

Repetição do indébito tributário e a Súmula Vinculante 8

Renato Belo Vianna Velloso

Resumo

O Estado necessita de recursos financeiros para desempenhar suas funções essenciais. Nesse sentido, vale-se do ingresso de receitas nos seus cofres para arcar com suas despesas públicas. Diversos princípios norteiam o dever do Estado de restituir tributos indevidamente recolhidos, como o princípio da legalidade, moralidade, vedação ao enriquecimento sem causa, direito à propriedade, vedação ao confisco, responsabilidade objetiva do Estado, boa-fé, dentre outros. No que tange às contribuições sociais, essas também se sujeitam à repetição do indébito quando pagas indevidamente. O instituto da Súmula Vinculante, instrumento voltado para a otimização da tutela jurisdicional, é alvo de críticas, pois pode se transformar em indesejável mecanismo de engessamento das decisões judiciais. No caso da Súmula Vinculante 8, que declarou a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/1991, houve problema na modulação dos efeitos da inconstitucionalidade declarada, visto que o STF conferiu efeitos *ex nunc*, exceto quanto às ações de repetição do indébito ajuizadas até a data do julgamento pela Corte. Essa decisão suprimiu de parcela considerável de contribuintes o direito de buscar judicialmente a recuperação das contribuições ilegítimamente recolhidas aos cofres públicos, além de violar inúmeros princípios basilares do Direito.

Palavras-chave

Tributos. Repetição do indébito. Contribuições sociais. Súmula Vinculante. Declaração de inconstitucionalidade. Modulação de efeitos.

¹ Juiz de Direito do Estado do Ceará; ex-Procurador da Fazenda Nacional; pós-graduado em Gestão Pública pela Fundação Getúlio Vargas/RJ e em Direito do Estado pela Universidade Católica de Brasília.

Abstract

The State needs financial resources to play its essential functions. In this direction, valley of the prescription in its safes to support with its public charges. Diverse principles guide the duty of the State to retribute tributes improperly collected, as the beginning of the legality, morality, prohibition to the enrichment without case, right to the property, prohibition to confiscate, objective responsibility of the State, good-faith, amongst others. In what it refers to the social contributions, these also if subject to the claiming an amount paid in error when paid ones improperly. The institute of the Binding Abridgement, instrument directed to be the best of the jurisdictional guardianship, in white of critical, therefore it can be changed into undesirable mechanism of stopped of the sentences. In the case of the Binding Abridgement 8, that declared the unconstitutionality of arts. 45 and 46 of the Law 8.212/1991, had problem in the modulation of the effect of the unconstitutionality declared, since the STF conferred former effect nunc, except how much to the filed a suit actions of claiming an amount paid in error until the date of the judgment for the Court. This decision suppressed of considerable parcel of contributors the right to judicially search the recovery of the contributions illegitimate collected to the public coffers, beyond violating innumerable principles fundamental of the Right.

Keywords

Tributes. Claiming an amount paid in error. Social contributions. Binding abridgement. Declaration of unconstitutionality. Modulation of effect.

Sumário

Introdução; 2. Repetição do indébito tributário; 2.1. Restituição de tributo declarado inconstitucional; 3. Súmula Vinculante 8 do STF; 4. Os efeitos da Súmula Vinculante 8 na repetição do indébito tributário; Conclusão.

Introdução

O Estado necessita de recursos financeiros para desempenhar suas funções essenciais. Nesse sentido, vale-se do ingresso de receitas nos seus cofres para arcar com suas despesas públicas. A rigor, as receitas podem ser originárias ou derivadas, sendo as primeiras provenientes da aplicação do patrimônio do ente estatal, como aluguéis e juros. Já as derivadas são obtidas por intervenção do Estado no patrimônio de terceiros, por meio da incidência de tributos.

A arrecadação tributária viabiliza o funcionamento da máquina estatal, por isso o Estado fixa uma estrutura de tributação capaz de suportar as despesas orçamentárias. Nesse aspecto, interessa notar que o tributo compõe a receita pública derivada, a qual possui cinco espécies: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições e os empréstimos compulsórios.

As contribuições, previstas no art. 149 da Carta Magna, possuem diversas espécies. O enfoque neste estudo se restringirá às contribuições previdenciárias, as quais configuram espécie de tributo cuja destinação da receita é vinculada, eis que destinada ao custeio das despesas com a Seguridade Social, que compreende a Saúde, Previdência Social e Assistência Social.

Todavia, o esforço estatal em viabilizar a arrecadação que suporte as despesas com a Previdência impõe ao contribuinte o pagamento de tributos, gerando situações que se traduzem em recolhimentos indevidos que viabilizam o direito à restituição do indébito, como aqueles efetuados diante de normas impositivas posteriormente consideradas inconstitucionais pelo Poder Judiciário.

O estudo deste assunto mostra-se relevante diante da recente edição da Súmula Vinculante 8 do STF, a qual assevera a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/1991 que regulava os prazos de prescrição e decadência das contribuições previdenciárias, repercutindo diretamente em aspectos afetos à restituição de tais tributos.

2. Repetição do indébito tributário

Segundo as regras do CTN a repetição do indébito pode se operar diante de recolhimento de

tributo indevido, ou seja, quando ausente qualquer causa jurídica, no caso, fundamento legal, incidindo no erro de direito. Outra hipótese consiste no erro de fato, que ocorre quando o pagamento foi indevido porque a natureza ou as circunstâncias do fato gerador efetivamente ocorrido não se enquadram na lei, como no caso do erro na identificação do sujeito passivo, na indevida aplicação da alíquota, *verbi gratia*.

O denominado tributo indevido ou ilegal também é tributo, pois determinada exigência tributária, mesmo contrariando o ordenamento, terá índole tributária até que esta norma incompatível portadora de validade relativa seja retirada do sistema.

Enquanto não expulsa do sistema a norma tributária individual e concreta, não se poderá empregar a terminologia “tributo indevido”.

É importante essa assertiva, pois somente outra norma individual e concreta, judicial ou administrativa – que reconhece o indébito tributário – que qualificará o tributo como pago indevidamente, isto é, “indevido”. (Estrela, 2005).

No tange à declaração de inconstitucionalidade e seu efeito na repetição do indébito, é interessante notar que a repetição, nesse aspecto, está ligada ao erro de fato, consignado na 2ª parte do inciso I do art. 165 do CTN. Isso porque o contribuinte, ao efetuar o pagamento, o fez com base em fato gerador cuja natureza ou circunstâncias estavam lastreadas em norma inconstitucional, logo, que não poderia gerar efeitos no mundo jurídico, muito menos gerar obrigações tributárias. Por isso, ensina Cleide Previtali (Cais, 2004, p. 416) que os tributos decorrentes de inconstitucionalidade ou de ato ilegal ou arbitrário são os casos mais frequentes de aplicação do dispositivo.

É sabido que o direito à repetição do indébito está assentado em alguns princípios, como o princípio da igualdade, da proporcionalidade, da paridade de tratamento, da vedação ao enriquecimento sem causa, dentre outros.

No aspecto processual, a busca pela tutela jurisdicional mediante a ação de repetição do indébito é respaldada pelo princípio da universalidade de jurisdição, que preconiza o pleno acesso ao Judiciário, na forma do art. 5º, XXXV da CRFB/1988.

A repetição do indébito tributário pode ser realizada por meio de requerimento administrativo ou por ação judicial, em processo contencioso.

A repetição do indébito tributário pode ser requerida mediante requerimento formulado perante a autoridade administrativa competente para tanto, [...], em nível contencioso, mediante acesso ao Poder Judiciário, [...].

[...] o direito à devolução do indébito nasce com a ocorrência do evento do pagamento indevido; todavia, necessita de reconhecimento administrativo ou judicial para que se torne efetivo e adquira sua máxima expressão. (Cais, 2005, p. 407).

Portanto, assiste ao contribuinte ser ressarcido dos tributos recolhidos individualmente, seja administrativamente, seja judicialmente, de modo a assegurar a recomposição patrimonial do cidadão e evitar o enriquecimento sem causa do erário.

2.1. Restituição de tributo declarado inconstitucional

O controle de constitucionalidade repressivo pode se dar de modo difuso ou concentrado. O controle difuso é realizado por qualquer órgão do Judiciário e se realiza no caso concreto, estando relacionado com a *causa petendi*, mas sem se confundir com o pedido da ação. Por outro lado, o controle concentrado de constitucionalidade tendo como base a Constituição Federal é realizado exclusivamente pelo STF, a que cabe exercer a guarda da Carta Magna, na forma do art. 102 da CRFB/1988.

No controle concentrado o STF faz a análise da norma em cotejo com os dispositivos constitucionais sem levar em conta um determinado caso concreto. O controle é feito em abstrato, ou seja, a norma é analisada puramente em relação aos parâmetros da Carta Magna, independente de inserção em determinada situação de fato.

Muito se discute na doutrina acerca da restituição de tributo declarado inconstitucional, especialmente no que tange ao prazo prescricional para a postulação da repetição indébito.

No momento em que determinada lei ou ato normativo tributário é declarado inconstitucional, todos os pagamentos efetuados sob a sua égide têm-se por indevidos, surgindo o direito à restituição.

O tema relacionado à questão do prazo extintivo, na declaração de inconstitucionalidade de um ato normativo tributário, tem duas conotações

a ser analisadas: (1º) a definição e fixação do termo inicial do prazo extintivo, para se pleitear a repetição do indébito; e, (2º) a delimitação do lapso de tempo que se pode retroagir, ou seja, o período retroativo a ser alcançado pela decisão, para reaver o que foi pago indevidamente, sob o manto de norma inconstitucional. (Hable, 2008).

Discute-se, ainda, o termo *a quo* do prazo prescricional para a repetição do indébito do tributo declarado inconstitucional. Uma corrente defende que o prazo conta-se do pagamento do tributo, ainda que posteriormente declarado indevido, limitado a cinco anos, como defende Aldemário Araújo Castro.

Este entendimento é confirmado pelo princípio da actio nata. Afinal, com o recolhimento/pagamento indevido nasce a possibilidade de perseguir em juízo a restituição do indébito. A correspondência entre o nascimento da ação e o início da prescrição encontra aqui aplicação exemplar). [...].

Este também é o fundamento básico para sustentar a irrelevância da decisão do Supremo Tribunal Federal, pela inconstitucionalidade de lei criadora ou majoradora de tributo, no exercício do controle concentrado, na contagem do prazo para propositura da ação de repetição de indébito. Com efeito, a influência da referida decisão do Supremo Tribunal Federal na fixação do início do prazo prescricional somente teria sentido se não houvesse possibilidade (na ordem jurídica nacional) de exercício de controle difuso de constitucionalidade. Esta possibilidade, a rigor, poderá ser materializada ou efetivada pelo contribuinte no instante imediatamente seguinte ao recolhimento/pagamento, independentemente de manifestação da Corte Maior. (Castro, 2005).

Assim, essa corrente defende que a data do pagamento do tributo seria o marco inicial da contagem do prazo prescricional de cinco anos para postular a repetição do indébito declarado inconstitucional, independente da data em que o STF viesse a declarar a inconstitucionalidade do dispositivo que ensejou a exigência tributária.

Todavia, esse entendimento, além de minoritário, não é dotado de razoabilidade, pois, de início, cabe atentar que somente com a efetiva declaração de inconstitucionalidade prolatada pelo STF em controle concentrado é que esta terá efeitos *erga omnes*, ou ainda, mediante decisão de mérito em sede de controle incidental difuso, quando, nessa hipótese, já se tratará de ação de repetição do indébito cuja causa de pedir

funda-se exatamente na inconstitucionalidade da norma que instituiu a exigência tributária.

Portanto, revela interessante notar que na declaração de inconstitucionalidade em controle concentrado é que surgirá a expectativa para o contribuinte buscar a repetição do indébito. É relevante esclarecer que os efeitos da declaração serão determinados por ocasião do *decisum*.

Há que se colocar então que o direito à restituição de tributos, na hipótese de declaração de inconstitucionalidade de uma norma tributária, pressupõe: (a) a pronúncia de nulidade da norma tributária; e, (b) a eficácia da decisão, se ex tunc ou ex nunc. (Hable, 2008).

Dessa maneira, em havendo a declaração de inconstitucionalidade da norma tributária pelo Poder Judiciário, não surge automaticamente o direito subjetivo do titular de repetir o indébito. É imprescindível verificar alguns requisitos, em especial, se a decisão tem ou não eficácia retroativa (ex tunc). Em não havendo eficácia retroativa, não há se pleitear o que se pagou sob a égide da norma declarada inconstitucional.

Ressalte-se ainda que, no que se refere ao período retroativo a ser pleiteado, há se levar em consideração o ato do contribuinte, que informado com a cobrança de determinado tributo, ajuíza a ação (controle difuso), questionando sua constitucionalidade, daquele que permanece inerte, apenas esperando o resultado de determinada ação interposta (no controle concentrado ou difuso). Nesse sentido, o ato praticado, no caso, a data do ajuizamento da ação delimitará o prazo retroativo que o contribuinte poderá pleitear a repetição. (Hable, 2008).

O entendimento de que o pagamento seria o marco inicial para a repetição do indébito inconstitucional não se sustenta, pois a alegação de que o princípio da *actio nata* regeria o termo do prazo prescricional não prevalece, pois o que se verifica é que a exigência tributária tem origem *ex lege*, ou seja, não há voluntariedade por parte do contribuinte no pagamento de tributo, e sim o estrito cumprimento de obrigação imposta por lei, cuja omissão implicará sanções administrativas e até mesmo, em determinados casos, penais.

A retórica que dívida prescrita paga é verdadeira, sob o fundamento que inexistente erro quanto à existência da obrigação, ou de que a causa do pagamento estaria no dever moral de se não

locupletar de coisa alheia, está em perfeita sintonia com os ditames do direito privado, onde prevalece, como regra, a obrigação de natureza voluntária (ex voluntate), na qual há uma primazia da autonomia da vontade das partes.

No Direito Tributário, direito público que é, essa afirmação não tem amparo, pouco valendo a vontade humana, porquanto a obrigação tributária é uma obrigação ex lege, isto é, de índole compulsória, com o vínculo da relação jurídica aparecendo sempre de um fato descrito em lei. (Hable, 2008).

Somente com a declaração de inconstitucionalidade é que o contribuinte estará albergado por determinação jurisdicional tendente a permitir a devolução do valor ilegitimamente arrecadado aos cofres públicos, até porque a presunção de constitucionalidade e a eficácia cogente que é inerente a todas as normas inseridas no ordenamento jurídico só são afastadas com a decisão prolatada pelo STF em controle concentrado que acaba por retirar do ordenamento a norma eivada de inconstitucionalidade e, por conseguinte, encerrar a cogência daquela lei.

Por isso, a corrente majoritária na doutrina e na jurisprudência defende que o marco inicial para o contribuinte postular a repetição do indébito inconstitucional é a data da publicação do *decisum* emanado do STF (em controle abstrato) ou da publicação da resolução do Senado Federal (em controle concreto).

Mesmo que se entenda ser tributário, e então regido pelas normas do art. 168 do CTN, na repetição do indébito declarado inconstitucional, outro não pode ser o termo inicial do prazo extintivo, se não a data da publicação da decisão judicial que declarou a inconstitucionalidade da exação (controle concentrado - erga omnes ou difuso - inter partes), ou da publicação da resolução editada pelo Senado Federal (controle incidental - erga omnes), extirpando do mundo jurídico a norma viciada, como bem relatou o Min. Franciulli Netto, no EREsp 507466/SC, porquanto é nesse momento que tem origem o direito, a ação ou a dívida a ser devolvida.

Importante frisar ainda que os cinco anos, que se contam da data da decisão prolatada, é um prazo que o contribuinte tem para efetuar o seu pedido de devolução, ou seja, é um espaço temporal para exercer um direito, e não um prazo, para se delimitar o objeto que se quer alcançar retroativamente no pedido. Conta-se assim para frente, a partir da decisão.

Poder-se-ia alegar que o ato ou fato que deu origem à dívida foi o pagamento do tributo considerado inconstitucional, e assim a partir dele que iniciaria o prazo extintivo para a sua repetição. Contudo, este ato, o pagamento, não pode ser o marco inicial para a repetição, até porque enquanto não declarada a inconstitucionalidade, não há o que ser pleiteado, não podendo haver início de qualquer prazo extintivo para se pedir a repetição, porquanto não ocorre a inércia do titular do direito, um dos pressupostos necessários à ocorrência do prazo extintivo.

Com a decisão de inconstitucionalidade da norma nasce o direito do contribuinte de pleitear a restituição do que foi pago indevidamente assim como a dívida do Estado em devolver o que recebeu indevidamente. (Hable, 2008).

Não resta dúvida que somente com a declaração de inconstitucionalidade surge para o contribuinte a possibilidade de pleitear o recolhimento indevido, até porque a inexibibilidade só advém ao mundo jurídico com o pronunciamento jurisdicional.

No caso em comento, o pressuposto temporal, de cinco anos, vem definido na legislação (Decreto 20.910/1932, art. 1º, ou, CTN, art. 168). No que se refere à inércia, torna-se indispensável para a sua configuração e alegação, que o titular do direito tenha tido conhecimento dele (do direito) e não esteja impedido de agir, sem o qual não se pode alegá-la. É o princípio da actio nata, ou seja, a prescrição começa do dia em que nasce a ação ajuizável, ou em que a ação poderia ser proposta e não o foi. Desse modo, respeitada a intenção de se harmonizar e pacificar a jurisprudência pátria sobre o assunto, quando se verifica os últimos julgados do STJ, anteriores à edição da LCP 118, de 2005, que consideram, por exemplo, ser “irrelevante, para fins de cômputo do prazo prescricional, a causa do indébito” (REsp 747324/PE) ou a “eventual declaração de inconstitucionalidade do tributo pelo E. STF” (AGRESP 464478/MG), ou ainda, “não há se falar em prazo prescricional a contar da declaração de inconstitucionalidade pelo STF” (REsp 697123/PE) observa-se que não se levou em consideração os mencionados elementos, inércia e tempo, ao se aplicar a tese dos “cinco mais cinco” nas decisões proferidas.

Denota-se assim não fazer sentido o emprego da mencionada tese, numa eventual repetição de indébito declarado inconstitucional, mesmo a título de harmonização de jurisprudência, porquanto:

a) clarividente está que antes da declaração de inconstitucionalidade da norma pelo Poder Judiciário, ausente está o pressuposto da inércia do titular do direito, quanto ao seu direito de pleitear a

repetição do indébito, não se podendo cogitar, ainda, o início de qualquer prazo extintivo, seja decadencial ou prescricional;

b) quando se está a tratar de declaração de inconstitucionalidade de norma tributária, que dá ensejo à repetição de indébito, o termo inicial do prazo extintivo é a data da publicação da decisão judicial que declarou a inconstitucionalidade da exação (controle concentrado - erga omnes ou difuso - inter partes), ou da publicação da resolução editada pelo Senado Federal (controle incidental - erga omnes), extirpando do mundo jurídico a norma viciada, como tão bem relatou o Min. Franciulli Netto, no EREsp 507466/SC;

c) a guerreada tese dos “cinco mais cinco”, como já afirmando, está a produzir efeitos retroativos às decisões proferidas pelo STF, e não definindo um termo inicial do prazo extintivo para que o interessado possa pleitear o seu direito de repetição.

Importante frisar ainda que os cinco anos, que se contam da data da decisão prolatada, é um prazo que o contribuinte tem para efetuar o seu pedido de devolução, ou seja, é um espaço temporal para exercer um direito, e não um prazo que delimita o objeto que se quer alcançar retroativamente no pedido. Conta-se assim para frente, a partir da decisão. (Hable, 2008).

Merece atenção o advento das Súmulas Vinculantes, por intermédio da Emenda Constitucional 45/2004, as quais são dotadas de eficácia *erga omnes*, consoante o art. 103-A da Carta Magna:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

Observa-se que a Súmula Vinculante poderá, mesmo em sede de decisões proferidas no controle difuso (julgamentos de recursos extraordinários), alcançar eficácia vinculante não só perante os órgãos do Poder Judiciário, mas também a administração pública direta e indireta de todas as esferas, tornando, assim, praticamente inócua a emanação de Resolução do Senado Federal para atribuir efeito vinculante às

decisões do controle difuso, como ocorria antes da Emenda 45/2004.

Sob o aspecto da prescrição da repetição do indébito inconstitucional é indispensável mencionar o entendimento que foi consolidado no âmbito do STJ, no sentido de que, no caso dos tributos lançados por homologação, o prazo prescricional deveria considerar os cinco anos relativos à homologação tácita cumulado com os cinco anos posteriores a tal ato. Nesse sentido o STJ se pronunciou em recentes decisões:

Tributário. Empréstimo compulsório. Combustível. Repetição de Indébito. Prescrição. Declaração de inconstitucionalidade como termo a quo. Não aplicação. Embargos de declaração. Notório intuito infringente. Recebimento como agravo regimental. Homenagem ao princípio da fungibilidade recursal.

I - Apesar de nos presentes aclaratórios alegar-se padecer a decisão objurgada de omissão, em verdade, exsurge o caráter infringente do recurso, pelo que, em homenagem ao Princípio da Fungibilidade Recursal, recebem-se os embargos de declaração vertentes como se agravo regimental fossem.

II - A colenda Primeira Seção, ao apreciar os EREsp435.835/SC, buscando planificar as discussões em torno do prazo prescricional, decidiu pela tese da prescrição decenal, sendo esse posicionamento aplicável aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, em nada influenciando a declaração de inconstitucionalidade pelo e. Supremo Tribunal Federal, seja em controle concentrado ou difuso, para o estabelecimento do termo inicial da prescrição da ação de repetição/compensação.

III - Agravo regimental improvido. (Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial 1050520/SP (2008/0085281-4), 1ª Turma do STJ, Rel. Francisco Falcão. j. 16.9.2008, unânime, DJe 1º/10/2008).

Processual Civil. Ausência de prequestionamento. Constitucional e Tributário. Repetição de indébito. Tributos sujeitos a lançamento por homologação. Prazo prescricional. LC 118/2005. Inconstitucionalidade da aplicação retroativa. Compensação. Tributos de diferentes espécies. Sucessivos regimes de compensação. Aplicação retroativa ou exame da causa à luz do direito superveniente. Inviabilidade. Taxa Selic. Legalidade. Juros. Súmula 188/STJ.

[...].

II. Sobre a prescrição da ação de repetição de indébito tributário de tributos sujeitos a lançamento

por homologação, a jurisprudência do STJ (1ª Seção) assentou o entendimento de que, no regime anterior ao do art. 3º da LC 118/2005, o prazo de cinco anos, previsto no art. 168 do CTN, tem início, não na data do recolhimento do tributo indevido, e sim na data da homologação - expressa ou tácita - do lançamento. Assim, não havendo homologação expressa, o prazo para a repetição do indébito acaba sendo de dez anos a contar do fato gerador. [...]. (Recurso Especial 830698/SP (2006/0051445-9), 1ª Turma do STJ, Rel. Teori Albino Zavascki. j. 23.9.2008, unânime, DJe 1º/10/2008).

É necessário destacar que o advento da Lei Complementar 118/2005 contemplou no art. 3º dispositivo referente ao prazo prescricional, no qual o termo *a quo* seria a data do efetivo pagamento em casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos seguintes termos:

Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.

Todavia, a doutrina insurgiu-se ao referido dispositivo, considerando que o mesmo representa mecanismo para fugir do entendimento sedimentado pelo STJ.

Diante da flagrante burla ao Princípio da Irretroatividade da Lei Tributária, o tribuna is pátrios, in continenti, declararam a inconstitucionalidade da segunda parte do art. 4º, da LC 118/2005, por afrontar ao Princípio Independência dos Poderes (CF, art. 2º) e o do Direito Adquirido, do Ato Jurídico Perfeito e da Coisa Julgada (CF, art. 5º, XXXVI). Nessa esteira, o Superior Tribunal de Justiça ao afastar a aplicação retroativa, entendeu que o novel prazo somente seria aplicado às Repetições ajuizadas depois do início de vigência da Lei, descurando de atentar para a retroatividade mitigada inserta em tal fundamento. (Accioly, 2008).

Do mesmo modo, o STJ fixou jurisprudência no sentido de que, referente aos pagamentos realizados além dos cinco anos que antecederam a vigência da Lei Complementar 118/2005, ficaria mantido o entendimento anteriormente firmado. No que tange à aplicação da sistemática dos cinco mais cinco - segundo a qual a prescrição dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, na forma do art. 150

do CTN, considera-se o início da contagem do prazo prescricional (que é de cinco anos) -, se dá cinco anos após o exercício seguinte em que o pagamento foi realizado. Por outro lado, quanto aos pagamentos efetivados entre 10/6/2000 e 9/6/2005, mantém-se a sistemática dos cinco mais cinco com determinada mitigação, restringindo-se o prazo prescricional até cinco anos contados da entrada em vigor das novas disposições. Por fim, nos recolhimentos efetuados a partir de 10/6/2005 incide a LC 118/2005 em seus exatos termos, ajustando-se o prazo prescricional a cinco anos computados a partir do pagamento indevido.

Segundo o referido entendimento histórico do STF, uma lei nova que estabeleça prazo prescricional diverso é aplicável a partir de sua vigência, desconsiderando-se o lapso já cumprido, contanto que isto não importe no seu aumento. Ou seja, a novel lei inicia a contagem de um novo prazo, independentemente do lapso já percorrido sob a égide da lei antiga, só não podendo a referida operação aumentar, no total, o prazo prescricional.

[...].

Destemodo, transplantando-se o entendimento supra ao caso em análise, nada mais há que se dizer além do que já consignou o brilhante Ministro Teori Albino Zavascki no voto não menos brilhante proferido no REsp 955831/SP, que ilustra a situação dos débitos sob a ótica do direito intertemporal, in verbis: “Esmiuçando essa proposição, pode-se tripartir a sistemática de contagem da prescrição conforme a data em que efetuado o recolhimento indevido: a) quanto aos pagamentos realizados além dos cinco anos que antecederam a vigência da LC 118/2005, observa-se estritamente a “sistemática dos cinco mais cinco”; b) no que tange aos pagamentos efetivados entre 10/6/2000 e 9/6/2005, obedece-se à “sistemática dos cinco mais cinco” com certo temperamento, restringindo-se o prazo prescricional até cinco anos contados da entrada em vigor das novas disposições; c) no tocante aos recolhimentos efetuados de 10/6/2005 em diante, incide a LC 118/2005 em seus exatos termos, ajustando-se o prazo prescricional a cinco anos computados a partir do pagamento indevido.”

Destarte, a Lei Complementar 118/2005 só teria aplicação integral aos pagamentos efetuados posteriormente a 10/6/2005, data de início de vigência da mesma.

Em efeitos práticos, para as Repetições de Indébito ajuizadas até 9/6/2010 o prazo prescricional seria de dez anos, no dia seguinte, dia 10/6/2010, passaria a ser de cinco anos. Uma vez

mais, constata-se a criação de um novo “Dia D”. (Accioly, 2008).

Portanto, inobstante o tema não esteja pacificado, certo é que, diante da declaração de inconstitucionalidade de uma determinada norma impositiva de exação tributária, deve ser respeitado o direito do contribuinte de reaver os recursos indevidamente pagos em razão de tributo inconstitucional.

3. Súmula Vinculante 8 do STF

Necessário se faz analisar o teor da Súmula Vinculante 8 e seus desdobramentos e efeitos, em especial no que tange à repetição do indébito tributário. Para realizar esse estudo será indispensável a análise dos precedentes que fundamentaram a edição da Súmula, dentre os quais merecem destaque os seguintes julgados do STF: RE 560.626, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12/6/2008; RE 556.664, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12/6/2008; RE 559.882, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12/6/2008; RE 559.943, rel. Min. Cármen Lúcia, j. 12/6/2008; RE 106.217, rel. Min. Octavio Gallotti, DJ 12/9/1986; RE 138.284, rel. Min. Carlos Velloso, DJ 28/8/1992.

É de conhecimento da comunidade jurídica que o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu – em Plenário e por unanimidade – que os prazos de decadência e prescrição das contribuições previdenciárias são de 5 anos e não de 10 como preconizado na lei ordinária 8.212/1991. Na esteira do histórico julgamento o STF, por maioria de 2/3, modulou os efeitos do julgamento e aprovou a Súmula Vinculante de nº 08, que deverá obrigatoriamente nortear os julgamentos administrativos e os judiciais, a partir da publicação da mesma, que se deu no DJU de 20/6/2008. Aquela decisão fez um estrago enorme nos valores devidos pelas empresas ao INSS, tanto os que estão tramitando nas impugnações, nos recursos administrativos, quanto os que estão escritos em Dívida Ativa, com ou sem execução fiscal, uma vez que inverteu a ordem dos valores: as CDA’s, que gozam da presunção de certeza e liquidez, agora se presume ilíquidas e incertas. Os valores objetos de parcelamentos (Refis, Paes e Paex ou os outros parcelamentos) em curso na RFB e/ou na PGFN também sofreram os efeitos da Súmula Vinculante 8. (Morais, 2008).

A Súmula Vinculante 8 do STF assevera a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/1991

que regulavam os prazos de prescrição e decadência das contribuições previdenciárias, repercutindo diretamente em aspectos afetos à restituição de tais tributos.

Não se discute o acerto do julgado do STF, proferido em sede de recurso extraordinário, no qual foi reconhecida a repercussão geral visto que, de fato, os arts. 45 e 46 da Lei 8.212/1991 eram inconstitucionais, posto que veiculavam acerca de prescrição e decadência tributárias, matérias que, por força do art. 146, III, b da CRFB/1988 devem ser reguladas por lei complementar, logo, não poderia lei ordinária fixar prazos prescricionais e decadenciais das contribuições sociais.

Todavia, o mesmo não se pode dizer acerca da modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, já que conferidos efeitos *ex nunc*, ressaltando somente as impugnações formuladas até a data do julgamento em questão.

Por maioria de votos, o Plenário decidiu que a Fazenda Pública não pode exigir as contribuições sociais com o aproveitamento dos prazos de 10 anos previstos nos dispositivos declarados inconstitucionais, na sessão plenária de 11/6/2008. A restrição vale tanto para créditos já ajuizados como no caso de créditos que ainda não são objeto de execução fiscal. Nesse ponto, a decisão teve eficácia retroativa, ou seja, a partir da edição da lei.

A modulação dos efeitos da decisão faz uma ressalva, no entanto, quanto aos recolhimentos já realizados pelos contribuintes, que não terão direito a restituição, a menos que já tenham ajuizado as respectivas ações judiciais ou solicitações administrativas até a data do julgamento (11 de junho de 2008).

[...].

Assim, os contribuintes que ajuizaram ações até 11/6/2008, data do julgamento no STF, serão beneficiados com a declaração de inconstitucionalidade e deverão receber de volta o tributo que foi recolhido indevidamente. Já aqueles contribuintes que não ajuizaram ações até a última quarta-feira, não terão direito a reaver o que já pagaram.

A Procuradoria da Fazenda Nacional havia se pronunciado, durante o julgamento de ontem, alegando que a questão envolvia em torno de 95 bilhões de reais, entre valores já arrecadados e em vias de cobrança pela União com base nas leis declaradas inconstitucionais. (Morais, 2008).

Nesse sentido, necessário verificar a ementa do RE 560.626-RS, relatado pelo Min. Gilmar Mendes:

RE 560626/RS - Relator: Min. Gilmar Mendes- Julgamento: 12/6/2008 - Órgão Julgador: Tribunal Pleno - Ementa: Prescrição e decadência tributárias. Matérias reservadas a lei complementar. Disciplina no Código Tributário Nacional. Natureza Tributária das Contribuições para a Seguridade Social. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/1991 e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-Lei 1.569/1977. Recurso extraordinário não provido. Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade.

I. Prescrição e decadência tributárias. Reserva de lei complementar. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, III, b, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica.

II. Disciplina prevista no Código Tributário Nacional. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/1969 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias.

III. Natureza Tributária das Contribuições. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e submetem-se ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes.

IV. Recurso Extraordinário não provido. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/1991, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-Lei 1.569/1977, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/1969.

V. Modulação dos efeitos da decisão. Segurança jurídica. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/1991 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento.

Merece destaque os trechos do voto do Min. Gilmar Mendes:

Atualmente, as normas gerais de direito tributário são reguladas pelo Código Tributário Nacional (CTN), promulgado como lei ordinária – a Lei 5.172/1966 – e recebido como lei complementar tanto pela Constituição pretérita como pela atual. De fato, à época em que o CTN foi editado, estava em vigor a Constituição de 1946 e não havia no ordenamento jurídico a figura da lei complementa. (...). Igualmente, não há dúvida de que o CTN foi recepcionado com o mesmo status legislativo sob a égide da Constituição Federal de 1988, que manteve a exigência de lei complementar para as normas gerais de Direito Tributário. (...). Com efeito, retirar do âmbito de lei complementar a definição dos prazos e a possibilidade de definir as hipóteses de suspensão e interrupção da prescrição e da decadência é subtrair a própria efetividade da reserva constitucional. Ora, o núcleo das normas sobre extinção temporal do crédito tributário reside precisamente nos prazos para o exercício de direito e nos fatores que possam interferir na sua fluência. (...). Se a Constituição não determinou o conceito da norma geral de Direito Tributário, no mínimo fixou-lhe a função: estabelecer preceitos que devem ser seguidos em âmbito nacional, que ultrapassem a competência do Congresso Nacional para ditar o direito positivo federal. Trata-se de normas com maior espectro, a serem seguidas por todas as esferas políticas com competência tributária de maneira uniforme, seja por direta incidência sobre as relações jurídico-tributárias, seja como fator delimitador da edição da legislação ordinária em matéria fiscal. E a fixação de prazos decadenciais e prescricionais, a definição da sua forma de fluência são questões que exigem tratamento uniforme em âmbito nacional. (...). Não se justifica, ao menos por meio de legislação ordinária, a criação de hipóteses de suspensão ou interrupção, nem o incremento ou redução de prazos, sob pena de admitirem-se diferenciações em cada um dos Estados e Municípios e para cada espécie tributária, mesmo dentro de uma esfera política, com evidente prejuízo à vedação constitucional de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente e à segurança jurídica, valor jurídico maior, que fundamenta os institutos examinados. (...). Nessa linha, RE 396.266-3/SC, Rel. min. Carlos Velloso, DJ 27/2/2004, o Plenário reafirmou o entendimento quanto às contribuições, no sentido de que “por não serem impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes (C.F., art. 146. III. a). No mais, estão sujeitas às regras das alíneas b e c do inciso III do art. 146, C.F.” (destacamos). (...). Logo, há jurisprudência dominante nesta Corte sobre a exigência de lei complementar para a disciplina dos institutos da prescrição e da decadência tributárias,

inclusive sob os aspectos questionados nos recursos em apreciação – definição de prazos e de hipóteses de suspensão da correspondente fluência. Não há mais dúvida de que as contribuições, inclusive as destinadas à Seguridade Social, têm natureza tributária e sujeitam-se ao regime jurídico-tributário. (...). Segundo o atual texto constitucional as normas gerais têm papel próprio e função concretizadora do Direito tributário. Daí decorre que não se pode admitir o uso de outra via normativa na disciplina da prescrição e da decadência em matéria tributária. São institutos que, por garantirem segurança jurídica na relação de tributação, exigem tratamento uniforme em âmbito nacional, como, de resto, ocorre com os prazos de prescrição e decadência definidos no Código Civil. As normas sobre estes temas serão sempre normas gerais. (...). A lei ordinária não se destina a agir como norma supletiva da lei complementar. Ela atua nas áreas não demarcadas pelo constituinte a esta última espécie normativa, ficando excluída a possibilidade de ambas tratarem do mesmo tema. Assim, se a Constituição Federal reservou à lei complementar a regulação da prescrição e da decadência tributárias, considerando-as de forma expressa normas gerais de Direito tributário, não há espaço para que a lei ordinária atue e discipline a mesma matéria. O que é geral não pode ser específico. (...). Normas que disponham sobre prescrição ou decadência sempre são de direito substantivo, porque esta é a natureza de tais institutos. Segundo Ives Gandra da Silva Martins, eles “anulam de forma definitiva um direito substantivo e a dimensão de seu exercício” (in Revista Dialética de Direito Processual, v. 2, p. 118). Em consequência, quando fixam prazos decadenciais e prescricionais, quando estabelecem seus critérios de fluência, tais normas alcançam o próprio direito material que é discutido, seja para estabelecer situações de extinção, seja para definir casos de inexigibilidade, sendo certo que, em Direito tributário, ambos os institutos levam à extinção de direitos para a Fazenda Pública. (...). A decadência extingue o direito de constituição do crédito; a prescrição, o direito de cobrar o crédito já constituído. Não se pode atribuir às normas correspondentes, portanto, a natureza de leis processuais, confundindo-as, v.g., com norma que trata da possibilidade de reconhecimento de ofício da prescrição. Esta sim, de natureza instrumental, a definir os limites de atuação do magistrado no processo. (...). Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como

os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN. Diante do exposto, conheço dos recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/1991, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-Lei 1.569/1977, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 1/1969.

A Súmula Vinculante 8 recebeu a seguinte redação: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

4. Os efeitos da Súmula Vinculante 8 na Repetição do Indébito Tributário

Como visto no capítulo anterior, a modulação dos efeitos no julgamento dos recursos extraordinários que levaram à edição da Súmula Vinculante 8 conferiu eficácia *ex nunc* à declaração de inconstitucionalidade para fins de repetição do indébito tributário das contribuições sociais já recolhidas, exceto quanto aos créditos tributários impugnados.

Para a fixação dos efeitos da decisão o voto condutor foi do Min. Gilmar Mendes, nos seguintes termos:

Estou acolhendo parcialmente o pedido de modulação de efeitos, tendo em vista a repercussão e a insegurança jurídica que se pode ter na hipótese; mas estou tentando delimitar esse quadro de modo a afastar a possibilidade de repetição de indébito de valores recolhidos nestas condições, com exceção das ações propostas antes da conclusão do julgamento. Nesse sentido, eu diria que o fisco está impedido, fora dos prazos de decadência e prescrição previstos no CTN, de exigir as contribuições da seguridade social. No entanto, os valores já recolhidos nestas condições, seja administrativamente, seja por execução fiscal, não devem ser devolvidos ao contribuinte, salvo se ajuizada a ação antes da conclusão do presente julgamento. Em outras palavras, são legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 e não impugnados antes da conclusão deste julgamento. (...). Portanto, reitero o voto pelo desprovimento de recurso extraordinário, declarando a inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 5º do Decreto-Lei 1.569 e dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212, porém, com a modulação dos efeitos, ex-

nunc, apenas em relação às eventuais repetições de indébito ajuizadas após a presente data, a data do julgamento.

O Min. Marco Aurélio divergiu severamente da modulação dos efeitos, entendendo que os efeitos deveriam ser *ex tunc*, merecendo destaque os seguintes trechos de seu voto:

Entendo que não cabe uma mitigação do ato judicial em termos de guarda da Constituição a ponto de se afastar do próprio sistema procedimental por ele contemplados. A matéria versada não é nova e o primeiro pronunciamento do Tribunal quanto à necessidade de lei complementar – recordei que a Lei 8.212/1991 é de 24 de julho de 1991 – ocorreu em 1992. Este Plenário – já estava inclusive compondo-o -, sem voto discrepante, assentou, na dicção do relator, ministro Carlos Velloso, a indispensável observância do instrumento – lei complementar – para alcançar-se a disciplina da prescrição e da decadência. Assim, repito – e aqui não se pode cogitar de surpresa para quem quer que seja, muito menos para o Estado -, decidi o Pleno no Recurso Extraordinário 138.248-8, em 1º de julho de 1992.

Consignou o ministro Carlos Velloso: “Todas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se à lei complementar de normas gerais, assim ao C.T.N. (art. 146, III, ex vi do disposto no art. 149).”

E fez ver Sua Excelência que a instituição, em si, da contribuição não exige a lei complementar. Mas, no tocante ao que se quer na Constituição como disciplina linear – e, se não tivesse sido a decisão do Plenário no sentido do tratamento igualitário, ficaria a imaginar 27 assembleias deliberando sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, a prescrição e a decadência, 5.554 câmaras de vereadores o fazendo quanto ao Imposto sobre Serviços, o que haveria em termos de guerra fiscal -, assentou o Tribunal – nesse julgamento, expressamente, em 1992, daí não se poder cogitar de insegurança jurídica – que a questão da prescrição e da decadência já estava pacificada àquela época, em 1992. E diria: tornou-se pacificada tão logo veio à baila a Emenda Constitucional 1/1969, no que remeteu a lei complementar normas gerais sobre tributos. É que tais institutos – a prescrição e a decadência – são próprios ao conceito de normas gerais.

Posteriormente, o Plenário, também relator o ministro Carlos Velloso, tributarista emérito, constitucionalista, julgando o recurso Extraordinário 396.266-3 SC, fez ver que se teria como necessária a disciplina das matérias aludidas mediante lei complementar.

Ante esses precedentes, passamos nós outros a decidir monocraticamente, negando seguimento a recursos voltados a infirmar pronunciamentos de Regionais Federais no sentido da necessidade da lei complementar. Eu próprio assim assentei, como também, os ministros Carlos Ayres Britto, Celso de Mello e Eros Grau.

Indago: podemos cogitar de contexto a autorizar a modulação? A meu ver, não. E decidimos, há pouco – só que aqui os ventos beneficiam o Estado e no caso a que me refiro, o pleito se mostrou dos contribuintes -, em situação mais favorável à modulação, e ela foi rechaçada, quando examinamos a questão da alíquota zero e do Imposto sobre Produtos Industrializados. O Tribunal, nessa oportunidade – e buscavam os contribuintes a modulação -, apontou que não haveria como se cogitar de insegurança jurídica porque os pronunciamentos anteriores, estes sim a favor dos contribuintes, dos beneficiários do pleito de modulação, não teriam transitado em julgado.

Ora, Presidente, neste caso concreto, em que a jurisprudência do Supremo, desde 1969, sempre foi no sentido de se ter como indispensável o trato da matéria mediante lei complementar – e a Lei 8.212, repito, é de 1991 -, não há premissa que leve o Tribunal a quase sinalizar no sentido de que vale a pena editar normas inconstitucionais porque, posteriormente, ante a morosidade da Justiça, se acaba chegando a um meio termo que, em última análise – em vez de homenagear a Constituição, de torná-la realmente observada por todos, amada por todos -, passa a mitigá-la, solapá-la, feri-la praticamente de morte.

De mais a mais, os contribuintes que recolheram indevidamente o tributo não terão o prazo de dez anos para a ação de repetição de indébito. Disporão de cinco anos, o que já afasta gama enorme de contribuintes que teriam direito à devolução do que satisfeito à margem da ordem jurídica, considerada toda sorte de medidas coercitivas do próprio Estado.

Não vejo com bons olhos, Presidente, a modulação em caso que acaba por diminuir a eficácia da Constituição Federal. A modulação quando, em última análise, há o prejuízo para os contribuintes, já exasperados com a carga tributária e, também, o locupletamento do Estado.

Por isso, peço vênua para, na espécie, votar contra a modulação, com a devida vênua, repito, dos colegas que entendem de forma diversa.

A fórmula delineada pelo Plenário do STF, ressaltado o entendimento do Min. Marco Aurélio, é absolutamente injusta e vai de encontro a diversos

princípios basilares do Direito, unicamente a fim de atender o interesse político e fiscal de afastar da União a obrigação de restituir bilhões de reais aos contribuintes.

E nesses termos, 'a opção por conferir a projeção de efeitos somente a partir de uma determinada data tem uma finalidade essencialmente política, na medida em que visa assegurar a estabilidade política e financeira da Nação', justificando assim, de certa forma, em casos excepcionais, como de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, que a Corte Suprema determine os efeitos da decisão e seus alcances, preservando situações que, a seu juízo, não devam ou possam ser desfeitas.

Embora no direito brasileiro, mais precisamente no STF, tenha-se como doutrina tradicional a da nulidade da lei inconstitucional, firmada na declaração da nulidade ex tunc da norma inconstitucional, ou seja, retroagindo os seus efeitos até a edição da norma viciada, em várias oportunidades a Corte suprema já há muito flexibilizou este entendimento, afastando a nulidade da norma em favor de outros princípios constitucionais, conforme se pode observar no RE 78.594/SP. (Hable, 2008).

A impossibilidade de o contribuinte repetir as contribuições sociais pagas quando já deveriam estar prescritas, a considerar prazo de cinco anos, ao invés dos 10 (dez) anos estipulados nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/1991, representa notória violação a diversos princípios que orientam a relação Estado-contribuinte.

De início, consiste visível agressão ao princípio da boa-fé que deve se espriar na sociedade, segundo o qual os cidadãos devem conduzir suas relações de forma a cumprirem as obrigações assumidas ou impostas. Do mesmo modo, é expectativa do povo de que o Estado e as autoridades públicas agem de maneira ética, impondo deveres orientados com o ordenamento vigente e em sintonia com o interesse público.

A conduta estatal de reter nos cofres públicos valores recolhidos ilegalmente, posto que amparados em normas inconstitucionais, viola também a moralidade pública, já que o Estado, que deveria ser o baluarte da moral e da ética, utiliza de meios transversos para arrecadar recursos, em detrimento do patrimônio privado.

Veja-se o absurdo da seguinte situação: o contribuinte efetua o pagamento de um determinado tributo que somente anos depois é declarado inconstitucional, em virtude da morosidade do Poder Judiciário. O contribuinte então, diante da notícia da declaração de inconstitucionalidade, tenta obter a restituição do tributo, porém essa lhe é negada sob a alegação de prescrição, pois o prazo para o exercício do direito à restituição teria tido início não com essa declaração, mas lá atrás, com o pagamento ou com a homologação do mesmo, ou seja, o contribuinte teria que ter previsto que um dia o tributo teria sido declarado inconstitucional. Isso é absurdo. (Berno, 2005, p. 28).

A restrição da repetição do indébito somente em relação às ações ajuizadas até a data do pronunciamento da inconstitucionalidade proferido pelo STF representa injusta inversão de valores, pois, aqueles que simplesmente deixaram de pagar as contribuições sociais exigidas, inscritas em dívida ativa e cobradas no bojo de execuções fiscais, foram contemplados pelos efeitos atribuídos à referida súmula. Nesses casos, simplesmente os débitos serão declarados prescritos, canceladas as inscrições na dívida ativa e extintas as execuções fiscais e, simplesmente, serão beneficiados com a decisão do STF, sendo que não agiram com boa-fé, pois deixaram de recolher os tributos que lhes eram cobrados; no fim das contas, acabaram favorecidos pela própria inércia, pela conduta ilegal de furtar-se às obrigações legais, em especial as de natureza tributária, essenciais à manutenção das atividades públicas.

Do mesmo modo, aqueles que pagaram e ajuizaram as ações de repetição ou anulatórias poderão ter seu direito reconhecido e receber os valores pagos indevidamente; todavia, outros contribuintes que até aquele momento não procuraram a tutela jurisdicional ficaram impedidos de exercer o direito fundamental de acesso à justiça, pois a decisão do STF promoveu uma injusta discriminação entre pessoas em idêntica situação, qual seja, pagaram contribuições sociais que estavam prescritas à luz do CTN e que foram exigidas com base em prazo prescricional superior, estipulado em lei ordinária.

Atente-se, nesse ponto, à correção do voto do Min. Marco Aurélio que asseverou não ser novidade para a União a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/1991, pois, diversos Tribunais, o STJ e o próprio STF em diversos julgados já declaravam a inconstitucionalidade de tais dispositivos, decorrente

da necessidade de lei complementar para regular decadência e prescrição tributários. Assim, a fórmula usada para a fixação dos efeitos da declaração proferida pelo STF privilegiou uma conduta espúria da Administração, que preferiu persistir nas cobranças indevidas, mesmo ciente de que teria insucesso judicial.

A modulação dos efeitos da decisão do STF transgrediu também o princípio do enriquecimento sem causa, pois o erário capitalizou recursos financeiros com base em dispositivos inconstitucionais. Em contrapartida, os contribuintes que pagaram contribuições sociais enquadradas nas situações de prescrição e decadência quinquenal, ao invés da decenal, deveriam viabilizar a repetição do indébito. Todavia, esta restou obstada para aqueles que não ingressaram com tais ações até a data do pronunciamento do STF.

A preocupação com a manutenção dos recursos que a União teria que desembolsar com as restituições levou o STF a limitar os efeitos, mas essa medida, mais política do que propriamente jurídica, trará efeitos mais nefastos para os cofres públicos do que se houvesse o pagamento, pois a apropriação inconstitucional desses valores, com claro impedimento de ajuizamento de ações sobre a matéria, representa uma mensagem clara para os contribuintes de que não vale a pena cumprir tempestivamente as obrigações tributárias, ou seja, o próprio Estado incentivou com tal medida a desobediência civil.

Isso porque, como já salientado, aqueles cidadãos devedores de contribuições sociais cujos débitos estavam inscritos em dívida ativa, ou mesmo já em execuções fiscais, foram beneficiados pela declaração de inconstitucionalidade. Ou seja, a decisão do STF favoreceu aqueles que, deliberadamente, violaram a legislação fiscal vigente à época, pois não recolheram o tributo lançado e foram favorecidos ao não sofrerem perda patrimonial.

Deve o Estado respeitar a propriedade e o princípio da vedação do enriquecimento ilícito, e não há como legar que a cobrança de tributo com base em norma inválida resulta em enriquecimento ilícito, repudiada em nosso Direito. (Tavares, 2004, p.35).

A medida em questão representa, ainda, afronta ao princípio da vedação ao confisco, visto que o óbice à

repetição do indébito consiste em verdadeiro confisco que foi perpetrado com aval do STF.

Além disso, viola os princípios da legalidade e da segurança jurídica, como argumenta Cheryl Berno:

Os princípios da legalidade e da segurança jurídica visam a assegurar o direito do cidadão-contribuinte de não ser compelido ao pagamento de tributos que não tenham sido instituídos ou aumentados por lei, e lei válida.

Assim, caso venha a ser declarada a invalidade da norma, esses mesmos princípios têm por escopo também assegurar o direito do contribuinte a ser restituído do indébito.

Ora, se somente pode haver a incidência tributária albergada em lei, e sendo a lei declarada inválida, é de se esperar a pronta devolução, pelo Estado, dos valores recolhidos indevidamente aos cofres públicos, pois admitir o contrário seria admitir um princípio da legalidade limitado, afinal se estaria vedando ao Estado a cobrança de tributo sem lei; no entanto, se eventualmente isso ocorresse, este poderia manter em sua posse os recursos advindos desse tributo 'ilegal', ou seja, o princípio acabaria sem efetividade. (Berno, 2005, p.27).

Essa situação chancelada pelo STF viola igualmente o princípio da moralidade.

E à evidência, em matéria tributária, deveria devolver, de imediato, aquilo que cobrou, indevidamente, para ter autoridade moral no exigir o que legitimamente lhe é devido, passando a ter o direito de punir todos aqueles que não pagarem seus tributos, nos termos da lei.

Daí a razão pela qual não pode ser prestigiada, sem se considerar violado o princípio da moralidade pública a cobrança ou retenção de tributo sabido de indevido pela Fazenda Pública. (Tavares, 2004, p. 41).

Assim, é dever da Administração Pública agir com honestidade e correção, em sintonia com a moralidade administrativa que a sociedade espera, não podendo o ente público agir de modo a dificultar ou mesmo impedir o exercício de direitos pelos cidadãos.

Para a efetividade do princípio da moralidade deve o Fisco devolver o que exigiu indevidamente e na mesma velocidade que cobrou. Não se pode dizer moral o fisco que se esquivava da devolução do tributo pago indevidamente, utilizando-se de artifícios como a prescrição.

É imoral e afronta o princípio da legalidade o Estado cobrar indevidamente um tributo e

depois prover normas para impedir a sua pronta devolução. (Berno, 2005, p. 28.)

O direito à propriedade é também severamente violado pelos efeitos da decisão do STF, visto que se trata de uma cobrança tributária amparada em norma reconhecidamente inconstitucional – a limitação ao direito de restituição exclusivamente àqueles que ajuizaram ações de repetição do indébito até o dia do pronunciamento da decisão pela Corte Suprema –, representando usurpação do patrimônio de inúmeros contribuintes que pagaram contribuições sociais prescritas na forma do CTN.

Também o princípio do direito à propriedade justifica a devolução pelo Estado dos valores por ele exigidos sem fundamento em norma constitucional ou legal. Dizem respeito, sem dúvida, ao princípio do direito à propriedade os créditos contra a Fazenda Pública. Negar-se essa devolução dos valores cobrados indevidamente viola por certo o direito de propriedade do cidadão. (...).

Negar-se o Estado a devolver tributo indevido, lançando mão de uma interpretação acerca do prazo para a devolução que lhe é mais favorável, sem dúvida, viola o princípio do direito de propriedade. (Berno, 2005, p. 33).

Por todos os argumentos acima expostos, não se mostrou medida acertada a fixação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF no bojo da Súmula Vinculante 8, pois, afora todos os princípios que foram violados, a decisão representou, ainda, proibição indireta de acesso ao Judiciário aos contribuintes que, embora não tenham demandado judicialmente a repetição até a data do julgamento pelo STF, encontram-se de fato em idêntica situação daqueles que ajuizaram ações até então.

Nesse ponto, o STF está determinando indevida discriminação, penalizando exatamente aqueles que agiram de boa-fé. Essa posição afronta inclusive o art. 10 da Declaração Universal dos Direitos Humanos:

Artigo 10. Toda a pessoa tem direito, em plena igualdade, a que a sua causa seja equitativa e publicamente julgada por um tribunal independente e imparcial que decida dos seus direitos e obrigações ou das razões de qualquer acusação em matéria penal que contra ela seja deduzida.

Resta violada a Declaração de Direitos Humanos porque a declaração de efeitos do STF afronta a equidade e impede o acesso ao Judiciário daqueles que

não ajuizaram as ações até a data do julgamento da Corte Suprema.

O fato é que a fórmula utilizada pelo STF, ao declarar os efeitos em sede de Súmula Vinculante, impede a rediscussão da matéria; todavia, os argumentos apresentados se mostram sólidos para suscitar o questionamento judicial postulando a repetição do indébito, o que implicará, caso ocorra decisão judicial reconhecendo o direito do contribuinte, o direito à reclamação do STF, a rigor do art. 7º da Lei 11.417/2006, e permitirá a rediscussão da matéria no Plenário da Corte Suprema.

Inobstante seja, na prática, extremamente difícil que o STF modifique os efeitos que outrora fixou, não se pode silenciar e deixar de externar a notória injustiça que a modulação dos efeitos da Súmula Vinculante 8.

Conclusão

O Estado necessita de recursos financeiros para desempenhar suas funções essenciais; vale-se do ingresso de receitas nos seus cofres para arcar com suas despesas públicas. Nesse sentido, as contribuições previdenciárias configuram espécie de tributo cuja destinação da receita é vinculada, eis que destinada ao custeio das despesas com a Seguridade Social, que compreende a Saúde, Previdência Social e Assistência Social.

Diversos princípios norteiam o dever do Estado de restituir tributos indevidamente recolhidos, como o princípio da legalidade, da moralidade, da vedação ao enriquecimento sem causa, do direito à propriedade, da vedação ao confisco, da responsabilidade objetiva do Estado, da boa-fé, da universalidade da jurisdição, dentre outros.

A repetição do indébito é direito previsto no próprio CTN e é reconhecido pela doutrina e jurisprudência como cabível no caso de declaração de inconstitucionalidade de lei tributária.

No que tange às contribuições sociais, estas também se sujeitam à repetição do indébito quando pagas indevidamente, cabendo destacar que a repetição pode se dar por meio de compensação.

Relevante no estudo foi verificar as peculiaridades do recente instituto da Súmula Vinculante, instrumento voltado para a otimização da tutela jurisdicional, mas

que pode se transformar em indesejável mecanismo de engessamento das decisões judiciais.

É o caso da Súmula Vinculante 8 que declarou a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/1991, dispositivos notoriamente incompatíveis com a Carta Magna, todavia, o problema se mostrou na modulação dos efeitos da inconstitucionalidade declarada, visto que o STF conferiu efeitos *ex nunc*, exceto quanto às ações de repetição do indébito ajuizadas até a data do julgamento pela Corte.

A decisão em questão suprimiu de parcela considerável de contribuintes o direito de buscar judicialmente a recuperação das contribuições ilegitimamente recolhidas aos cofres públicos, além de violar inúmeros princípios basilares do Direito.

Violou o princípio da isonomia, ao permitir que determinados contribuintes que ajuizaram ações antes do julgamento do STF tivessem o direito à repetição enquanto os demais arcam com o prejuízo, representando verdadeiro confisco, vedado constitucionalmente, além de transgressão ao direito de propriedade.

Além disso, representa óbice ao acesso à Justiça, garantia fundamental, imprescindível para a estabilidade do Estado Democrático de Direito.

Afronta, ainda, a boa-fé nas relações dos cidadãos para com o Estado e a moralidade administrativa, especialmente porque aqueles que não pagaram as contribuições sociais e foram inscritos em dívida ativa ou mesmo submetidos a execução fiscal simplesmente terão os débitos cancelados, enquanto aqueles que pagaram regularmente e não ajuizaram a repetição do indébito até a data do julgamento no STF tiveram suprimido o direito à recuperação dos valores indevidos e experimentaram uma ilegítima redução patrimonial em detrimento dos demais contribuintes.

Essa situação representa verdadeiro desestímulo ao cumprimento das ordens legais, incentivo à desobediência civil, já que aqueles que cumpriram a lei vigente, posteriormente declarada inconstitucional, são prejudicados, enquanto os que violaram a lei são favorecidos.

Portanto, a modulação dos efeitos da decisão do STF revelou-se injusta, contudo, inobstante a situação apresentar-se quase como irreversível, a melhor solução seria que os contribuintes ainda assim ajuizassem ações

de repetição do indébito, fundamentando a injustiça da modulação dos efeitos, de modo a possibilitar que eventual decisão favorável seja, certamente, objeto de reclamação e leve o STF a reexaminar a questão.

Referências bibliográficas:

ACCIOLY, Rodrigo Nascimento. *Prazo prescricional para repetição de indébito, Lei Complementar nº 118/2005 e direito intertemporal*. Jus Navigandi, Teresina, ano 12, n. 1926, 9 out. 2008. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=11831>>. Acesso em: 25 fev. 2009.

ALLEGRETTI, Ivan. *A decadência das contribuições sociais. A inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91 e a impossibilidade de sua aplicação no lançamento por homologação*. Jus Navigandi, Teresina, ano 12, n. 1781, 17 maio 2008. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=11279>>. Acesso em: 25 fev. 2009.

ALMEIDA, Dayse Coelho de. *Súmula vinculante*. Juris Plenum Ouro, Caxias do Sul: Plenum, n. 2, jul./ago. 2008. 1 DVD.

ALVES, Alberto Monteiro. *Alcance do princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, CF)*. Jus Navigandi, Teresina, ano 1, n. 5, jan. 1997. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1294>>. Acesso em: 25 fev. 2009.

ANDRADE, Eliel de. *O princípio do não confisco: definição, aplicabilidade e penalidades pecuniárias*. Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 788, 30 ago. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7222>>. Acesso em: 25 fev. 2009.

BARRETO, Solange Maria Paes. *O Supremo Tribunal Federal e a Súmula Vinculante. O Supremo Tribunal Federal e a norma jurídica*. Juris Plenum Ouro, Caxias do Sul: Plenum, n. 5, jan./fev. 2009. 1 DVD.

_____. *Súmulas do STF, atividade hermenêutica por excelência. As súmulas do STF e a súmula vinculante*. Juris Plenum Ouro, Caxias do Sul: Plenum, n. 5, jan./fev. 2009. 1 DVD.

BERNO, Cheryl. *Restituição de Tributo Inconstitucional*. 1ª ed.. Curitiba: Juruá, 2005.

BUONO, Fernando. *Da prescrição do direito à repetição de indébito fiscal. Análise das inovações introduzidas pela Lei Complementar nº 118/2005*. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 1006, 3 abr. 2006. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8198>>. Acesso em: 25 fev. 2009.

CAIS, Cleide Previtalli. *O Processo Tributário*. 4ª ed. rev., atual. e ampl.. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

CARVALHO, Ivan Lira de. *Decisões vinculantes*. Juris Plenum Ouro, Caxias do Sul: Plenum, n. 2, jul./ago. 2008. 1 DVD.

CARVALHO, Maria Carmem Romcy de (coord.). *Manual para apresentação de trabalhos acadêmicos da Universidade*

Católica de Brasília. 2ª ed. rev., atual. e ampl.. Brasília: [s.n.], 2008.

CASTRO, Aldemário Araújo. *Breves considerações acerca das alterações efetivadas no Código Tributário Nacional pela Lei Complementar nº 118, de 2005*. Disponível em: <<http://www.aldemario.adv.br/lc118.htm>>. Acesso em: 25 fev. 2009.

_____. *Do termo inicial de contagem da prescrição quinquenal na repetição de indébito tributário*. Disponível em: <<http://www.aldemario.adv.br/presq.htm>>. Acesso em: 25 fev. 2009.

CORREIA, Andrei Lapa de Barros. *Prescrição quinquenal para repetição de indébito nos tributos sujeitos a lançamento por homologação*. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 979, 7 mar. 2006. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8064>>. Acesso em: 25 fev. 2009.

COSTA, Carlos Celso Orcesi da. *Obrigação, lançamento e relação jurídica tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1993.

ESTRELA, Eduardo Caldeira. *Repetição de indébito nos tributos indiretos. Aspectos conceituais e polêmicos*. Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 796, 7 set. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7236>>. Acesso em: 25 fev. 2009.

FERREIRA, Gecivaldo Vasconcelos. *O princípio do não confisco e a majoração da carga tributária*. Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 652, 21 abr. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6608>>. Acesso em: 25 fev. 2009.

FERREIRA FILHO, Roberval Rocha; SILVA JÚNIOR, João Gomes da. *Direito Tributário*. 2ª ed. rev., atual. e ampl.. Salvador: Editora Podium, 2008.

FREITAS, Vladimir Passos de (org.). *Código Tributário Nacional Comentado*. 2ª ed. rev., atual. e ampl.. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

GRECO, Marco Aurélio; PONTES, Helenilson Cunha. *Inconstitucionalidade da Lei Tributária – Repetição do Indébito*. São Paulo: Dialética, 2002.

HABLE, José. *A repetição de indébito declarado inconstitucional*. Jus Navigandi, Teresina, ano 12, n. 1795, 31 maio 2008. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=11316>>. Acesso em: 25 fev. 2009.

_____. *A tese do STJ dos “5 mais 5” na declaração de inconstitucionalidade*. Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 1985, 7 dez. 2008. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=12057>>. Acesso em: 25 fev. 2009.

_____. *Tributo prescrito e restituição tributária*. Jus Navigandi, Teresina, ano 12, n. 1796, 2 jun. 2008. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=11335>>. Acesso em: 25 fev. 2009.

HOFFMANN, Susy Gomes. *Teoria da Prova no Direito Tributário*. Campinas: Copola, 1999.

ISKANDAR, Jamil Ibrahim. *Normas da ABNT: comentadas para trabalhos científicos*. 3ª ed. (ano 2008). Curitiba: Juruá, 2009.

KRAVCHYCHYN, Gisele Lemos. *Compensação X restituição. Um direito de escolha*. Jus Navigandi, Teresina, ano 12, n. 1724, 21 mar. 2008. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=11073>>. Acesso em: 25 fev. 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007.

MARTINS, Andre Malta. *Dois abordagens acerca da Lei Complementar 118/2005. Contagem da prescrição em repetição de indébito e indisponibilidade de bens em execução fiscal*. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 894, 14 dez. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7713>>. Acesso em: 25 fev. 2009.

MORAIS, Roberto Rodrigues de. *Decadência e prescrição das contribuições previdenciárias têm julgamento no STF onde prazo de 5 anos tende a prevalecer*. Jus Navigandi, Teresina, ano 12, n. 1792, 28 maio 2008. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=11317>>. Acesso em: 25 fev. 2009.

_____. *Devedores do INSS devem ficar atentos aos detalhes sobre decadência e prescrição para se beneficiarem com a Súmula Vinculante 8 do STF*. Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 2065, 25 fev. 2009. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=12363>>. Acesso em: 25 fev. 2009.

PALSEN, Leandro; VAZ, Paulo Afonso Brum (org.). *Curso Modular de Direito Tributário*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2008.

PASSOS, J. J. Calmon de. *Súmula vinculante*. Juris Plenum Ouro, Caxias do Sul: Plenum, n. 2, jul./ago. 2008. 1 DVD.

PINHEIRO, Jorge; HOUNSELL, Franci. *Monografia em Ciências Jurídicas e Sociais*. 2ª ed. (ano 2005), 4ª tiragem. Curitiba: Juruá, 2008.

PORTO, Antonio de Paiva. *Súmula vinculante e seu regramento pela Lei nº 11.417/06*. Juris Plenum Ouro, Caxias do Sul: Plenum, n. 5, jan./fev. 2009. 1 DVD.

SILVA, Bruno Mattos e. *Com a decisão do STF, as contribuições previdenciárias têm prazo trintenário*. Jus Navigandi, Teresina, ano 12, n. 1812, 17 jun. 2008. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=11393>>. Acesso em: 25 fev. 2009.

_____. *A súmula vinculante para a administração pública aprovada pela reforma do Judiciário*. Juris Plenum Ouro, Caxias do Sul: Plenum, n. 2, jul./ago. 2008. 1 DVD.

SLAIBI FILHO, Nagib. *Notas sobre a súmula vinculante no direito brasileiro*. Juris Plenum Ouro, Caxias do Sul: Plenum, n. 2, jul./ago. 2008. 1 DVD.

SOUZA, Nelson Oscar de. *Súmula vinculante – preconceito e realidade*. Juris Plenum Ouro, Caxias do Sul: Plenum, n. 5, jan./fev. 2009. 1 DVD.

TAVARES, Alexandre Macedo. *Compensação do Indébito Tributário*. 1ª ed. (ano 2001), 3ª tiragem. Curitiba: Juruá, 2004.

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. *Súmula vinculante: desastre ou solução?* Juris Plenum Ouro, Caxias do Sul: Plenum, n. 2, jul./ago. 2008. 1 DVD.