respeito dos requisitos necessários para a possibilidade de aplicação da modulação de efeitos pelo Supremo Tribunal Federal, bem como se estes mencionados requisitos já se encontram devidamente inseridos no Sistema Tributário Constitucional pátrio, de forma basilar e fundamental, protegendo ambas as partes da relação jurídico-tributária.

3.2 A segurança jurídica na repetição do indébito tributário

Inicialmente, destaque-se que o princípio da segurança jurídica se encontra implicitamente inserido no arcabouço constitucional pátrio, de modo que, por ser basilar e fundamental ao Sistema Tributário Constitucional, garante à toda coletividade certeza e previsibilidade de todo conteúdo constante no regramento jurídico tributário.

Isto é, sua ideia central concerne na necessidade da existência de previsibilidade do regramento de um ordenamento jurídico bem como em sua aplicação, de forma a, por consequência, se conhecer de forma prévia quais são as consequências lógico-jurídicas da prática de um ato.

Logo, o mencionado princípio busca deixar em evidência essa previsibilidade constante de se ter conhecimento das consequências fáticas e jurídicas dos atos praticados pela coletividade ou pelo Estado.

Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres⁵⁶ ressalta que a segurança jurídica, não obstante possuir a finalidade de buscar a garantia e a certeza de direitos e deveres, possui por objetivo, inicialmente, a busca pela preservação da segurança dos direitos fundamentais de toda a coletividade, sendo, portanto, um valor fundamental para o Estado de Direito em si por trazer, especificamente, a previsibilidade nas ações de todos.

Dito isso, vale destacar também a visão de Almiro do Couto e Silva, o qual menciona que o Estado de Direito, para sua existência, se utiliza de elementos distantes entre si, quais sejam a segurança jurídica e a justiça. Logo, em que pese os mencionados elementos se complementem, certo é que em muitas vezes eles se encontram em lados opostos, como ocorre, por exemplo, com a aplicação do instituto da prescrição, o qual sopesa a justiça e privilegia a segurança jurídica.

Contudo, segundo o autor, o mencionado conflito somente fica em evidência quando se adota a justiça como valor imodificável. Vejamos:

“A contingência humana, os condicionamentos sociais, culturais, econômicos, políticos, o tempo e o espaço – tudo isso impõe adequações, temperamentos e adaptações, na imperfeita aplicação daquela ideia abstrata à realidade em que vivemos, sob pena de, se assim não se proceder, correr-se o risco de agir injustamente ao cuidar de fazer justiça. Nisso não há nada de paradoxal. A tolerada permanência do injusto ou do ilegal pode dar causa a situações que, por arraigadas e consolidadas, seria inócuo desconstituir, só pela lembrança ou pela invocação da injustiça ou da ilegalidade originária.

[...]

Quando se diz que em determinadas circunstâncias a segurança jurídica deve preponderar sobre a justiça, o que se está afirmando, a rigor, é que o princípio da segurança jurídica passou a exprimir, naquele caso, diante das peculiaridades da situação concreta, a justiça material. Segurança jurídica não é, aí, algo que se contraponha à justiça; é ela a própria justiça.”⁵⁷

⁵⁶ TORRES, Ricardo Lobo. A Segurança Jurídica e as Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Revista Eletrônica de Direito do Estado, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 4, 2005. Pág. 3.

⁵⁷ COUTO E SILVA, Almiro do. Princípio da legalidade da Administração pública e da segurança jurídica no Estado de Direito Contemporâneo. Revista de Direito Público nº 84, 1987. Págs. 46-47.

Dito isso, não obstante os mencionados entendimentos a respeito do princípio da segurança jurídica, certo é que, conforme já abordado, o Supremo Tribunal Federal, na declaração de inconstitucionalidade de um ato normativo ou de uma lei, poderá se valer da aplicação da modulação de efeitos em sua decisão de inconstitucionalidade, isto é, no caso concreto, de modo que a segurança jurídica será analisada no mencionado momento.

Não obstante, vale destacar também o entendimento de Roberto Lyrio Pimenta⁵⁸, o qual defende que não se pode falar na aplicação do princípio da segurança jurídica em favor do Fisco, na medida em que este se encontra em uma posição superior, ou seja, mais favorável em relação ao contribuinte envolvido na relação jurídico-tributária.

Em outras palavras, para o mencionado autor o princípio da segurança jurídica em âmbito do Direito Tributário somente poderia ser utilizado se fosse a favor do contribuinte, de modo a ser utilizado como forma instrumental de proteção em face do arbítrio que pudesse advir do Estado.

Em entendimento semelhante, para Ana Paula Ávila⁵⁹ o princípio da segurança jurídica deve ser aplicado na proteção apenas dos direitos dos contribuintes, e não especificamente aos interesses que emanam do Estado.

Entendemos que o princípio da segurança jurídica, além de ser aplicado ao contribuinte, também pode ser aplicado para o Fisco, mas nos moldes já pré-existentes no ordenamento jurídico pátrio como um todo, como, por exemplo, o instituto da prescrição aplicado na repetição do indébito tributário que, pelos seus

⁵⁸ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário. São Paulo: Dialética, 2002. Pág. 56.

⁵⁹ ÁVILA, Ana Paula Oliveira. A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/99. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. Pág. 102.

preceitos, já possui o condão de limitar no tempo a possibilidade de o contribuinte reaver o que recolheu indevidamente aos cofres públicos.

Considerando os mencionados entendimentos, se pode perceber que não seria coerente se utilizar do princípio da segurança jurídica como base de fundamento para a decisão que modula os efeitos da declaração de inconstitucionalidade de um ato normativo ou de uma lei tributária, com o objetivo de, por consequência, impedir a efetivação da repetição do indébito tributário, direito este perfeitamente garantido por lei.

Nesse contexto, vale analisar se poderia a repetição do indébito tributário pelo contribuinte acarretar a ocorrência de uma possível insegurança jurídica.

Destaque-se que, para Andrei Velloso⁶⁰, não há que se falar na ausência de segurança jurídica no pleno reconhecimento do direito relativo à repetição do indébito tributário, na medida em que, de forma totalmente diferente, a possibilidade de repetição tem o condão de reforçar a segurança jurídica dos contribuintes quanto à aplicação efetiva de seus direitos previstos e garantidos expressamente por intermédio da Constituição Federal.

No mais, Aliomar Baleeiro⁶¹ preceitua ainda que o contribuinte não possui escolha quanto ao pagamento ou não de tributos, tendo em vista estes possuírem natureza compulsória.

Por essa razão, se mostra totalmente necessário que o princípio da segurança jurídica seja aplicado de modo a obstar o locupletamento indevido pelo Fisco, de forma a que o contribuinte não se veja impedido de lançar mão de pedido relativo à

⁶⁰ VELLOSO, Andrei Pitten. A Temerária “Modulação” dos Efeitos da Pronúncia de Inconstitucionalidade em Matéria Tributária. Revista Dialética de Direito Tributário. n° 157. 2008. Págs. 7-16.

⁶¹ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, 11ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2009. Págs. 877-878.

repetição de indébito tributário, o qual assegura de forma previsível a preservação da segurança jurídica.

Desse modo, não há espaço para que se possa vislumbrar uma possível insegurança jurídica na repetição de indébito tributário pelos contribuintes, na medida em que a mencionada possibilidade, conforme destacado, tem como fundamento de aplicação a própria segurança jurídica, tanto para os contribuintes como também para o próprio Fisco.

Portanto, o princípio da segurança jurídica não pode possuir o condão de ser utilizado para proibir a consecução da repetição do indébito tributário pelos contribuintes.

3.3 O interesse social na repetição do indébito tributário

O interesse social, como visto, é um dos requisitos para que o Supremo Tribunal Federal, em sede de controle de constitucionalidade, module os efeitos de uma decisão que declarou a inconstitucionalidade de um ato normativo ou de uma lei que esteja em desacordo com os preceitos contidos na Constituição Federal.

Porém, o conceito e os aspectos práticos relativos ao interesse social são diferentes daqueles que repousam sobre a segurança jurídica, a qual fora tratada antes deste tópico.

Conforme pontua Ana Paula Ávila, o significado do que venha a ser o interesse social é um tanto mais corrente do que o da segurança jurídica e ressalta a proteção da previsibilidade, a qual é garantida também por intermédio da segurança jurídica. Diante disso, a mencionada autora possui o entendimento de que a inclusão

do interesse social no artigo 27, da Lei nº 9.868/99 acabou se tornando muito questionável.⁶²

No mais, vale destacar também o quanto fora pontuado por Ronaldo Redenschi, o qual possui entendimento de que há uma dificuldade maior para se determinar em quais casos se fundamentaria a aplicação do quanto disposto no artigo 27, da Lei nº 9.868/99, especificamente no que toca ao interesse social lá previsto. Vejamos:

“Assim sendo, poder-se-ia dizer que a fim de enquadrar alguma situação em caso de “excepcional interesse social” devemos ter um “excepcional” cuidado em qualificá-la desta forma e, com isso, permitir a aplicação do art. 27 da Lei nº 9.868/99. Não podemos perder de vista, não obstante já termos nos pronunciado favoravelmente pela mesma ao longo do presente estudo, que a disposição da referida norma é de caráter extraordinário, de exceção, isto é foge à regra geral de considerar a declaração de inconstitucionalidade dotada de eficácia *ex tunc*, razão pela qual a sua aplicação deve ser cuidadosamente analisada e justificada, a fim de não se transformar em verdadeiro instrumento do Poder Estatal de produção legislativa viciada, beneficiando-se este da chamada “inconstitucionalidade útil”.”

Tratando-se do direito brasileiro, a expressão relativa ao interesse social foi inserida inicialmente no instituto da desapropriação, de modo que a Constituição Federal de 1988 só faz menção à referida expressão em seu artigo 184, de modo a fundamentar a desapropriação com o objetivo de reforma agrária.

Segundo o mencionado artigo:

“Art. 184. Compete à União desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social, mediante prévia e justa indenização em títulos da dívida agrária, com cláusula de preservação do valor real, resgatáveis no prazo de até vinte anos, a partir do segundo ano de sua emissão, e cuja utilização será definida em lei.”

⁶² ÁVILA, Ana Paula Oliveira. A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/99. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. Pág. 88.

Dito isso, adentrando ao seu significado doutrinário, destaque-se que Rodolfo Mancuso possui entendimento de que interesse social é o que a sociedade como um todo entende por “bem comum”, isto é, o interesse de toda a coletividade ou, ao menos, de sua maioria.

Desse modo, o interesse social seria aquele que se encontra relacionado à tutela da coisa pública, àquele mais valioso, escolhido de forma espontânea pela coletividade, ao passo que, por outro lado, o interesse público traz em seu conteúdo a presença efetiva do Estado, além das noções de coletividade.⁶³

Por outro lado, segundo o entendimento de Thomas Bustamante, certo é que no bojo do conteúdo do interesse social se encontra inserido os preceitos do princípio do interesse público. Porém, este deve ser compreendido como interesse próprio de toda a coletividade. Vejamos:

“Nunca o interesse do Estado de arrecadação oriunda de um ato de abuso do poder legislativo irá prevalecer sobre o legítimo direito individual de não sofrer o influxo da tributação senão quando a pessoa jurídica de direito público estiver legitimada constitucionalmente para exigir prestação econômica. Assim, o direito à restituição dos tributos inconstitucionais será sempre tutelado pela ordem jurídica, o que implicará a inaplicabilidade do art. 27 da Lei 9.868.99 no controle de constitucionalidade de leis tributárias.”⁶⁴

No mais, destaque-se também o entendimento de Alexandre Santos de Aragão em relação à supremacia do interesse público sobre o interesse particular. Vejamos:

“Não se trata de negar importância jurídica do interesse público. Há referências positivas em relação a ele. O que deve ficar claro, porém, é que deve haver uma ponderação relativamente aos interesses privados e à medida de sua restrição. É essa ponderação para atribuir máxima realização aos interesses envolvidos o critério decisivo para a atuação do Supremo

⁶³ MANCUSO, Rodolfo de Camargo. Interesses difusos: conceito e legitimação para agir. 5ª Edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000. Págs. 27-29.

⁶⁴ BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. A Lei nº 9.868/99 e a Possibilidade de Restrição dos Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade. Inaplicabilidade na Fiscalização de Normas de Direito Tributário. Revista Dialética de Direito Tributário. nº 59, agosto 2000. Pág. 122.

Tribunal Federal. E, antes que esse critério seja delimitado, não há como cogitar sobre a referida supremacia do interesse público sobre o particular.”⁶⁵

Por sua vez, Ricardo Lobo Torres⁶⁶, tratando a respeito da atividade financeira do Estado, ressalta que este não possui o objetivo de enriquecer ou de aumentar o seu patrimônio, mas, por outro lado, promove a arrecadação para atingir alguns outros objetivos de ordem econômica, administrativa ou política.

Considerando o mencionado entendimento, é possível perceber que seria no bojo da análise do interesse social que podem se encaixar algumas situações que se referem à abertura de possibilidade da ocorrência da modulação de efeitos da decisão de inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal, possibilidade esta que possui por objetivo prejudicar sobremaneira a área financeira do Estado.

Não obstante, é de se verificar que o controle de constitucionalidade deve buscar se ater, inicialmente, a critérios estritamente jurídicos, isto é, a inconstitucionalidade de um ato normativo ou de uma lei deve ser reconhecida com base no conteúdo constitucional infringido e não em face de interesses políticos, econômicos ou sociais.

Entretanto, com relação ao interesse econômico, vale analisar, nesse momento, o princípio da reserva do possível, o qual, tendo relação ao fenômeno conhecido como exaustão orçamentária, se dá quando a Administração Pública não possui recursos econômicos suficientes para o respectivo cumprimento de todas as decisões judiciais proferidas.

⁶⁵ ARAGÃO, Alexandre Santos de. O controle da Constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal à Luz da Teoria dos Poderes Neutrais. In: SARMENTO, Daniel. O Controle de Constitucionalidade e a Lei nº 9.868/99. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002. Pág. 35.

⁶⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 10ª Edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. Págs. 4-5.

Destaque-se que o mencionado princípio se constitui como um efetivo obstáculo aos conteúdos constantes nas decisões judiciais, na medida em que induz o juiz a levar em consideração a possibilidade de efetivação do quanto fora concedido, de sorte a levar a uma análise dos meios materiais que se encontram disponíveis para a realização das medidas determinadas.

Portanto, o Poder Judiciário possui como limite não só o conteúdo das normas, mas, ainda, eventuais restrições fatídicas que decorrem dos efeitos que podem ser provocados pelo proferimento de sua decisão.

Tratando-se da problemática envolvida com o controle de constitucionalidade, se poderia encontrar a seguinte celeuma: o Supremo Tribunal Federal declarar a inconstitucionalidade de uma norma, com efeitos *ex tunc*, poderia se mostrar tão prejudicial, que a modificação dos efeitos da mencionada decisão, com a declaração de inconstitucionalidade com efeitos *ex nunc*, seria mais razoável com os ditames do interesse social do que a primeira hipótese.

Desse modo, se pode questionar se o princípio da reserva do possível, ligado aos ditames do interesse social, poderia ser utilizado para fundamentar a modulação de efeitos da decisão declaratória de inconstitucionalidade de ato normativo ou de lei pelo Supremo Tribunal Federal em matéria tributária, com o intuito de impedir a possibilidade de o contribuinte pleitear a respectiva repetição de indébito.

No Brasil, vale destacar, a teoria referente ao princípio da reserva do possível é base que limita o cumprimento de obrigações pelo Estado, tendo em vista suas questões econômicas. Porém, frise-se que o mencionado princípio somente pode ser aplicado em um caso concreto quando reste patentemente comprovada a inexistência de condições econômicas que possam dar suporte ao cumprimento de um direito⁶⁷.

⁶⁷ SEVERO, Renata Côrrea. O Princípio da Reserva do Possível e a eficácia das decisões judiciais em face da Administração Pública. Fórum Administrativo – Direito Público. n° 112, junho 2010. Pág. 29.

Nesse sentido, a Suprema Corte, no julgamento do ADPF nº 45, por intermédio do voto do I. Ministro Celso de Mello, destacou que a aplicação do princípio da reserva do possível não pode ser realizada por intermédio de mera alegação de insuficiência de recursos orçamentários, de modo que deve restar comprovada a “exaustão orçamentária”. Vejamos:

“A realização dos direitos econômicos, sociais e culturais – além de caracterizar-se pela gradualidade de seu processo de concretização – depende, em grande medida, de um inescapável vínculo financeiro subordinado às possibilidades orçamentárias do Estado, de tal modo que, comprovada objetivamente, a incapacidade econômico-financeira da pessoa estatal, desta não poderá razoavelmente exigir, considerada a limitação material referida, a imediata efetivação do comando fundado no texto da Carta Política.

Não se mostrará lícito, no entanto, ao Poder Público em tal hipótese – mediante indevida manipulação de sua atividade financeira e/ou político-administrativa – criar obstáculo artificial que revele o ilegítimo, arbitrário e censurável propósito de fraudar, de frustrar e de inviabilizar o estabelecimento e a preservação, em favor da pessoa e dos cidadãos, de condições mínimas de existência.

Cumprir advertir, desse modo, que a cláusula da “reserva do possível” – ressalvada a ocorrência de justo motivo objetivamente aferível – não pode ser invocada pelo Estado, com a finalidade de exonerar-se de suas obrigações constitucionais, notadamente quando, dessa conduta governamental negativa puder resultar nulificação ou, até mesmo, aniquilação dos direitos constitucionais impregnados de um sentido de essencial fundamentalidade.”

Ao se aplicar a mencionada problemática para o campo tributário, deve ser verificado, portanto, se o princípio da reserva do possível pode ser invocado de modo a obstar o direito dos contribuintes, o qual já se encontrava vulnerável com a aplicação indevida da tributação.

Destaque-se que, segundo o entendimento de Daniel Sternick⁶⁸, a existência de um obstáculo para a restituição do que fora recolhido indevidamente a título de tributo que fora declarado inconstitucional, realizando-se uma ponderação de

⁶⁸ STERNICK, Daniel. Limites Críticos à Modulação Temporal dos Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade em Matéria Tributária. Revista Jurídica Tributária. nº 6, 2009. Pág. 121.

valores, não permeia o exame da necessidade, na medida que se trata de restrição a um direito fundamental.

No mais, segundo o mencionado autor, os argumentos relativos à ordem econômica que se encontram a favor do Estado não podem subsistir frente ao poder atribuído ao próprio Fisco de aumentar a carga tributária, de modo a recompor o dispêndio de recursos econômicos ocasionado pela efetivação das restituições dos indébitos aos contribuintes.

Não obstante o mencionado entendimento, deve se ter cautela quanto ao critério da necessidade, o qual deverá ser aferido diante da análise do caso concreto por intermédio da ponderação de todas as questões variáveis que estejam a fazer parte do caso.

Destaque-se ainda que, segundo Robert Alexy⁶⁹, certo é que deve ser levada em consideração a lei do sopesamento, a qual prevê que a medida permitida de afetação de um princípio depende do grau de necessidade e importância da satisfação de outro princípio. Isto é, se fará necessário indagar se os interesses econômicos do Estado são mais importantes do que todos os direitos e fundamentos que se encontra inseridos na repetição do indébito tributário exercida pelos contribuintes.

Dito isso, em posse de todos os entendimentos doutrinários acima pontuados, se pode verificar que a análise do tema relativo à modulação dos efeitos temporais das decisões de inconstitucionalidade sob a ótica do princípio da reserva do possível, pode, de certa maneira, mudar a direção do foco relativo à falta de vontade e motivação política do Estado no cumprimento dos preceitos constitucionais, de modo a esvaziar a força normativa da Constituição Federal.

⁶⁹ ALEXY, Robert. Teoria dos Direitos Fundamentais. São Paulo: Malheiros, 2008. Pág. 167.

Isso tudo, destaque-se, partindo da premissa de que a ausência de disponibilidade financeira pode sempre ser um bom argumento convincente para o desrespeito e a inobservância do regramento constante na Constituição Federal.

Desse modo, tem-se que o interesse social, por intermédio da utilização do princípio da reserva do possível, pode ser comumente utilizado pelo Poder Público no controle de constitucionalidade, na medida em que, ao se ver impossibilitado de manter a existência de uma norma contrária à Constituição Federal sob a utilização de argumentos teóricos e jurídicos, se vale do argumento relativo aos prejuízos econômicos que a decisão judicial poderia causar aos cofres públicos para que seja obstado o direito à repetição do indébito tributário pelos contribuintes.

Não obstante o mencionado comportamento, entendemos que apenas a comprovada exaustão financeira é que poderia se levar ao impedimento da efetivação da repetição do indébito tributário pelos contribuintes por intermédio da aplicação da modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade de um ato normativo ou de uma lei tributária, de forma a, por consequência, se ver aplicado o princípio da reserva do possível com a clara inviabilização dos direitos dos contribuintes já devidamente garantidos na Constituição Federal.

3.4 O direito de ação dos contribuintes

Após termos promovido a análise dos requisitos da segurança jurídica e do interesse social para com a repetição do indébito tributário, vale pontuarmos também o direito que os contribuintes possuem para ajuizarem suas ações visando à discussão de determinada exação tributária indevida, enquanto não efetivado um controle de constitucionalidade concentrado por parte do Supremo Tribunal Federal quanto à inconstitucionalidade da norma tributária que esteja em descompasso com os preceitos constitucionais.

Inicialmente, destaque-se que o direito de ação possui previsão constitucional, se encontrando previsto no artigo 5º, XXXIV, a, da Constituição Federal. Segundo o seu conteúdo:

“Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;”

No mais, frise-se também a previsão do princípio da inafastabilidade do Poder Judiciário, que se encontra contido no mesmo artigo 5º da Constituição Federal, porém em seu inciso XXXV. Vejamos:

“XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;”

A respeito do mencionado direito fundamental à ação, vale destacar o entendimento de George Marmelstein Lima, o qual menciona que:

“[...] é a faculdade garantida constitucionalmente de deduzir uma pretensão em juízo e, em virtude dessa pretensão, receber uma resposta satisfatória (sentença de mérito) e justa, respeitando-se, no mais, os princípios constitucionais do processo (contraditório, ampla defesa, motivação dos atos decisórios, juiz natural, entre outros). A ação, portanto, além de representar-se como um elemento fundamental da ordem constitucional, de suma importância para a garantia dos demais preceitos normativos, é um verdadeiro direito subjetivo, exercido contra o Estado, mas que obriga igualmente o réu a comparecer em juízo (daí, dizer-se que a ação é igualmente um direito potestativo), quer se trate de um direito substancialmente fundado, quer se afirme um direito material na realidade inexistente.”

Vale destacar, também, o entendimento de Vicente Greco Filho, o qual menciona que:

“A determinação constitucional se dirige diretamente ao legislador ordinário e, conseqüentemente, a todos os atos, normativos ou não, que possam impedir o exercício do direito de ação.”⁷⁰

E continua, num segundo momento, fazendo menção de que o Poder Judiciário e a ação são instrumentos utilizados para efetivação de garantias e direitos. Vejamos:

“O direito de ação e o Judiciário, como instrumentos de efetivação de todas as garantias e direitos, servem como que de estrutura para toda a pirâmide, a qual, [...] não teria a menor consistência se não tivesse mecanismo eficiente de manutenção. Poderíamos, aliás, usando de uma alegoria, dizer que a garantia jurisdicional é a estrutura de ferro que sustenta a pirâmide das normas jurídicas.”⁷¹

Desse modo, tem-se que a Constituição Federal garante, por intermédio do Poder Judiciário, a proteção de todos os direitos e garantias presentes em seu bojo e a efetiva prestação jurisdicional à coletividade, seja no caso de ameaça a direito ou de lesão.

Dito isso, suponhamos, pois, um possível cenário em que um contribuinte, ao se sentir lesionado por uma determinada exação tributária que esteja a respeitar e a recolher por um grande período temporal, promova o ajuizamento de uma medida judicial com o objetivo de ver declarada a inconstitucionalidade da mencionada exação, de forma a ter uma tutela jurisdicional que lhe permita não ser mais compelido ao pagamento indevido de tributo, bem como de ver reconhecido o seu direito à repetição do indébito tributário, o qual se encontra perfeitamente previsto na legislação tributária pátria.

Somado ao mencionado cenário, incluamos também a ausência de análise pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado de constitucionalidade, da conformidade ou não da norma que instituiu a referida exação

⁷⁰ GRECO FILHO, Vicente. Direito processual civil brasileiro. 20ª Edição. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007. Vol. 1. Pág. 43.

⁷¹ GRECO FILHO, Vicente. Direito processual civil brasileiro. 20ª Edição. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007. Vol. 1. Pág. 30.

tributária com os preceitos constitucionais que o contribuinte faz menção que foram desrespeitados.

Por oportuno, frise-se que o contribuinte, ao vislumbrar uma possível afronta à Constituição Federal, tomou a liberdade de exercer o seu direito constitucional de ajuizar uma demanda judicial com o objetivo de, em sede de controle de constitucionalidade difuso, ver reconhecida a declaração de inconstitucionalidade da norma tributária que se encontra a validar a existência da exação tributária que é indevida.

Nesse contexto, consideremos também que já tenha sido analisado o mérito da discussão em sede de primeira instância judicial, que a sentença proferida pelo Juiz tenha sido procedente e que o Tribunal, ao analisar o recurso de apelação do Fisco, tenha mantido o entendimento relativo ao reconhecimento da inconstitucionalidade da exação tributária que o contribuinte se encontrava sendo compelido indevidamente a recolher, bem como o reconhecimento da possibilidade de repetição do indébito tributário que fora recolhido pelo contribuinte nos últimos cinco anos anteriores ao ajuizamento da demanda judicial, restando apenas a análise dos recursos que foram interpostos para os Tribunais Superiores.

Veja-se que, diante das informações ora postas, não obstante ainda não tenha ocorrido o trânsito em julgado da decisão de mérito, houve o reconhecimento do direito postulado pelo contribuinte no que tange à declaração de inconstitucionalidade da exação tributária, bem como a respeito de seu direito à repetição do indébito tributário.

Isto é, a expectativa de direito do contribuinte postulante se encontra grandemente preenchida pelo fato de o Poder Judiciário ter reconhecido a inconstitucionalidade existente na norma tributária que havia tornado obrigatório o recolhimento indevido de valores.

Agora, suponhamos que, antes de ocorrer o trânsito em julgado da demanda judicial do mencionado contribuinte, o Supremo Tribunal Federal analise a mesma discussão em sede de controle concentrado de constitucionalidade, e que, após os trâmites respectivos, mantenha o entendimento relativo à declaração de inconstitucionalidade da norma tributária que havia tornado obrigatório o recolhimento indevido de valores, mas, por sua vez, faça a modulação de efeitos *ex nunc* à sua decisão, isto é, retire a possibilidade de os contribuintes buscarem a repetição do indébito tributário correspondente aos recolhimentos indevidos por eles efetuados.

Diante desse cenário, como ficaria a situação do contribuinte que mencionamos, o qual já possuía a seu favor decisão de mérito que reconheceu, além da inconstitucionalidade da exação tributária, o seu direito à repetição de indébito tributário dos valores recolhidos indevidamente nos últimos cinco anos anteriores ao ajuizamento de sua demanda judicial? Teria este contribuinte a sua expectativa de direito frustrada pela aplicação da modulação de efeitos prevista no artigo 27 da Lei nº 9.869/99? Seria razoável retirar o direito do contribuinte quanto à repetição do indébito tributário, o qual fora reconhecido pelo próprio Poder Judiciário?

A respeito da mencionada hipótese, cumpre destacar que o Supremo Tribunal Federal, quanto à aplicação da modulação de efeitos em decisão declaratória de inconstitucionalidade em âmbito tributário, possui histórico relativo à preservação do direito à repetição do indébito daqueles contribuintes que possuíam suas ações em curso quando do julgamento realizado por seu plenário.

A título de exemplo, vale mencionar a sessão plenária ocorrida em 11/06/2008⁷², onde restou declarada a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que havia fixado em 10 (dez) anos o prazo prescricional das contribuições da seguridade social, bem como a inconstitucionalidade do parágrafo

⁷² Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 556.664/RS, Pleno, Relator Ministro Gilmar Mendes, DP 14/11/2008.

único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/77, o qual destacava que o arquivamento das execuções fiscais de crédito tributário de valor de pequena monta seria causa que acarretaria a suspensão do curso do prazo prescricional.

Na mencionada sessão, a Suprema Corte, vencido o Ministro Marco Aurélio, entendeu por bem aplicar efeitos *ex nunc* à decisão declaratória de inconstitucionalidade, de forma que restou determinado que a modulação de efeitos se aplicaria apenas em eventuais ações individuais ajuizadas após o proferimento da decisão do dia 11/06/2008, não abarcando, portanto, as demandas judiciais que já se encontravam em trâmite na data do julgamento.

Desse modo, não obstante os questionamentos acima feitos, tem a Suprema Corte resguardado o direito de ação dos contribuintes, presente na Constituição Federal, bem como assegurado o direito desses à repetição do indébito tributário no prazo legal, não obstante a aplicação da modulação de efeitos quando da declaração de inconstitucionalidade de ato normativo ou lei que tenha instituído exação tributária indevida.

Contudo, deve ser pontuado que o exercício do direito de ação pelos contribuintes, especificamente para tratar de eventual inconstitucionalidade de determinada exação tributária antes da prática de controle concentrado de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, também deve ser considerado quando da análise dos requisitos necessários à aplicação da modulação de efeitos pelo Egrégio Tribunal Constitucional.

Isso porque, conforme dito acima, tem-se que esses contribuintes, antes do exercício do controle concentrado de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, se utilizaram de caminhos processuais pré-existentes no ordenamento jurídico pátrio para que pudessem obter tutela jurisdicional específica que lhes permitissem parar de recolher determinada exação tributária inconstitucional, bem

como de reaverem o que recolheram indevidamente nos últimos cinco anos anteriores ao ajuizamento de suas ações individuais.

Isto é, esses contribuintes se encontravam inteiramente de boa-fé quando do ajuizamento de suas ações individuais e, por sua vez, já acreditavam e demonstravam que a exação tributária a qual estavam sendo compelidos a suportar era incompatível com os preceitos contidos na Constituição Federal.

Dito isso, tem-se que, não respeitar o exercício do direito de ação dos contribuintes que promovem o ajuizamento de suas demandas judiciais individuais antes do controle concentrado de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, estar-se-á frustrando indevidamente a expectativa de direito desses contribuintes, tendo em vista que, conforme destacado, estes se utilizaram de caminhos processuais pré-existentes no ordenamento jurídico pátrio para que pudessem obter tutela jurisdicional específica que lhes permitissem parar de recolher determinada exação tributária inconstitucional, bem como de reaverem o que recolheram indevidamente nos últimos cinco anos anteriores ao ajuizamento de suas ações individuais.

Nessa senda, mostra-se irrazoável o Supremo Tribunal Federal não fazer juízo de valor sobre a mencionada situação hipotética, de modo que, em nosso entendimento, em havendo a aplicação de modulação de efeitos na decisão declaratória de inconstitucionalidade de ato normativo ou de lei que instituiu determinada exação tributária, deve-se preservar o direito à repetição do indébito tributário daqueles contribuintes que já possuíam demandas judiciais em andamento quando da modulação pela Suprema Corte.

Desse modo, a garantia presente no bojo da Constituição Federal, relativa à inafastabilidade da prestação jurisdicional pelo Poder Judiciário, deve ser indubitavelmente utilizada quando da análise da modulação de efeitos pelo Supremo Tribunal Federal.

3.5 A coexistência do instituto da prescrição e da modulação de efeitos é necessária?

Tendo sido pontuado as características relativas à repetição do indébito tributário, de sua relação com a segurança jurídica e o interesse social, preceitos estes que são utilizados, pela Lei 9.869/99, como requisitos necessários a serem observados para que haja a possibilidade da respectiva aplicação da modulação de efeitos na decisão declaratória de inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado de constitucionalidade, bem como o direito de ação presente no bojo da Constituição Federal, cumpre trazer o mencionado questionamento à tona.

Isto é, se haveria a necessidade de coexistência do instituto da prescrição, o qual é aplicado na repetição do indébito tributário, e da modulação de efeitos, que pode ser aplicada pelo Supremo Tribunal Federal quando da declaração de inconstitucionalidade de um ato normativo ou de uma lei que tenha instituído exação tributária em descompasso com a Constituição Federal. Ou se, por outro lado, haveria a desnecessidade de coexistência de ambos os institutos num mesmo cenário fático.

Ressalte-se que tal questionamento exsurge do cenário supramencionado, isto é, quando da declaração de inconstitucionalidade de um ato normativo ou de uma lei que tenha instituído exação tributária pelo Supremo Tribunal Federal, exercendo o controle concentrado de constitucionalidade, de modo que, nesse momento, avalia-se se há necessidade de coexistência do instituto da prescrição juntamente com a modulação de efeitos.

Pois bem. Conforme já analisado, um dos requisitos necessários para que haja a possibilidade de aplicação da modulação de efeitos pelo Supremo Tribunal Federal é a busca pela preservação da segurança jurídica.

A respeito desse requisito, porém, tem-se que não seria coerente se utilizar do princípio da segurança jurídica como base de fundamento para a decisão que modula os efeitos da declaração de inconstitucionalidade de um ato normativo ou de uma lei tributária, com o objetivo de, por consequência, impedir a efetivação da repetição do indébito tributário, direito este perfeitamente já garantido pelo ordenamento jurídico pátrio.

Isso porque, não há que se falar numa possível insegurança jurídica na consecução da repetição do indébito tributário pelos contribuintes, na medida em que a mencionada possibilidade, conforme destacado, tem como fundamento de aplicação a própria segurança jurídica, tanto para os contribuintes como também para o próprio Fisco.

Desse modo, quanto ao aspecto relativo à segurança jurídica, a qual é um dos requisitos necessários para a efetivação da modulação de efeitos pelo Supremo Tribunal Federal, entendemos que ela já se encontra presente no ordenamento jurídico pátrio, por intermédio do instituto da prescrição que é aplicado na repetição do indébito tributário.

Significando por oportuno que, por já existir no ordenamento jurídico a segurança jurídica necessária para a proteção tanto do Fisco quanto dos contribuintes, não haveria que se falar na necessidade de ser aplicada a modulação de efeitos pelo Supremo Tribunal Federal para buscar a preservação do mencionado requisito.

Assim, a respeito da segurança jurídica, trata-se de requisito que o próprio ordenamento jurídico pátrio, por intermédio de seus preceitos e regramento, já busca garantir a respectiva aplicação e preservação.

Por outro lado, conforme também já analisado, um segundo requisito necessário, de forma alternativa, para que haja a possibilidade de aplicação da modulação de efeitos pelo Supremo Tribunal Federal é o excepcional interesse social.

A respeito desse requisito, analisamos que, com relação ao interesse econômico do Fisco, tem-se por necessária a análise do princípio da reserva do possível, o qual, tendo relação ao fenômeno conhecido como exaustão orçamentária, se dá quando a Administração Pública não possui recursos econômicos suficientes para o respectivo cumprimento de todas as decisões judiciais proferidas pelo Poder Judiciário.

Repise-se que o mencionado princípio se perfaz como um efetivo obstáculo aos conteúdos constantes nas decisões judiciais, na medida em que induz o juiz a levar em consideração a possibilidade de efetivação do quanto fora concedido, de sorte a levar a uma análise dos meios materiais que se encontram disponíveis para a realização das medidas determinadas.

No mais, conforme analisado anteriormente, tem-se que no Brasil a teoria referente ao princípio da reserva do possível é base que limita o cumprimento de obrigações pelo Estado, tendo em vista suas questões econômicas, mas somente podendo ser aplicado em um caso concreto quando reste patentemente comprovada a inexistência de condições econômicas que possam dar suporte ao cumprimento de um direito⁷³.

Dito isso, a respeito do excepcional interesse social, entendemos que apenas a comprovada exaustão financeira é que poderia se levar ao impedimento da efetivação da repetição do indébito tributário pelos contribuintes por intermédio da aplicação da modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade de um ato

⁷³ SEVERO, Renata Côrrea. O Princípio da Reserva do Possível e a eficácia das decisões judiciais em face da Administração Pública. Fórum Administrativo – Direito Público. n° 112, junho 2010, pág. 29.

normativo ou de uma lei tributária, de forma a, por consequência, se ver aplicado o princípio da reserva do possível com a clara inviabilização dos direitos dos contribuintes já devidamente garantidos na Constituição Federal.

Destacado essas premissas, tem-se que o questionamento ora proposto pode ser, em atendimento ao quanto já tratado, pontuado de forma transparente com a respectiva e conseqüente resposta, levando-se em consideração a segurança jurídica e o excepcional interesse social presente no ordenamento jurídico pátrio como um todo.

Isto é, quanto ao requisito da segurança jurídica, o qual se trata de uma das vertentes que pode ser adotada quando da aplicação pelo Supremo Tribunal Federal da modulação de efeitos, podemos verificar que o instituto da prescrição aplicado na repetição do indébito tributário já possui em si, em conjunto com todo o arcabouço legislativo existente, a segurança jurídica que a modulação de efeitos busca resguardar quando de sua aplicação na efetivação do controle de constitucionalidade pela Suprema Corte.

Isso significa dizer que não haveria a necessidade, quanto à esse ponto, de coexistência entre o instituto da prescrição aplicado na repetição do indébito tributário e a modulação de efeitos, na medida em que no instituto da prescrição, como também no próprio ordenamento jurídico, já se encontra presente a segurança jurídica correspondente a garantir a ausência de insegurança tanto para o Fisco bem como para os contribuintes.

De forma que, por consequência, resta esvaziado de fundamento a utilização do requisito relativo a segurança jurídica como justificativa para a aplicação da modulação de efeitos pelo Supremo Tribunal Federal quando da declaração de inconstitucionalidade de lei ou de ato normativo que esteja em desacordo com a Constituição Federal.

Por outro lado, quanto ao requisito correspondente ao excepcional interesse social, o qual se trata também de uma das vertentes que pode ser adotada quando da aplicação pelo Supremo Tribunal Federal da modulação de efeitos, podemos verificar que no instituto da prescrição aplicado na repetição do indébito tributário, bem como no ordenamento jurídico como um todo, tem-se a exaustiva existência de normas que já garantem de forma patente o interesse social de toda a coletividade e do próprio Fisco.

O que, por consequência, teria o condão de evitar uma nova aplicação de um suposto interesse social para justificar, de forma positiva ou negativa, a adoção de determinado comportamento ou decisão, ou até mesmo, como na presente análise, da modulação de efeitos pelo Supremo Tribunal Federal.

Entretanto, conforme tratado anteriormente, tendo por comprovada a clarividente exaustão financeira do Fisco, isto é, a inexistência de recursos públicos para a consecução das garantias fundamentais e dos direitos sociais de toda a coletividade, é que poderia se cogitar levar ao impedimento da efetivação da repetição do indébito tributário pelos contribuintes por intermédio da aplicação da modulação de efeitos pela Suprema Corte.

Ou seja, tendo o Fisco chegado à escassez econômica, não possuindo mais recursos para o cumprimento de suas diretrizes constitucionais e legais, se vislumbraria um cenário em que o interesse social da coletividade estaria sendo infringido, em que pese não tivesse nenhum tipo de ação desvirtuada por parte do Estado para se chegar nessa situação, o que, por consequência atrairia a necessidade de se buscar a preservação do mencionado interesse.

Diante disso, tem-se que via de regra, no tocante ao interesse social, não haveria que se falar na necessidade de coexistência do instituto da prescrição aplicado na repetição do indébito tributário e da modulação de efeitos, tendo em vista que no instituto da prescrição, como também no próprio ordenamento jurídico, já se

encontra presente o excepcional interesse social correspondente tanto para o Fisco bem como para os contribuintes.

Contudo, tendo por comprovada a inexistência de recursos públicos para a consecução das garantias fundamentais e dos direitos sociais de toda a coletividade, mesmo tendo sido respeitado e devidamente utilizado o cenário jurídico-legal vigente, tem-se por razoável, quando da efetivação do controle de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, a análise da viabilidade da modulação de efeitos como o objetivo de preservar o interesse social de toda a coletividade.

Isso porque restará claro que apenas o regramento já existente, quando da efetivação do controle de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, não seria suficiente para preservar a garantia relativa ao interesse social de todos os cidadãos e do Fisco.

Diante disso, tem-se que, do mesmo modo, não haveria a necessidade, quanto à esse ponto, de coexistência entre o instituto da prescrição aplicado na repetição do indébito tributário e a modulação de efeitos, na medida em que no próprio ordenamento jurídico, bem como no instituto da prescrição, já se encontra presente garantias que buscam proteger o interesse social da sociedade como um todo.

Porém, no cenário da efetivação do controle de constitucionalidade pela Suprema Corte, em que esta entende por aplicar a modulação de efeitos com base no requisito correspondente ao excepcional interesse social, tem-se presente um cenário peculiar a respeito da coexistência de ambos os institutos mencionados.

Isso porque, nesse caso, não haveria que se falar em necessidade de coexistência, mas sim em incompatibilidade, tendo em vista que, ao se fazer a aplicação do princípio da reserva do possível, tem-se a clara inviabilização do direito

dos contribuintes quanto à repetição do indébito tributário e o instituto da prescrição nela aplicável, não havendo espaço para se falar em possibilidade de ambos institutos existirem em conjunto na mencionada hipótese.

Assim, nesse segundo cenário, há uma incompatibilidade efetiva quando se analisa a possibilidade de coexistência do instituto da prescrição aplicado no âmbito da repetição do indébito tributário e da modulação de efeitos aplicada pelo Supremo Tribunal Federal quando da declaração de inconstitucionalidade de um ato normativo ou de uma lei que esteja em descompasso com a Constituição Federal, de modo que, nesse aspecto, também não há que se falar em necessidade de coexistência de ambos institutos.

IV – O CENÁRIO JURISPRUDENCIAL DA ATUALIDADE

A respeito desse atual capítulo, considerando o quanto até aqui tratado a respeito do instituto da prescrição aplicação na repetição do indébito tributário e da modulação de efeitos em sede de controle de constitucionalidade pela Suprema Corte, cumpre analisarmos as peculiaridades do atual cenário jurisprudencial do Poder Judiciário, isto é, se existe algum caso de natureza tributária pendente de análise no Supremo Tribunal Federal quanto à aplicação ou não da modulação de efeitos.

No mais, cumpre analisar também se, em havendo algum caso nessa situação, haveria que se falar na possibilidade de coexistência do instituto da prescrição e da modulação de efeitos, bem como se os requisitos para a consequente aplicação da modulação de efeitos se encontram preenchidos ou não, de forma a viabilizar a sua análise pelo Supremo Tribunal Federal.

Destaque-se que, para a mencionada análise, será levado em consideração o quanto pontuado e argumentado até aqui, bem como as conclusões e os apontamentos críticos que foram despendidos.

4.1 Recurso Extraordinário nº 574.706/PR – A exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS

Consoante recente julgamento, por maioria de votos, em 15/03/2017, o Supremo Tribunal Federal, ao analisar o Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, o qual se tratou do tema 69 da repercussão geral⁷⁴, assentou a seguinte tese: “*O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS.*”

Destaque-se que, ao julgar o referido Recurso Extraordinário, a Suprema Corte pôs fim a uma discussão que, há tempos, vinha a movimentar o Poder

⁷⁴ Inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Judiciário de uma forma vultuosa, onde se tinha ocasionado, conseqüentemente, o aumento de processos pendentes de resolução meritória.

Tendo em vista que que já se passou mais de dois anos da fixação da tese pela Suprema Corte, o Poder Judiciário, como um todo, já vem aplicando o referido entendimento nos casos que tratam da mesma matéria. Isto é, as esferas judiciais de todo país já adotaram uma posição, a qual emana da Lei, de que a sistemática da repercussão geral tem o condão de vincular todo o sistema judicial ao quanto foi decidido pelo Órgão máximo do Poder Judiciário.

Contudo, vale frisar que o acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal ainda não transitou em julgado. Isso porque, em face dele, a União opôs Embargos de Declaração, os quais ainda aguardam julgamento.

Nesses Embargos de Declaração, vale pontuar que a União atesta a existência de omissão em relação a duas questões, quais sejam: (i) qual é o ICMS que deveria ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS, se o destacado nas notas fiscais ou se aquele que fora efetivamente recolhido pelos contribuintes; e, (ii) a ausência de análise da possibilidade de modulação de efeitos pelo Supremo Tribunal Federal.

Dito isso, não iremos adentrar no mérito relativo a qual ICMS que deveria ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS, se o destacado nas notas fiscais ou se o efetivamente recolhido pelos contribuintes, mas, por outro lado, quanto ao questionamento relativo à possibilidade de modulação de efeitos pelo Supremo Tribunal Federal, faremos uma análise se utilizando do quanto tratado com o presente trabalho.

Pois bem. Inicialmente destaque-se que a União, ao promover a oposição de Embargos de Declaração em face do v. acórdão proferido no bojo do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, possui entendimento de que resta patente a presença

dos requisitos necessários para que haja a conseqüente aplicação da modulação de efeitos pela Suprema Corte.

No conteúdo dos mencionados Embargos de Declaração, tem-se que a União, intrinsecamente, se utiliza de argumentos que atestam supostamente a existência do requisito relativo ao excepcional interesse social, trazendo por oportuno os seguintes apontamentos: (i) impacto financeiro e orçamentário; (ii) transferências aleatórias de riqueza social; e, (iii) dificuldades operacionais para a aplicação retroativa do entendimento proferido pelo Supremo Tribunal Federal.

No mais, quanto à segurança jurídica, a União fez menção em apenas um trecho de seu recurso, alegando, de forma genérica, que haveria a necessidade de sua observância. Vejamos:

“Observe-se que os votos que compuseram a maioria adotaram fundamentos com amplitude diversa e com impactos diferentes sobre o ordenamento jurídico pátrio. Assim, uma vez que a tese acolhida pode modificar parte relevante de nosso sistema tributário, reclama a segurança jurídica individualização do fundamento determinante da decisão em questão. Somente assim, os entes tributantes e os contribuintes poderão atuar segundo expectativa a respeito de como o Supremo Tribunal Federal decidirá questões análogas que lhe forem submetidas.”

Diante disso, analisemos, pois, os mencionados argumentos. Primeiramente, tratando a respeito da alegação da União a respeito da necessidade de preservação da segurança jurídica, entendemos que não há espaço para se prosperar, tendo em vista a pré-existência, em todo o ordenamento jurídico, da segurança jurídica, bem como no próprio instituto da prescrição que é aplicado na repetição do indébito tributário.

Conforme visto no presente estudo, tem-se que não seria coerente se utilizar do princípio da segurança jurídica como base de fundamento para a aplicação da modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade de um ato normativo ou de uma lei tributária, com o objetivo de, por consequência, impedir a efetivação da

repetição do indébito tributário, direito este perfeitamente já garantido pelo ordenamento jurídico pátrio.

Isso porque, não há que se falar numa possível insegurança jurídica na consecução da repetição do indébito tributário pelos contribuintes, na medida em que a mencionada possibilidade, conforme destacado, tem como fundamento de aplicação a própria segurança jurídica, tanto para os contribuintes como também para o próprio Fisco.

Desse modo, em que pese a União tenha feito menção à necessidade de preservação da segurança jurídica do sistema tributário pátrio por intermédio da necessidade de modulação de efeitos pelo Supremo Tribunal Federal, entendemos que não há fundamentos que possam motivar a adoção de tal procedimento pela Suprema Corte.

Por outro lado, a respeito dos demais argumentos esposados pela União, os quais se referem ao excepcional interesse social de toda a coletividade, temos por certo também que não há espaço para motivar a aplicação da modulação de efeitos pelo Supremo Tribunal Federal.

Cumprido repisar que, conforme visto no presente estudo, com relação ao interesse econômico do Fisco, tem-se por necessária a análise do princípio da reserva do possível, o qual, tendo relação ao fenômeno conhecido como exaustão orçamentária, se dá quando a Administração Pública não possui recursos econômicos suficientes para o respectivo cumprimento de todas as decisões judiciais proferidas pelo Poder Judiciário.

O mencionado princípio, por sua vez, se perfaz como um efetivo obstáculo aos conteúdos constantes nas decisões judiciais, na medida em que induz o juiz a levar em consideração a possibilidade de efetivação do quanto fora concedido, de sorte a

levar a uma análise dos meios materiais que se encontram disponíveis para a realização das medidas determinadas.

Por consequência, a respeito do excepcional interesse social, tem-se que apenas a comprovada exaustão financeira é que poderia se levar à aplicação da modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade de um ato normativo ou de uma lei tributária, de forma a, por consequência, se ver aplicado o princípio da reserva do possível.

Dito isso, destaque-se que a União trouxe, como um primeiro argumento relativo à presença do excepcional interesse social, o impacto financeiro e orçamentário que teria com a ausência da aplicação da modulação de efeitos pela Suprema Corte.

Não obstante o mencionado argumento, certo é que este foi lançado sem qualquer comprovação relativa à patente exaustão financeira, isto é, a efetiva demonstração da inexistência de recursos públicos para a consecução das garantias fundamentais e dos direitos sociais de toda a coletividade, o que, por consequência, não tem o condão de se viabilizar a análise da aplicação da modulação de efeitos pelo Supremo Tribunal Federal.

Como acima dito, apenas a patente comprovação do esgotamento financeiro é que poderia ensejar a análise, pela Colenda Corte Suprema, da possibilidade de se aplicar a modulação de efeitos na decisão declaratória de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo que esteja em descompasso com a Constituição Federal, o que, conforme visto acima, não ocorreu.

No mais, quanto aos dois últimos argumentos que foram lançados pela União, em seus Embargos de Declaração, a respeito da existência de excepcional interesse social no tocante às transferências aleatórias de riqueza social e de dificuldades operacionais para a aplicação retroativa do entendimento proferido pelo Supremo

Tribunal Federal, entendemos que estes também não possuem o condão de serem utilizados como argumentos para a consequente aplicação da modulação de efeitos.

Isso porque, repise-se, a respeito do excepcional interesse social, tem-se que apenas a comprovada exaustão financeira é que poderia se levar à aplicação da modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade de um ato normativo ou de uma lei tributária, de forma a, por consequência, se ver aplicado o princípio da reserva do possível.

Desse modo, temos que, em se fazendo uma aplicação do estudo ora proposto ao pedido de modulação de efeitos da União, objeto dos Embargos de Declaração que foram por ela opostos, do quanto restou decidido pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, podemos verificar que não há o preenchimento dos requisitos necessários para que haja a efetivação da modulação de efeitos.

Isso porque, os argumentos que foram utilizados a respeito da existência da necessidade de preservação da segurança jurídica do sistema tributário pátrio, bem como da patente necessidade de preservação do excepcional interesse social de toda a coletividade, não se encontram aptos a viabilizar a aplicação da modulação de efeitos pelo Supremo Tribunal Federal.

Assim, é possível opinar que o Supremo Tribunal Federal deverá rejeitar os Embargos de Declaração que foram opostos pela União em face do v. acórdão que fora proferido no bojo do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, de modo a, por consequência, permitir que os contribuintes possam buscar os seus direitos por intermédio da repetição do indébito tributário, respeitando, por um consequente lógico, o instituto da prescrição que lhe é aplicado.

4.2 Recurso Extraordinário nº 718.874/RS – A rejeição da modulação de efeitos

O caso supramencionado, destaque-se, foi objeto do tema 669 da repercussão geral do Supremo Tribunal Federal, onde restou analisada a validade da contribuição recolhida pelo empregador rural pessoa física sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, nos termos do art. 1º da Lei 10.256/2001.

Vale ressaltar que, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 363.852/MG, em 2010, o Supremo Tribunal Federal havia decidido pela inconstitucionalidade formal da mencionada contribuição, em virtude da exigência de lei complementar para a instituição de nova fonte de custeio para a seguridade social. Nesses mesmos termos, a Suprema Corte, em 2011, confirmou a inconstitucionalidade da contribuição quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 596.177/RS.

Não obstante este cenário, após a respectiva análise do Recurso Extraordinário nº 718.874/RS, em 2017, a Suprema Corte entendeu pela constitucionalidade da mencionada exigência legal, modificando o entendimento que se encontrava mantido desde 2010.

Diante desse entendimento, foram opostos Embargos de Declaração por alguns contribuintes, partes do processo, destacando a existência de omissão no v. acórdão proferido pela Suprema Corte, especificamente no tocante à necessidade de aplicação de modulação de efeitos do entendimento contido no v. acórdão e à necessidade de lhes conceder efeitos modificativos.

No entanto, em que pese o interesse dos contribuintes fosse a aplicação da modulação de efeitos pelo Supremo Tribunal Federal, certo é que este, por maioria, entendeu por bem rejeitar os Embargos de Declaração que haviam sido opostos. Segundo a ementa do v. acórdão:

“PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE OU OMISSÃO. IMPOSSIBILIDADE DE REDISCUSSÃO DE QUESTÕES DECIDIDAS PARA OBTENÇÃO DE CARÁTER INFRINGENTE. INAPLICABILIDADE DA RESOLUÇÃO 15/2017 DO SENADO FEDERAL QUE NÃO TRATA DA LEI 10.256/2001. NÃO CABIMENTO DE MODULAÇÃO DE EFEITOS PELA AUSÊNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS.

1. Não existentes obscuridades, omissões ou contradições, são incabíveis Embargos de Declaração com a finalidade específica de obtenção de efeitos modificativos do julgamento.

2. A inexistência de qualquer declaração de inconstitucionalidade incidental pelo Supremo Tribunal Federal no presente julgamento não autoriza a aplicação do artigo 52, X da Constituição Federal pelo Senado Federal.

3. A Resolução do Senado Federal 15/2017 não se aplica a Lei nº 10.256/2001 e não produz qualquer efeito em relação ao decidido no RE 718.874/RS.

4. A inexistência de alteração de jurisprudência dominante torna incabível a modulação de efeitos do julgamento. Precedentes.

5. Embargos de Declaração rejeitados.”

Destaque-se que, segundo o relatório do v. acórdão, o Relator Ministro Alexandre de Moraes fez menção que os Embargos de Declaração trouxeram em seu bojo requerimento específico no seguinte sentido:

“[...] Por fim, subscreve Requerimento, em não sendo acolhidos os argumentos defendidos como aptos à produção de efeitos modificativos, de modulação temporal da eficácia da Decisão embargada, tendo em conta os evidentes impactos econômico e social e ainda mais a atenção ao princípio da segurança jurídica.”

Isto é, fizeram menção de que os requisitos necessários para que houvesse a viabilidade da análise de aplicação pela Suprema Corte da modulação de efeitos se encontravam presentes no caso analisado, quais sejam: (i) evidentes impactos econômico e social; e, (ii) preservação da segurança jurídica.

Dito isso, não obstante o Recurso Extraordinário já tenha sido definitivamente julgado, com a ocorrência do respectivo trânsito em julgado em 21/09/2018, vale pontuar se, tendo em vista o quanto fora tratado no presente estudo, os requisitos para a conseqüente aplicação da modulação de efeitos pelo Supremo Tribunal Federal foram preenchidos.

Contudo, nos termos do quanto já fora abordado, tem-se que não seria coerente se utilizar do princípio da segurança jurídica como base de fundamento para a aplicação da modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade de um ato normativo ou de uma lei tributária, com o objetivo de, por consequência, impedir a efetivação da repetição do indébito tributário, direito este perfeitamente já garantido pelo ordenamento jurídico pátrio.

Isso porque, não há que se falar numa possível insegurança jurídica na consecução da repetição do indébito tributário pelos contribuintes, na medida em que a mencionada possibilidade, conforme destacado, tem como fundamento de aplicação a própria segurança jurídica, tanto para os contribuintes como também para o próprio Fisco.

Em que pese o caso analisado pelo Supremo Tribunal Federal tenha possuído características peculiares, isto é, não ter havido a declaração de inconstitucionalidade propriamente dita, mas sim, a de constitucionalidade da exação tributária que fora questionada, tratando-se, por oportuno, de situação diversa ao conteúdo do artigo 27, da Lei 9.868/99⁷⁵, tem-se que os requisitos analisados para a consequente aplicação da modulação de efeitos foram os mesmos, isto é, a preservação da segurança jurídica e a existência do excepcional interesse social.

E, tratando-se da segurança jurídica, conforme o presente estudo, tem-se que no ordenamento jurídico pátrio já se encontram inseridos regramentos normativos que garantem, por consequência, a patente existência e proteção da segurança jurídica, tanto para os contribuintes como também para o próprio Fisco.

Desse modo, em que pese os contribuintes tenham feito menção à necessidade de preservação da segurança jurídica do sistema tributário pátrio por

⁷⁵ “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.”

intermédio da necessidade de modulação de efeitos pelo Supremo Tribunal Federal, entendemos que não houve fundamentos que pudessem motivar a adoção de tal procedimento pela Suprema Corte.

Por outro lado, a respeito dos outros argumentos, os quais se referem ao excepcional interesse social de toda a coletividade, temos por certo também que não haveria espaço para motivar a aplicação da modulação de efeitos pelo Supremo Tribunal Federal.

Conforme visto no presente estudo, com relação ao interesse econômico do Fisco, tem-se por necessária a análise do princípio da reserva do possível, o qual, tendo relação ao fenômeno conhecido como exaustão orçamentária, se dá quando a Administração Pública não possui recursos econômicos suficientes para o respectivo cumprimento de todas as decisões judiciais proferidas pelo Poder Judiciário.

O mencionado princípio, por sua vez, se perfaz como um efetivo obstáculo aos conteúdos constantes nas decisões judiciais, na medida em que induz o juiz a levar em consideração a possibilidade de efetivação do quanto fora concedido, de sorte a levar a uma análise dos meios materiais que se encontram disponíveis para a realização das medidas determinadas.

No caso contido no Recurso Extraordinário nº 718.874/RS, vale destacar, tem-se que o interesse econômico que fora levantado foi ventilado pelos contribuintes e não pelo Fisco.

Entretanto, a respeito do excepcional interesse social, tem-se que apenas a comprovada exaustão financeira é que poderia se levar à aplicação da modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade de um ato normativo ou de uma lei tributária, de forma a, por consequência, se ver aplicado o princípio da reserva do possível.

No mais, em que pese o caso analisado tenha tido características peculiares, tem-se que, quanto ao impacto econômico ventilado, não houve comprovação relativa à patente exaustão financeira pelos contribuintes.

No mais, conforme restou consignado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do mencionado recurso, tendo em vista que a exação não fora declarada inconstitucional, certo é não haveria que se falar em aplicação da modulação de efeitos do entendimento constante no v. acórdão de mérito, na medida em que, conforme dito, o cenário que constou no Recurso Extraordinário nº 718.874/RS foi distinto do quanto previsto na Lei nº 9.868/99.

Desse modo, temos que, em se fazendo uma aplicação do estudo ora proposto ao quanto restou decidido no Recurso Extraordinário nº 718.874/RS, podemos verificar que não houve o preenchimento dos requisitos necessários para que houvesse a efetivação da modulação de efeitos do v. acórdão de mérito pelo Supremo Tribunal Federal.

CONCLUSÃO

Buscou-se com o presente estudo, inicialmente, demonstrar de forma aprofundada as características que permeiam o instituto da prescrição e a modulação de efeitos que pode ser aplicada pelo Supremo Tribunal Federal quando da declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo que esteja em desacordo com os preceitos constantes na Constituição Federal.

A respeito do instituto da prescrição, tivemos a oportunidade de destacarmos a sua origem, suas previsões e peculiaridades, especialmente a sua aplicação em matéria de cunho fiscal, isto é, na repetição do indébito tributário que é permitido aos contribuintes por intermédio do conteúdo constante no artigo 168 do Código Tributário Nacional.

Por sua vez, ao tratarmos da modulação de efeitos, verificamos também quais são as suas características e disposições normativas, iniciando, por oportuno, pela análise do controle de constitucionalidade concentrado e difuso e como tais mecanismos de controle podem ser efetivados em um determinado caso concreto, de modo que, conseqüentemente, restou analisado o conteúdo constante no artigo 27, da Lei nº 9.868/99.

Vimos a fundo quais são os requisitos exigidos pela legislação bem como quais são os alcances efetivos de seus significados, fazendo-se, por oportuno, um liame com a repetição do indébito tributário, de modo a verificar se os requisitos necessários para a aplicação da modulação de efeitos pelo Supremo Tribunal Federal já não se encontram inseridos no sistema tributário pátrio.

Contudo, após as análises supramencionadas, ventilou-se uma problemática relativa ao instituto da prescrição aplicado na repetição do indébito tributário e à modulação de efeitos, isto é, se ambos poderiam coexistir num mesmo caso concreto.

Diante do mencionado questionamento, buscamos realizar uma análise doutrinária e crítica a respeito da mencionada possibilidade, de forma que foi possível extrair algumas conclusões a respeito.

A primeira delas, quanto ao requisito da preservação da segurança jurídica, pudemos concluir que não seria coerente se utilizar do princípio da segurança jurídica como base de fundamento para a decisão que modula os efeitos da declaração de inconstitucionalidade de um ato normativo ou de uma lei tributária, com o objetivo de, por consequência, impedir a efetivação da repetição do indébito tributário, direito este perfeitamente já garantido pelo ordenamento jurídico pátrio.

Isso porque, não há que se falar numa possível insegurança jurídica na consecução da repetição do indébito tributário pelos contribuintes, na medida em que a mencionada possibilidade tem como fundamento de aplicação a própria segurança jurídica, tanto para os contribuintes como também para o próprio Fisco.

Isso significa dizer que não haveria a necessidade, quanto à esse ponto, de coexistência entre o instituto da prescrição aplicado na repetição do indébito tributário e a modulação de efeitos, na medida em que no instituto da prescrição, como também no próprio ordenamento jurídico, já se encontra presente a segurança jurídica correspondente a garantir a ausência de insegurança.

Por outro lado, num segundo apontamento conclusivo, quanto ao excepcional interesse social, pudemos concluir que, tendo por comprovada a clarividente exaustão financeira do Fisco, isto é, a inexistência de recursos públicos para a consecução das garantias fundamentais e dos direitos sociais de toda a coletividade, é que poderia se cogitar levar ao impedimento da efetivação da repetição do indébito tributário pelos contribuintes por intermédio da aplicação da modulação de efeitos pela Suprema Corte.

Diante disso, tem-se que via de regra, no tocante ao interesse social, não haveria que se falar na necessidade de coexistência do instituto da prescrição aplicado na repetição do indébito tributário e da modulação de efeitos, tendo em vista que no instituto da prescrição, como também no próprio ordenamento jurídico, já se encontra presente o excepcional interesse social correspondente tanto para o Fisco bem como para os contribuintes.

Contudo, tendo por comprovada a inexistência de recursos públicos para a consecução das garantias fundamentais e dos direitos sociais de toda a coletividade, mesmo tendo sido respeitado e devidamente utilizado o cenário jurídico-legal vigente, tem-se por razoável, quando da efetivação do controle de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, a análise da viabilidade da modulação de efeitos com o objetivo de preservar o interesse social de toda a coletividade.

Isso porque restará claro que apenas o regramento já existente, quando da efetivação do controle de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, não seria suficiente para preservar a garantia relativa ao interesse social de todos os cidadãos e do Fisco.

Porém, no cenário da efetivação do controle de constitucionalidade pela Suprema Corte, em que esta entende por aplicar a modulação de efeitos com base no requisito correspondente ao excepcional interesse social tendo em vista a escassez de recursos públicos, conforme visto, tem-se presente um cenário peculiar a respeito da coexistência de ambos os institutos mencionados.

Isso porque, nesse caso, não haveria que se falar em necessidade de coexistência, mas sim em incompatibilidade, tendo em vista que, ao se fazer a aplicação do princípio da reserva do possível, tem-se a clara inviabilização do direito dos contribuintes quanto à repetição do indébito tributário e o instituto da prescrição

nela aplicável, não havendo espaço para se falar em possibilidade de ambos institutos existirem em conjunto na mencionada hipótese.

Assim, nesse segundo cenário, vimos a existência de uma incompatibilidade quando se analisa a possibilidade de coexistência do instituto da prescrição aplicado no âmbito da repetição do indébito tributário e da modulação de efeitos aplicada pelo Supremo Tribunal Federal quando da declaração de inconstitucionalidade de um ato normativo ou de uma lei que esteja em descompasso com a Constituição Federal, de modo que, nesse aspecto, também não haveria que se falar em necessidade de coexistência de ambos institutos.

Diante de tais apontamentos conclusivos, em resumo, foi possível concluir que não haveria a possibilidade de se falar em coexistência do instituto da prescrição aplicado na repetição do indébito tributário e da modulação de efeitos da decisão declaratória de inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle de constitucionalidade.

Por fim, se utilizando da conclusão chegada com o presente estudo, foi analisado também se haveria a existência de fundamentos suficientes que pudessem motivar a aplicação da modulação de efeitos pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, o qual tratou a respeito da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Por oportuno, a respeito dessa verificação, concluímos que não há o preenchimento dos requisitos necessários para que haja a efetivação da modulação de efeitos, na medida em que os argumentos que foram utilizados pela União a respeito da existência da necessidade de preservação da segurança jurídica do sistema tributário pátrio, bem como da patente necessidade de preservação do excepcional interesse social de toda a coletividade, não se encontram aptos a viabilizar a aplicação da modulação de efeitos pelo Supremo Tribunal Federal.

Assim, é possível opinar, de forma conclusiva, que o Supremo Tribunal Federal deverá rejeitar os Embargos de Declaração que foram opostos pela União em face do v. acórdão que fora proferido no bojo do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, de modo a, por consequência, permitir que os contribuintes possam buscar os seus direitos por intermédio da repetição do indébito tributário, respeitando, por um consequente lógico, o instituto da prescrição que lhe é aplicado.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. Teoria dos Direitos Fundamentais. São Paulo: Malheiros, 2008.

ARAGÃO, Alexandre Santos de. O controle da Constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal à Luz da Teoria dos Poderes Neutrais. In: SARMENTO, Daniel. O Controle de Constitucionalidade e a Lei nº 9.868/99. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002.

ÁVILA, Ana Paula Oliveira. A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/99. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, 11ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

BARROSO, Luís Roberto. O controle de constitucionalidade no direito brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2004.

BEDAQUE, José Roberto dos Santos. Efetividade do Processo e Técnica Processual. São Paulo: Malheiros, 2007.

BULOS, Uadi Lammêgo. Direito constitucional ao alcance de todos. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2010.

BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. A Lei nº 9.868/99 e a Possibilidade de Restrição dos Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade. Inaplicabilidade na Fiscalização de Normas de Direito Tributário. Revista Dialética de Direito Tributário. nº 59, agosto 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 19ª Edição. São Paulo, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 23ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2011.

CÂMARA LEAL, Antonio Luís da. Da prescrição e da decadência. Rio de Janeiro, Forense, 2ª Edição. 1969.

CÂMARA LEAL, Antônio Luís da. Da prescrição e da decadência. 3ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

CAMARA LEAL, Antonio Luiz da. Da prescrição e da decadência. 4ª Edição. atual. por Aguiar Dias. Rio de Janeiro: Forense, 1982.

CERQUEIRA, Marcelo Fontes de. Repetição do Indébito Tributário. São Paulo: Max Limonad, 2000.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Liminares e Depósitos Antes do Lançamento por Homologação – Decadência e Prescrição. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 8ª Edição. São Paulo: Forense, 2005.

COUTO E SILVA, Almiro do. Princípio da legalidade da Administração pública e da segurança jurídica no Estado de Direito Contemporâneo. Revista de Direito Público nº 84, 1987.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. Curso de Direito Constitucional. Salvador: Edições Juspodium, 2008.

FANUCHI, Fábio. Decadência e Prescrição. Caderno de Pesquisas Tributárias. São Paulo: Resenha Tributária, nº 1, 1976.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Segurança Jurídica e Normas Gerais de Direito Tributário. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 17-18, jul./dez. 1981.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Do efeito ex nunc na declaração de inconstitucionalidade pelo STF, in O processo na Constituição, São Paulo: Quartier Latin, 2008.

GRECO, Marco Aurélio. Repetição do Indébito: Contribuição ao INSS sobre Pagamentos a Administradores, Autônomos e Avulsos. Revista Dialética de Direito Tributário. nº 52, 2000.

GRECO FILHO, Vicente. Direito processual civil brasileiro. 20ª Edição. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007. Vol. 1.

HILA, Bernardo Gabriel. Curso de Direito Civil Brasileiro. Vol. 1: teoria geral do direito civil. 20ª Edição. Ver. E aum. São Paulo: Saraiva, 2003.

HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. Editora Atlas. 16ª Edição, 2007.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Curso de Direito Tributário. São Paulo. Noeses, 2013.

LENZA, Pedro. Direito Constitucional Esquematizado. 9ª Edição. São Paulo: Método, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. Decadência e Prescrição no Direito Tributário Brasileiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. Curso de Direito Tributário. 10ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 35ª Edição. São Paulo, Malheiros, 2015.

MANCUSO, Rodolfo de Camargo. Interesses difusos: conceito e legitimação para agir. 5ª Edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2000.

MARQUES, Márcio Severo. Prescrição e Decadência em Matéria Tributária. Breve Reflexão. Revista do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, mar. 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Efeitos Prospectivos de Decisões Judiciais em Matéria Tributária. Revista Dialética de Direito Tributário. nº 177, 2010.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. O princípio do enriquecimento sem causa em direito administrativo. Revista de Direito Administrativo. vol. 210, 1997.

MENDES, Gilmar Ferreira. Controle de constitucionalidade: aspectos jurídicos e políticos. São Paulo: Saraiva, 1990.

MENDES, Gilmar Ferreira. Jurisdição constitucional: o controle de normas no Brasil e na Alemanha. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2005.

MENDES, Gilmar Ferreira. Controle concentrado de constitucionalidade. 3ª Edição. Saraiva, 2009.

MIRANDA, Pontes. Comentários à constituição de 1967. Tomo III. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970.

MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. 33ª Edição. São Paulo: Atlas, 2017

Nader, Paulo. Curso de Direito Civil. Parte geral. Vol. 1. São Paulo. Forense. 2004.

PEREIRA, Caio Mario da Silva. Instituições de direito civil. Vol. 1, São Paulo, Forense, 2004.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário. São Paulo: Dialética, 2002.

RODRIGUES, Silvio. Direito civil, Vol. I. Saraiva.

SANTI, Eurico Marcos Diniz. Decadência e Prescrição no Direito Tributário. São Paulo: Max Limonad, 2000.

SEVERO, Renata Côrrea. O Princípio da Reserva do Possível e a eficácia das decisões judiciais em face da Administração Pública. Fórum Administrativo – Direito Público. nº 112, junho 2010.

SILVA, Sérgio André R. G. da. Comentários acerca dos Efeitos da Decisão Proferida no Âmbito do Controle Abstrato da Constitucionalidade das Normas Tributárias. Revista Dialética de Direito Tributário. nº 83, 2002.

SIQUEIRA, Natércia Sampaio. Crédito tributário: constituição e exigências administrativas. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004.

STERNICK, Daniel. Limites Críticos à Modulação Temporal dos Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade em Matéria Tributária. Revista Jurídica Tributária. nº 6, 2009.

TORRES, Heleno Taveira. Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. 2ª Edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. A declaração de inconstitucionalidade e a restituição de tributos. Revista Dialética de Direito Tributário nº 8. São Paulo: Dialética.

TORRES, Ricardo Lobo. A Segurança Jurídica e as Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Revista Eletrônica de Direito do Estado, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 4, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 10ª Edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

VELLOSO, Andrei Pitten. A Temerária “Modulação” dos Efeitos da Pronúncia de Inconstitucionalidade em Matéria Tributária. Revista Dialética de Direito Tributário. nº 157. 2008.

ADI nº 2777/SP, Relator Ministro Cezar Peluso.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 559.943/RS. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Recorrente: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Recorrido: Abdalla Husein Humad Me. Julgamento: 12 jun. 2008. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ 25 set. 2008.

Superior Tribunal de Justiça, Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 1.273.729/RJ, Segunda Turma, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, DJ 14/08/2018.

Superior Tribunal de Justiça, Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 1.355.686/ES, Segunda Turma, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, DJ 16/05/2019.

Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 1.686.659/SP, Primeira Seção, Relator Ministro Herman Benjamin, DJ 28/11/2018.

Proposta de Emenda Constitucional nº 130, de 1992.
<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD23SET1992.pdf#page=19> –
acessado em 22/08/2019.