

Prazos Extintivos para Repetição do Indébito Tributário

Barbara Casado Prado

Advogada da Petrobras Distribuidora.

Pós-Graduada em Direito Fiscal pela PUC-Rio.

1 - NOTA INTRODUTÓRIA

Assim como a Fazenda esbarra numa limitação temporal para exercer seus direitos de constituição e cobrança do crédito tributário, o “sujeito passivo”¹ também está adstrito à observância de um prazo para reaver aquilo que pagou indevidamente ao Fisco, a título de tributos.

Mas insta salientar que, embora o pagamento seja a forma mais natural para extinguir o crédito tributário, outras formas extintivas, tais como a compensação e a conversão do depósito em renda, por exemplo, podem dar ensejo à repetição.

Assim, dispõe o art. 165, do CTN:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

1 O termo sujeito passivo não é utilizado de forma técnica; na verdade, trata-se do *solvens*, colocado na posição de devedor.

De fato, como muito bem observado por Luciano Amaro, “o Código Tributário Nacional perde-se em descrever casuisticamente as situações de cabimento do pedido de restituição do indébito tributário (...).”² Por esse motivo, partindo-se do pressuposto de que a norma em questão decorre de postulado do direito que veda o enriquecimento sem causa, entendemos que as hipóteses previstas no referido dispositivo são meramente exemplificativas, bastando haver imputação ao administrado de determinada obrigação indevida (exigida pelo Fisco como se tributária fosse), para que surja o direito à repetição.

2 - O PRAZO PARA PLEITEAR A REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO

No tocante ao prazo para o exercício do direito de repetição, consideremos os dispositivos que tratam do tema:

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. 3º 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.

Art. 169. Prescreve em dois anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição.

Parágrafo único. O prazo de prescrição é interrompido pelo início da ação judicial, recomeçando o seu curso, por metade, a partir da data da intimação validamente feita ao representante judicial da Fazenda Pública interessada.

Desta forma, em regra, terá o *solvens* o prazo de cinco anos, contados da extinção do crédito tributário (que em regra se dá com o pagamento) para pleitear a repetição.

Mas devemos destacar que o art. 168, II trata da hipótese de o *solvens* ter recolhido valores a título de pagamento de tributos, em virtude

² AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro* – 11 ed. Ver. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2005, p. 422

de alguma decisão administrativa ou judicial impositiva de pagamento. Nesse sentido, deve-se contar o prazo para o pedido de restituição da anulação, reforma, revogação ou rescisão de referida decisão.

Outrossim, considerando que o *solvens* pode realizar seu pedido repetitório, tanto na esfera administrativa, como na esfera judicial, caso opte por fazê-lo na administrativa e tal pedido somente seja objeto de decisão (denegatória) após o decurso do prazo de cinco anos, terá ainda mais dois anos - a contar de referida decisão – para ingressar em juízo com o mesmo pleito³.

Insta salientar que a doutrina e a jurisprudência divergem quanto à natureza do prazo extintivo da repetição de indébito. Para uns, trata-se de prazo prescricional⁴; para outros, decadencial⁵. Há até quem sustente que o prazo é decadencial nas hipóteses de pedidos realizados na esfera administrativa e prescricional, nas hipóteses de pedidos realizados judicialmente⁶.

Entendemos que, de fato, há motivos para controvérsia. Todavia, segundo Agnelo Amorim Filho⁷, para quem um prazo não pode ser simultaneamente prescricional e decadencial, deve-se verificar qual dos dois interesses deve prevalecer no caso concreto: o protegido pela prescrição ou o protegido pela decadência. Assim, o pedido de restituição, seja ele proposto em face da Administração ou judicialmente, pressupõe, antes de mais nada, a anulação do lançamento tributário. Neste sentido, tanto perante a Administração Tributária, como perante o Judiciário, o *solvens* deverá formular um pedido de anulação do lançamento, cumulado com o de restituição dos valores indevidamente recolhidos a título de pagamento de tributo. O segundo pedido (de restituição) dependerá do provimento

3 Não vislumbramos qualquer óbice na instauração de demanda repetitória, sem que tenha havido anterior pedido administrativo denegatório. Afinal, o esgotamento da via administrativa só constitui condição para o ingresso no Judiciário, nas hipóteses previstas em lei (por ex., art. 217, § 1º, da CR). Todavia, convém aferir, no caso concreto, a existência do interesse de agir (que constitui uma das condições para o legítimo exercício do direito de ação) nas situações em que não houve negativa por parte da Administração da restituição, a menos que se trate de pedido repetitório que tenha como causa de pedir a inconstitucionalidade da lei de incidência ou a interpretação equivocada da norma atribuída pela Administração.

4 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de...*apud* PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11 ed. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009, p. 1143.

5 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de...*apud* PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11 ed. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009, p. 1143.

6 FABRETTI, Lúcio Camargo. Código...*apud* PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 11 ed. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009, p. 1143.

7 AMORIM FILHO, Agnelo. "Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis", in **Revista Forense** v. 193, ano 58, jan.-fev.-mar./1961, p. 40.

do primeiro (de anulação). E como o prazo decadencial tem conteúdo de interesse público mais relevante que o prescricional, na medida em que fulmina o próprio direito material, entendemos que o prazo estabelecido pelo art. 168, do CTN, é de fato decadencial.

Todavia, segundo a Ministra Eliana Calmon, no julgamento do REsp nº 329.444-DF, este prazo sempre foi tratado pelo STF como de prescrição.

Outrossim, considere-se que, na assentada do dia 25 de novembro de 2009, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, utilizando-se da nova metodologia de julgamento de recursos repetitivos, prevista no art. 543-C do CPC, no julgamento do REsp 1.002.932/SP (Rel. Min. Luiz Fux), concluiu que, “em se tratando de pagamentos indevidos efetuados antes da entrada em vigor da LC 118/05 (09.06.2005), o **prazo prescricional** para o contribuinte pleitear a **restituição** do indébito, nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, continua observando a cognominada tese dos cinco mais cinco”. (negrito nosso) É dizer: para jurisprudência dominante do STJ, o prazo para repetição do indébito tributário é prescricional.

E quanto à natureza do prazo de dois anos, previsto pelo art. 169, do CTN, embora a norma diga tratar-se de prazo prescricional, encontramos jurisprudência do sentido de tratar-se de prazo decadencial.⁸ Todavia, se aplicarmos o critério proposto por Agnelo Amorim Filho, chegaremos à seguinte conclusão: se somente os direitos a uma prestação estão suscetíveis à violação e tais direitos estão sujeitos a prazos prescricionais, é certo afirmar que a negativa do pleito repetitório, na esfera administrativa, configura a violação do direito do *solvens* (causa) e o início do prazo prescricional (efeito). O principal interesse protegido na hipótese será aquele protegido pelo prazo prescricional, ou seja, o interesse de reaver aquilo que foi indevidamente recolhido, a título de pagamento de tributo.

3 - QUESTÕES CONTROVERTIDAS SOBRE O TEMA

3.1 - A Contagem do Prazo para Repetição, nas Hipóteses dos Tributos sujeitos ao Lançamento por Homologação

A questão da contagem do prazo de cinco anos, nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, já foi objeto de grande

8 REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PEDIDO ADMINISTRATIVO INDEFERIDO. AÇÃO JUDICIAL. DECADÊNCIA. 2 ANOS. ART. 169 DO CTN (TRF4, 2ªT., AC 2004.72.02.001851-4/SC, Juiz Fed. Leandro Paulsen, mar/06).

controvérsia na jurisprudência e na doutrina durante algum tempo. Hoje, parece que a questão já está pacificada, tendo em vista o advento da Lei Complementar nº 118/2005.

Conforme já exposto, nos lançamentos por homologação, a Fazenda possui o prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, para homologar o pagamento antecipado realizado pelo sujeito passivo.

Imaginemos então que determinado contribuinte de tributo, sujeito ao lançamento por homologação, venha a proceder ao pagamento antecipado do mesmo e, posteriormente, tal pagamento, não sendo homologado expressamente, venha a ser homologado pelo Fisco de forma tácita, ou seja, cinco anos após a ocorrência do fato gerador, na forma prevista pelo art. 150, §4º, do CTN.

O prazo para pleitear a repetição de tributos indevidamente pagos, inclusive aqueles sujeitos ao lançamento por homologação, é de cinco anos, contados da extinção do crédito tributário, de acordo com os termos do art. 168, I. Ocorre que o art. 156, do CTN, que dispõe sobre as causas extintivas do crédito tributário, ao tratar da extinção dos créditos constituídos por lançamento por homologação, fala em “pagamento antecipado e homologação do lançamento”.

Dessa forma, questionava-se: os cinco anos previstos pelo art. 168 deveriam ser contados do pagamento antecipado ou da homologação do referido pagamento que, na prática, se dá sempre de forma tácita, após cinco anos contados da ocorrência do fato gerador da respectiva obrigação tributária?

A “tese dos cinco mais cinco”, consagrada pela Primeira Seção do STJ -ERESP nº 435.835/SC, de 24/03/2004 -, fundou-se justamente nessa questão.

Insta salientar que a referida tese vigorou no STJ por quase uma década e veio a ser abandonada somente com o advento do art. 3º, da Lei Complementar nº 118, de 09/02/2005, segundo o qual:

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

Assim, com a referida lei, que entrou em vigor após cento e vinte dias da data de sua publicação, em 09/06/2005, o prazo de cinco anos para repetição seria contado a partir do pagamento antecipado, tido por indevido.

A controvérsia, contudo, não foi totalmente dirimida. Restaram dúvidas ainda quanto aos pagamentos realizados anteriormente à vigência da lei complementar, já que o art.4º tentou conferir natureza interpretativa à norma contida no art. 3º, objetivando que sua aplicação se desse a fatos e atos pretéritos. Confira-se:

Art. 4º Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3o, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.

De acordo com os termos do art. 4º, portanto, o art. 3º deveria aplicar-se retroativamente, de modo que os pagamentos antecipados tidos por indevidos, realizados antes de 09/06/2005, constituiriam termo inicial para a contagem do prazo prescricional de repetição de indébito.

Contudo, o STJ, em Arguição de Inconstitucionalidade⁹ suscitada em virtude da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal,¹⁰ no julgamento do Recurso Extraordinário 482.090, declarou a inconstitucionalidade da segunda parte do art. 4º, da LC nº 118/2005, entendendo que a norma do art. 3º, na pretensão de “interpretar o enunciado do art. 168, I, c/c art. 156, VII, do Código Tributário Nacional, além de ter conferido sentido e alcance diversos do atribuído pelo Tribunal que detém a atribuição constitucional de interpretação das leis federais, também inovou no plano normativo. Assim, ao dispor o art. 4º, da LC nº 118 que a norma do art. 3º possuiria natureza interpretativa e, portanto,

⁹ Arguição de Inconstitucionalidade nos EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 644.736 - PE (2005/0055112-1).

¹⁰ (RE 482.090, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 18-6-08, DJE de 13-3-09) “Acórdão que afasta a incidência de norma federal. Causa decidida sob critérios diversos alegadamente extraídos da Constituição. Reserva de Plenário. Art. 97 da Constituição. Tributário. Prescrição. Lei Complementar 118/05, Arts. 3º e 4º. Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66), Art. 106, I. Retroação de norma auto-intitulada interpretativa. ‘Reputa-se declaratório de inconstitucionalidade o acórdão que – embora sem o explicitar – afasta a incidência da norma ordinária pertinente à lide para decidi-la sob critérios diversos alegadamente extraídos da Constituição’ (RE 240.096, rel. min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ de 21-5-99). Viola a reserva de Plenário (...) acórdão prolatado por órgão fracionário em que há declaração parcial de inconstitucionalidade, sem amparo em anterior decisão proferida por Órgão Especial ou Plenário. Recurso extraordinário conhecido e provido, para devolver a matéria ao exame do Órgão Fracionário do Superior Tribunal de Justiça.” (RE 482.090, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 18-6-08, DJE de 13-3-09)

se aplicaria a situações pretéritas, violou os princípios da autonomia e independência dos poderes e da garantia ao direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada.¹¹

Pois bem, a consequência da declaração da inconstitucionalidade de parte da norma contida no art. 4º, da LC n 118/2005, foi a seguinte: como o referido diploma legal entrou em vigor em cento e vinte dias, contados da data de sua publicação, que se deu em 09/02/2005, somente a partir de **09/06/2005**, as datas dos recolhimentos realizados a título de pagamento de tributos, sujeitos ao lançamento por homologação, passaram a constituir o termo *a quo* do prazo quinquenal para o pedido de repetição de indébito.

Antes de **09/06/2005**, o termo *a quo* para a contagem do prazo prescricional de dez anos (cinco mais cinco), para repetição de valores recolhidos a título de pagamento de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, continuaria a ser o momento da ocorrência do fato gerador.

Todavia, o acórdão do STJ que julgou a arguição de inconstitucionalidade, ao dispor sobre a forma de contagem do prazo prescricional, antes e depois da vigência da LC nº 118/2005, sugere a adoção de uma regra de transição, segundo a qual a observância da interpretação anterior (contagem do prazo de dez anos, a partir do fato gerador do tributo) estaria limitada ao prazo máximo de cinco anos, contados da lei nova. Assim, por essa tese, os dez anos (“cinco mais cinco”) contados do fato gerador teriam a data de **09/06/2010** como termo *ad quem* para a propositura da ação repetitória.¹²

De fato, a regra clássica de direito intertemporal, ao mesmo tempo que resguarda o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, também prestigia a vontade do legislador contemporâneo. Tal regra encontra amparo perante o ordenamento jurídico¹³, bem como na jurisprudência¹⁴.

11 Arguição de Inconstitucionalidade nos EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 644.736 - PE (2005/0055112-1)

12 “(...) com o advento da LC 118/05, a prescrição, do ponto de vista prático, deve ser contada da seguinte forma: relativamente aos pagamentos efetuados a partir da sua vigência (que ocorreu em 09.06.05), o prazo para a ação de repetição do indébito é de cinco a contar da data do pagamento; e relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior, limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei nova.”

13 Art. 2.028, do Código Civil, de 2002: “Serão os da lei anterior os prazos, quando reduzidos por este Código, e se, na data de sua entrada em vigor, já houver transcorrido mais da metade do tempo estabelecido na lei revogada.”

14 Por todos, o vide histórico precedente do STF (RE 37.223/ES, Min. Luiz Gallotti, julgado em 10/07/1958), assim ementado: “Prescrição Extintiva. Lei nova que reduz o prazo. Aplica-se às prescrições em curso, contando-se o novo

Ocorre que recentemente a questão da constitucionalidade da segunda parte do art. 4º, da LC nº 118/2005 veio a ser novamente analisada pelo STF, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 566.621/RS, interposto pela União Federal.

No referido julgamento, o STF, por maioria, embora negando provimento ao recurso da União e confirmando a inconstitucionalidade da norma supracitada, considerou válida a aplicação do prazo de cinco anos contados do pagamento indevido para o ajuizamento das ações repetitórias após 09/06/2005, data em que a LC nº 118/2005 entrou em vigor.

É dizer: após 09/06/2005, qualquer ação proposta pelo contribuinte para repetir indébitos referentes aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação passou a observar o prazo prescricional de cinco anos, contados do pagamento indevido.

A questão é que, ao adotar esse entendimento, o STF acabou, de certa forma, por conferir efeitos retroativos à lei complementar. Isto porque, as ações propostas a partir de 09/06/2005 somente podem ser objeto de cobrança de indébitos ocorridos nos cinco anos anteriores.

Explica-se: imaginemos que um suposto fato gerador tenha ocorrido em janeiro de 2000 e o pagamento do respectivo crédito indevido tenha se dado em março do mesmo ano. De acordo com a regra de transição adotada pelo STJ, o contribuinte disporia de dez anos (contados do suposto fato gerador) para a cobrança do indébito, desde que não ultrapassados cinco anos contados da vigência da nova lei. Desta forma, a ação poderia ser proposta até janeiro de 2010.

Já conforme o recente entendimento do STF, caso a ação de repetição fosse proposta nessa data estaria prescrita, posto que para valer-se do prazo de dez anos haveria necessidade de o contribuinte ajuizar ação repetitória até 08/06/2005, último dia antes da Lei Complementar nº 118 entrar em vigor.

Insta salientar, inclusive, que no julgamento do Recurso Especial nº 1.269.570 – MG, o STJ inclinou-se à decisão proferida pela Corte Suprema e reconheceu haver prescrição do direito ao ajuizamento de ação proposta em 15 de junho de 2009, que visava à repetição de valores recolhidos em prol da União em abril de 2003.¹⁵

prazo, a partir da nova lei. Só de aplicará a lei antiga, se o seu prazo se consumir antes que se complete o prazo menor da lei nova, contado da vigência desta, pois seria absurdo que, visando a lei nova reduzir o prazo, chegasse ao resultado oposto, de ampliá-lo.”

15 CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA (ART. 543-C, DO CPC). LEI INTERPRETATIVA. PRAZO DE PRESCRIÇÃO PARA A REPETIÇÃO DE INDÉBITO NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇA-

Questão delicada a ser considerada é que o atual entendimento do STF somente veio a ser proferido em agosto de 2011. É dizer: um contribuinte de boa-fé que tenha pautado sua conduta na jurisprudência do STJ (Tribunal que detém a atribuição constitucional de interpretação das leis federais) para ajuizar sua ação em janeiro de 2010, poderá ter declarada a prescrição de seu direito, na medida em que o STF entende que a partir de 09/06/2005 somente podem ser repetidos indébitos dos cinco anos anteriores.

Ora, considerando que a perspectiva subjetiva da segurança jurídica volta-se à ideia da proteção à confiança legítima do jurisdicionado, no que diz respeito aos atos do Estado, tudo leva a crer, em nome de tal princípio, que as grandes rupturas jurisprudenciais, tal como a vivenciada na presente situação, só devam produzir efeitos para o futuro.

Por essa razão, irretocável é o entendimento consignado pelo Professor Ricardo Lodi Ribeiro, no seguinte sentido:

“(...) Se for correto o entendimento de que a segurança jurídica exige que a nova interpretação só seja válida a partir da entrada em vigor da lei, afastando-se os seus efeitos retroativos, deve-se reconhecer que todos aqueles que já tinham direito a pleitear a repetição até aquela data não são por ela atingidos. (...) Quem, até a véspera efetuou pagamento de tributo e pretender repeti-lo judicialmente, terá direito, em

MENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ART. 3º, DA LC 118/2005. POSICIONAMENTO DO STF. ALTERAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ. SUPERADO ENTENDIMENTO FIRMADO ANTERIORMENTE TAMBÉM EM SEDE DE RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA.

1. O acórdão proveniente da Corte Especial na AI nos Eresp nº 644.736/PE, Relator o Ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 27.08.2007, e o recurso representativo da controvérsia REsp. n. 1.002.932/SP, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 25.11.2009, firmaram o entendimento no sentido de que o art. 3º da LC 118/2005 somente pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência. Sendo assim, a jurisprudência deste STJ passou a considerar que, relativamente aos pagamentos efetuados a partir de 09.06.05, o prazo para a repetição do indébito é de cinco anos a contar da data do pagamento; e relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior.

2. No entanto, o mesmo tema recebeu julgamento pelo STF no RE n. 566.621/RS, Plenário, Rel. Min. Ellen Gracie, julgado em 04.08.2011, onde foi fixado marco para a aplicação do regime novo de prazo prescricional levando-se em consideração a data do ajuizamento da ação (e não mais a data do pagamento) em confronto com a data da vigência da lei nova (9.6.2005).

3. Tendo a jurisprudência deste STJ sido construída em interpretação de princípios constitucionais, urge inclinar-se esta Casa ao decidido pela Corte Suprema competente para dar a palavra final em temas de tal jaez, notadamente em havendo julgamento de mérito em repercussão geral (arts. 543-A e 543-B, do CPC). Desse modo, para as ações ajuizadas a partir de 9.6.2005, aplica-se o art. 3º, da Lei Complementar n. 118/2005, contando-se o prazo prescricional dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em cinco anos a partir do pagamento antecipado de que trata o art. 150, §1º, do CTN. 4. Superado o recurso representativo da controvérsia REsp. n. 1.002.932/SP, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 25.11.2009. 5. Recurso especial não provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

nome da proteção da segurança jurídica, a se beneficiar da “tese dos cinco mais cinco”.

Ante todo o exposto, considerando que a segurança jurídica e a justiça são valores supremos do ordenamento, não constituindo exagero afirmar que o respeito à segurança constitui meio para alcance da justiça, causa espécie imaginar que um jurisdicionado de boa-fé, que pauta sua atuação na jurisprudência pacífica de um Tribunal Superior competente para interpretação da legislação federal, possa ser prejudicado por decisão do Supremo Tribunal Federal, órgão competente para proteção da ordem constitucional brasileira.

3.2 - A Repetição de Tributos sujeitos ao Lançamento por Homologação, em virtude de Declaração de Inconstitucionalidade da Norma Instituidora

Antes de adentrarmos no tema proposto, é preciso ter em mente que os institutos da prescrição e da decadência justificam-se em virtude da inércia do titular do direito. É dizer: os termos iniciais dos prazos prescricionais e decadenciais devem sempre estar relacionados com o início da inércia, ou seja, com o momento em que o titular do direito está apto a exercê-lo ou impugnar sua agressão.

Pois bem: sabemos que a lei assegura ao contribuinte o direito à repetição do tributo que pagou indevidamente. Vimos que o pagamento indevido ocorre por diversos motivos enumerados no art. 165, do CTN. E partindo do pressuposto de que as hipóteses enumeradas pela norma são exemplificativas, conclui-se que a declaração de inconstitucionalidade de um tributo seria mais uma causa a ensejar a repetição. A pergunta que se coloca, todavia, é a seguinte: qual seria o termo *a quo* do prazo para repetição de tributo, cuja lei instituidora foi declarada inconstitucional?

De fato, o sistema constitucional brasileiro admite, no âmbito do Poder Judiciário, que o controle de constitucionalidade de uma norma possa ocorrer tanto pela via difusa, como pela via concentrada. Esclarece-nos Ricardo Lodi Ribeiro, no tocante à lei tributária, que se a declaração for realizada em sede de controle difuso, será válida apenas para o caso concreto, exceto se vier a ser objeto de resolução do Senado (nos termos do art. 52, X), que tem efeito *ex nunc*.¹⁶ Por outro lado, se for tomada em

¹⁶ Advertimos, entretanto, que segundo Luís Roberto Barroso, “embora a matéria ainda suscite ampla controvérsia doutrinária, afigura-se fundada em melhor lógica e em melhores argumentos a atribuição de efeitos *ex tunc* à suspensão do ato normativo pelo Senado.” (BARROSO, Luis Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito**

sede de controle concentrado que, em regra, tem efeitos *ex tunc*, anulará todos os efeitos da norma declarada inconstitucional, salvo se forem concedidos efeitos prospectivos à referida decisão (nos termos do art. 27, da Lei nº 9.868/99).

O doutrinador, então, que parte do pressuposto de que a resolução do Senado (atributiva de efeito *erga omnes* à decisão declaratória de inconstitucionalidade, proferida pelo STF, em sede de controle difuso) possui efeitos *ex nunc*, registra que “se nossa Corte Suprema decidir que a lei de incidência é inconstitucional, a Administração deve devolver os valores pagos por todos os contribuintes, **respeitada a prescrição quinquenal**, exceto nos casos em que o Tribunal determinar a produção de efeitos prospectivos para a sua decisão (...) (grifo nosso).”¹⁷

Com efeito, a situação deve ser analisada por dois prismas:

(i) pelo primeiro, a decisão declaratória de inconstitucionalidade é considerada como marco para delimitar um pedido retroativo, relativo aos pagamentos efetuados nos cinco anos que lhe antecedem;

(ii) pelo segundo, a decisão declaratória de inconstitucionalidade deve ser considerada como marco a partir do qual o *solvens* poderá exercer seu direito de restituição.

Advogamos a tese de que o advento da decisão declaratória de inconstitucionalidade (desde que a ela não seja dado efeitos prospectivos) ou a edição de Resolução pelo Senado Federal (partindo-se do pressuposto de que a mesma produz efeitos *ex tunc*) constitui o termo *a quo* do prazo para pleitear a repetição dos valores indevidamente recolhidos. Referido entendimento está em consonância com a essência dos institutos da prescrição e da decadência, na medida em que os prazos extintivos estão relacionados com o momento em que o titular do direito está apto a exercê-lo. Afinal, possuindo a lei de incidência a presunção de constitucionalidade, o momento do recolhimento do tributo não pode constituir o termo *a quo* do prazo para se pleitear a repetição. Outrossim, prestigia-se a supremacia da constituição, bem como os princípios da moralidade e

brasileiro: **exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência**. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 324).

17 RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Segurança Jurídica do Contribuinte - **Legalidade: Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 253.

da confiança legítima que o contribuinte tem na legitimidade dos atos praticados pelo Poder Público, inclusive na instituição e na cobrança do tributo.

Insta salientar que, por algum tempo, baseando-se no fato de que uma lei possui presunção de constitucionalidade e que, por esse motivo, seria vedado ao contribuinte pleitear a repetição até que houvesse a declaração de inconstitucionalidade da exação, o STJ entendeu que o prazo de cinco anos deveria ser contado do momento da declaração de inconstitucionalidade da norma instituidora do tributo.¹⁸ A tese em questão comportava algumas variações. Assim, para alguns, a data do julgamento é que deveria ser considerada; para outros, a data do trânsito em julgado da decisão; houve até quem defendesse como termo *a quo* a data do ajuizamento da ação. Todavia, em se tratando de declarações realizadas por controle difuso, o termo *a quo* do prazo para se pleitear a repetição seria a data da publicação da Resolução do Senado.

O fato é que o referido entendimento não foi mantido por muito tempo, pelo STJ. E os argumentos para modificação de sua jurisprudência basearam-se no fato de que o entendimento anterior desconsiderava a teoria da *actio nata*, segundo a qual a prescrição somente se inicia com o nascimento da pretensão, bem como as disposições constantes do próprio CTN, relativas à repetição do indébito tributário, já que referidas normas determinam que o prazo deve ser contado da data da extinção do crédito tributário.¹⁹

Por fim, vale dizer que na doutrina há quem defenda que, em nome da proteção da confiança legítima, os tribunais superiores devem dar efeitos retroativos à declaração de inconstitucionalidade da lei tributária e prospectivos para a declaração gravosa ao contribuinte.²⁰ ❖

18 REsp 44.221/PR; REsp 220.469/AL; REsp 209.903/AL, REsp 252.846/DF e REsp 329.444/DF.

19 Embargos de Divergência em REsp 423.994.

20 TIPKE, Klaus. "La retroactividad em Derecho Tributário", p. 351 *apud* RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Segurança Jurídica do Contribuinte**, p. 253.