

UNIVERSIDADE DO ESTADO DE MATO GROSSO
FACULDADE DE LINGUAGEM, CIÊNCIAS AGRÁRIAS E SOCIAIS APLICADAS

JOÃO ARTHUR DE LIMA SANTOS AZAMBUJA

**PRAZO PRESCRICIONAL EM AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITOS: EFEITOS
MEDIANTE A DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE TRIBUTOS PELO
SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Pontes e Lacerda - MT
2024

JOÃO ARTHUR DE LIMA SANTOS AZAMBUJA

**PRAZO PRESCRICIONAL EM AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITOS: EFEITOS
MEDIANTE A DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE TRIBUTO PELO
SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Monografia apresentada ao Departamento de Direito da Faculdade de linguagem, ciências agrárias e sociais aplicadas – FALCAS, da Universidade do Estado de Mato Grosso como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito. Área de concentração: Direito Constitucional e Direito Tributário.

Orientador: Prof. Fritz Loewenthal Neto.

Coorientadora: Esp. Adrielle dos Santos Bachega.

FOLHA DE APROVAÇÃO

JOÃO ARTHUR DE LIMA SANTOS AZAMBUJA

PRAZO PRESCRICIONAL EM AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITOS: EFEITOS MEDIANTE A DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE TRIBUTO PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Banca Avaliadora do Departamento de Direito
– UNEMAT, Câmpus Universitário de Pontes e Lacerda como requisito parcial para obtenção
do título de Bacharel em Direito.

Aprovado em _____ de _____ 2024.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Fritz Loewenthal Neto, orientador.
UNEMAT – Campus Universitário de Pontes e Lacerda-MT.

Adrielle dos Santos Bachega, coorientadora.
Advogada – Especialista em Direito Tributário.

Marcelo Von Groll, examinador.
Procurador de Pontes e Lacerda – MT, Especialista em Direito Tributário e
Execução Fiscal.

Pontes e Lacerda - MT
2024

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho:

Aos meus pais, Wadson dos Santos de Azambuja (*in memoriam*) e Ivana de Lima Santos Azambuja, que no transcorrer de uma jornada foram os responsáveis pela bagagem e fundamento que um filho carece.

AGRADECIMENTOS

Reconhecimento, uma das palavras que o ato de agradecer pode ser igualado. Assim, reconhecer a mão mantenedora de Deus durante esta pequena parcela de uma vida, é de grande valia. Agradecer ao Guia de uma jornada; jornada esta que poderia ter desfechos tortuosos nas mãos de um inexperiente explorador.

Agradeço em especial ao corpo docente deste Câmpus - UNEMAT, que ao longo da graduação, de maneira compreensiva e respeitosa, observaram a liberdade religiosa deste acadêmico. Não poderia deixar de citar alguns nomes: Prof. José Roberto Gomes Albefaro, Prof^a. Letícia Nunes Onofre, Prof. Fernando Henrique Viola de Almeida, Prof^a. Sara de Araújo Pessoa, Prof. Joacir Mauro da Silva Júnior; professores que readequaram agendas de avaliações, seminários, encaminhamento de materiais e várias outras formas de auxílio para que as disciplinas ofertadas às sextas-feiras e aos sábados fossem cumpridas. Minha gratidão não pode ser medida ou comparada.

Direciono meus agradecimentos também ao meu Orientador Fritz Loewenthal Neto e em especial a Coorientadora Adrielle dos Santos Bachega, por dividirem seus conhecimentos e aceitarem orientar esta pesquisa, de forma entusiasta e estarem disponíveis em auxiliar um aluno que ainda galga os primeiros passos na vida acadêmica e profissional.

A Procuradoria Municipal de Pontes e Lacerda -MT, representada pelos Procuradores Douglas e Marcelo, no qual tive a honra de estagiar e amadurecer conhecimentos, antes abstratos e teóricos, postos a realidade do mundo jurídico; externando um agradecimento especial ao Procurador Marcelo por também auxiliar e inspirar a linha desta pesquisa na seara tributária.

De forma subsidiária e de igual importância, a Secretaria Municipal de Saúde, por proporcionar uma experiência única durante 02 (dois) anos, de poder vislumbrar a linha entre Direito e a Saúde Pública, sobretudo quanto a sua judicialização.

Por fim, aos amigos feitos durante esta jornada acadêmica: White, Cleiton, Tiago e Maviane: pelo inestimável suporte mútuo para conclusão do Curso, pelos grupos de estudos, compartilhamento de resumos e trabalhos, conselhos e incentivos.

EPÍGRAFE

Quem escreverá a história do que poderia ter sido o irreparável do meu passado; este é o cadáver. Se a certa altura eu tivesse me voltado para a esquerda, ao invés que para direita; se em certo momento eu tivesse dito não, ao invés que sim; se em certas conversas eu tivesse dito as frases que só hoje elaboro; seria outro hoje, e talvez o universo inteiro seria insensivelmente levado a ser outro também. Fernando Pessoa.

Então, respondeu Jó ao Senhor, dizendo:
Bem sei eu que tudo podes, e nenhum dos teus planos pode ser frustrado. Quem é aquele, como disseste, que sem conhecimento encobre o conselho? Na verdade, falei do que não entendia; coisas maravilhosas para mim, coisas que eu não entendia. Escuta-me, pois, havias dito, e eu falarei; eu te perguntarei, e tu me ensinarás. Eu te conhecia só de ouvir, mas agora os meus olhos te veem. Jó: 42:1-5 (Almeida Revista e Atualizada).

RESUMO

Este estudo contempla a temática relacionada a prescrição em Ação de Repetição de Indébitos nos casos onde haja Declaração de Inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal. Sendo assim, propôs analisar o termo *a quo* do prazo prescricional partindo da compreensão de 02 (duas) correntes doutrinárias: naquela que atribui o marco temporal a partir da decisão que declara a inconstitucionalidade do tributo e noutra que remete o termo *a quo* contando da extinção do crédito tributário. Além disso, buscou-se apresentar noções fundamentais do Direito tributário e constitucional compondo uma ligação entre os termos e conceitos apresentados nas jurisprudências utilizadas no decorrer do estudo. Nessa perspectiva, utilizou-se da pesquisa qualitativa, partindo da revisão bibliográfica e jurisprudencial, visando identificar qual seria o entendimento adequado à raiz principiológica da segurança jurídica e da confiança legítima do contribuinte. Na pesquisa, identificou-se oscilações jurisprudenciais na Corte Superior durante 02 (dois) julgamentos a despeito do marco prescricional para ingressar com pedido de restituição de Indébitos inconstitucionais e nos efeitos temporais que tais decisões geraram. A matéria está sendo julgada em grau de Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 248, cabendo ao Supremo Tribunal Federal pacificar o entendimento. Por outro lado, através das pesquisas realizadas, constatou-se a possibilidade de mitigar ambas as correntes doutrinárias, balanceando a visão consequencialista de proteção ao Erário e conjuntamente observando a presunção de legitimidade do contribuinte ao recolher tributos posteriormente declarados inconstitucionais.

Palavras-chave: marco temporal; contribuinte; declaração de inconstitucionalidade; segurança jurídica.

ABSTRACT

This study addresses the issue related to prescription in Action for Repetition of Debts in cases where there is a Declaration of Unconstitutionality by the Federal Supreme Court. Therefore, it proposed to analyze the term a quo of the statute of limitations based on the understanding of 02 (two) doctrinal currents: the one that assigns the time frame from the decision that declares the unconstitutionality of the tax and the other that refers the term a quo counting from the extinction of the tax credit. Furthermore, we sought to present fundamental notions of tax and constitutional law, creating a link between the terms and concepts presented in the jurisprudence used during the study. From this perspective, qualitative research was used, starting from a bibliographical and jurisprudential review, aiming to identify what would be the appropriate understanding of the principled root of legal security and the taxpayer's legitimate trust. In the research, jurisprudential fluctuations were identified in the Superior Court during 02 (two) trials despite the statute of limitations for filing a request for refund of unconstitutional debts and the temporal effects that such decisions generated. The matter is being judged at the level of Allegation of Non-compliance with Fundamental Precept n° 248, with the Federal Supreme Court being responsible for pacifying the understanding. On the other hand, through the research carried out, it was found the possibility of mitigating both doctrinal currents, balancing the consequentialist view of protecting the Treasury and jointly observing the presumption of taxpayer legitimacy when collecting taxes later declared unconstitutional.

Keywords: prescriptive framework; taxpayer; declaration of unconstitutionality; legal security.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 01 - Linha Cronológica em Resp nº 435.835 – SC.

Figura 02 - Linha Cronológica em REsp. 44.221/PR.

Figura 03 - Consequências advindas do julgamento em EREsp. 435.835/SC.

Figura 04 - Tabela Marco Prescricional.

Figura 05 - Erário público x contribuinte.

Figura 06 - Linha cronológica: hipótese resolutiva ao alcance da restituição de indébitos.

LISTA DE ABREVIATURAS

ADIN: Ação Direta de Inconstitucionalidade.

ADPF: Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental.

CF: Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

CNC: Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo.

CTN: Código Tributário Nacional.

CTM: Código Tributário Municipal.

DOU: Diário Oficial da União.

EResp: Embargos de Divergência em Recurso Especial.

IPTU: Imposto Predial Territorial Urbano.

Min.: Ministro.

PR: Paraná.

Rel.: Relator.

REsp: Recurso Especial.

SC: Santa Catarina.

STF: Supremo Tribunal Federal.

STJ: Superior Tribunal Federal.

TRF-5: Tribunal Regional Federal da 5ª Região.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	14
2. CONSIDERAÇÕES PRIMORDIAIS AO ESTUDO DA PRESCRIÇÃO TRIBUTÁRIA	16
2.1 Das conceituações em matéria constitucional	16
2.1.1. Controle Concentrado de Constitucionalidade	16
2.1.2 Teoria da anulabilidade (ex nunc).....	17
2.1.3 Teoria da Nulidade (ex tunc) e Modulação dos efeitos da decisão.....	17
2.2 Das conceituações em matéria tributária.....	18
2.2.1 Segurança jurídica em matéria tributária.....	18
2.2.2 Hipótese de incidência e Fato Gerador.....	20
2.2.3 Modalidades de Lançamento - Lançamento por homologação	21
2.2.4 Da restituição de indébitos tributários.....	22
2.2.5 Marco prescricional (termo <i>a quo</i>).....	22
3. MUDANÇA DE ENTENDIMENTOS SOBRE TERMO A QUO DO PRAZO PRESCRICIONAL EM AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITOS DURANTE OS MARCOS TEMPORAIS: REsp. 44.221/PR (1994) e EREsp 435.835/SC (2004)	25
3.1 Julgamento do REsp. 44.221/PR (1994)	25
3.2 Julgamento dos EREsp 435.835/SC (2004)	27
3.2.1 Entendimento vencedor: Tese dos 05+05 (cinco mais cinco)	30
4. ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL Nº 248 E POSTERIOR EXPLANAÇÃO DO JULGAMENTO	33

4.1 Julgamento da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 248 pelo Supremo Tribunal Federal.....	35
4.2 Da retroatividade da decisão proferida pelo STJ no ERESP 435.835	36
5. UMA ANÁLISE CRÍTICA ACERCA DA INFLUÊNCIA DAS DECISÕES CONSONANTE AO MARCO PRESCRICIONAL ENTRE FISCO E CONTRIBUINTE .	39
5. 1 Uma análise consequencialista sobre a temática	41
5.2 Hipótese resolutiva.....	43
6. CONCLUSÃO.....	45
REFERÊNCIAS.....	47

1. INTRODUÇÃO

A restituição de indébitos tributários é mais atual e recorrente do que aparenta ser. A importância de tal instituto está atrelada à proteção do contribuinte quando efetua o recolhimento de tributos indevidos cobrados pela Fazenda Pública. Nessa vertente, os impactos advindos por equívocos do Poder Público influenciam diretamente na vida financeira e até mesmo econômica do contribuinte.

Diante desse cenário, o marco prescricional em Ação de Restituição de Indébitos, tornou-se ao longo dos últimos 30 (trinta) anos, uma incógnita a ser debatida e pacificada entre as doutrinas e entendimentos das Cortes Superiores em matéria tributária.

Desse modo, não se justifica a presente pesquisa na constante evolução da sociedade, consequentemente, moldando a própria norma jurídica e os entendimentos antes pacificados; mas na oscilação de entendimentos relacionados ao tema, o que pode trazer incerteza e insegurança jurídica no campo tributário.

Por isso, a necessidade de adentrar-se ao campo tributário e constitucional e tecer um estudo analítico sobre a prescrição em ação de indébitos tributários inconstitucionais e avaliar os efeitos e impactos, sejam eles considerados negativos ou positivos ao contribuinte.

Logo, a problemática está fundamentada quanto à necessidade de delimitação do marco prescricional para o contribuinte, no caso de declaração de inconstitucionalidade do tributo, para o ingresso da ação de restituição. Também encontra-se na mudança de entendimentos nas Cortes Superiores a respeito do prazo para ingressar com Ação de Repetição de Indébitos declarados inconstitucionais e consequentemente, no amplo debate sobre a constitucionalidade e segurança jurídica jurisprudencial.

A confecção do presente trabalho ainda tem como objetivo dialogar entre a Constituição Federal de 1988 e a Legislação Tributária, em específico, versar sobre a interpretação prescricional do art. 168 do CTN.

Para a escrita da monografia utilizou-se da pesquisa qualitativa, partindo da revisão bibliográfica e jurisprudencial sobre conceitos e fundamentos relacionados ao prazo prescricional em Ação de Repetição de Indébitos e os efeitos atrelados a Declaração de Inconstitucionalidade.

Concernente a estrutura deste trabalho, o primeiro capítulo servirá como base consultiva e auxiliará o caro leitor quando se deparar com palavras pouco conhecidas, além de trazer à memória,

noções basilares no âmbito constitucional e tributário, especialmente em controle de constitucionalidade e segurança jurídica.

A segunda unidade, por sua vez, apresentará a origem da problemática relacionada aos marcos temporais na prescrição de ação de restituição de indébitos, trazendo aspectos pontuais ao julgamento do REsp. 44.221/PR (1994) e posterior aprofundamento na mudança de entendimentos oriunda do Julgamento dos EREsp 435.835/SC (2004).

Em terceiro momento, será analisada a ADPF nº 248 em clara divergência ao entendimento firmado em 2004; e seu julgamento – em trânsito - partindo das argumentações trazidas pelo então Ministro Relator Ricardo Lewandowski.

Por fim, a última unidade trará uma retrospectiva através da análise crítica dos julgados e tecer pontuações que vinculam o Fisco e Contribuinte na seara das restituições tributárias.

2. CONSIDERAÇÕES PRIMORDIAIS AO ESTUDO DA PRESCRIÇÃO TRIBUTÁRIA

Para que antes se adentre a temática sobre o prazo prescricional em Ação de Repetição de indébitos e seus efeitos, mediante a Declaração de Inconstitucionalidade pelo Supremo, é de inestimável importância trazer os olhares para conceitos extraídos dos julgamentos ainda apresentados no decorrer desta pesquisa.

Destarte, serão apresentadas noções de controle concentrado de constitucionalidade, segurança jurídica em matéria tributária, teoria da anulabilidade (*ex nunc*), teoria da nulidade (*ex tunc*) e modulação dos efeitos da decisão.

Tratando-se de matéria tributária, os conceitos levantados serão: Hipótese de incidência e Fato Gerador, Ação de restituição de indébitos, Modalidades de Lançamento/homologação, prescrição e seus marcos temporais.

2.1 Das conceituações em matéria constitucional

2.1.1. Controle Concentrado de Constitucionalidade

Estruturando o presente tópico, faz-se necessário pontuar que a Constituição Federal brasileira é considerada pela maioria doutrinária, como sendo rígida, ou seja, a possibilidade de fazer alterações demanda um processo rigoroso e não flexível.

Por isso, a noção de um controle de constitucionalidade está atrelada à estabilidade rígida da CF de 1988. Conjectura-se então, um ordenamento hierárquico normativo, no qual a Carta Magna ocupa o topo da pirâmide kelseniana. Logo, os demais atos normativos inseridos dentro do sistema, deverão estar em plena sintonia com a raiz principiológica desta.

Percebe-se então, a necessidade de mecanismo responsáveis por verificar e controlar se tais atos normativos estão em consonância com a Constituição. Desse modo, o Poder constituinte originário ao implementar certos requisitos fundamentais e essenciais para o controle de constitucionalidade, atribuiu competência aos órgãos judiciais para exercer, tanto do modo difuso quanto pela via concentrada, os problemas de constitucionalidade oriundos da vasta criação normativa (Moraes, 2023).

Isto posto, o controle concentrado de constitucionalidade está limitado somente ao Supremo Tribunal Federal, onde verifica-se a validade de uma lei no âmbito abstrato independente de um caso concreto. Inclusive, é um dos pontos que se diferencia do controle difuso.

Nessa vertente, o doutrinador e Ministro Alexandre de Moraes complementa que no Controle concentrado busca-se obter a declaração de inconstitucionalidade da lei ou ato normativo, visando invalidá-la, a fim de garantir a segurança das relações jurídicas, que não podem ser baseadas em normas inconstitucionais. (Moraes, 2023).

Mas quais seriam os efeitos da decisão que declara uma norma inconstitucional? Ela seria responsável por anular ou tornar nulo tal dispositivo? Sob tais questionamentos, os próximos tópicos apresentarão 02 (duas) teorias que diferenciam a natureza jurídica da declaração de inconstitucionalidade, sendo elas: Teoria da anulabilidade e Teoria da Nulidade.

2.1.2 Teoria da anulabilidade (ex nunc)

Quando adentramos na anulabilidade de uma norma constitucional, teoria esta criada pelo jurista e filósofo Hans Kelsen, é preciso considerar a natureza constitutiva de uma decisão que reconhece uma norma inconstitucional.

Um dos sistemas judiciais onde aplica-se a teoria da anulabilidade é o austríaco. Seu funcionamento na prática pode ser vislumbrado da seguinte maneira: a Corte não irá declarar uma norma nula, mas a anulará. Isso significa que até o momento da decisão, a lei é válida e seus efeitos são plenamente eficazes; após o marco decisório, esta será considerada inválida.

A expressão *ex nunc*, no qual será frequentemente utilizada no decorrer desta pesquisa, advém justamente da ideia do posterior e futuro; Pedro Lenza discorre que a lei provisoriamente válida produzirá seus efeitos até a anulação, o reconhecimento da ineficácia normativa produzirá efeitos a partir da decisão ou para o futuro (*ex nunc*), sendo *erga omnes* (Lenza, 2021).

Em síntese, a teoria da anulabilidade é caracterizada pela decisão declaratória ter eficácia constitutiva, capaz de invalidar uma norma e gerar efeitos a partir desta. A teoria nulidade irá diferir, principalmente, no fundamento constitutivo, conforme vislumbra-se logo a seguir.

2.1.3 Teoria da Nulidade (ex tunc) e Modulação dos efeitos da decisão

Contrapondo a teoria de Hans Kelsen, o modelo Marshall americano, também adotado pela maioria doutrinária brasileira, atribui à declaração de inconstitucionalidade o reconhecimento do vício desde a própria origem normativa. Nessa linha, o doutrinador Pedro Lenza (2021) remete-se

à ideia de uma lei que nasceu morta, muito embora vigente enquanto ato estatal, mas em desarmonia com a noção de constitucionalidade.

Em vista disso, a figura de um efeito *ex tunc* torna-se perfeitamente cabível neste sistema. Isso significa que a decisão gerará efeitos retroativos até o nascimento da norma com grande ênfase no princípio da supremacia da constituição.

Entretanto, uma nova linha doutrinária surge com intuito de repensar a nulidade absoluta da lei inconstitucional gerada por apenas uma decisão judiciária. A ideia é direcionar os olhares para outros princípios, também importantes na Carta Magna, por exemplo, a segurança jurídica e a boa-fé. Lenza ainda complementa:

Toda evolução e movimento verificados no direito estrangeiro também foram considerados no Brasil, que “legalizou” a tendência jurisprudencial que já vinha sendo percebida, muito embora lentamente, a flexibilizar a rigidez do princípio geral - e que ainda é regra, diga-se de passagem - da nulidade da lei declarada inconstitucional no controle concentrado. (Lenza, 2021, p. 371).

Ou seja, a flexibilização está em plena sintonia com o princípio da segurança jurídica. De igual modo, um dos principais marcos dessa nova corrente advém da criação da Lei n. 9.868/99, dispondo sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal.

Sobre tal temática, extrai-se o art. 27 desta mesma lei:

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

Todo esse entendimento pode ser denominado, de forma técnica, modulação dos efeitos da decisão. Em outras palavras, estabelecer limites aos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, em regra *ex tunc* (retroativa), tornando-a *ex nunc* (para o futuro) em situações onde a segurança jurídica, o interesse social, a boa-fé e a proteção da confiança legítima sofram prejuízos em prol da supremacia da constitucional.

2.2 Das conceituações em matéria tributária

2.2.1 Segurança jurídica em matéria tributária

Primordialmente, a segurança jurídica está atrelada a um sistema legal devidamente esclarecido, confiável e previsível. O que só é possível, quando os cidadãos têm entendimento do Direito, quando seus direitos adquiridos são garantidos, e podem antecipar as consequências de suas ações no futuro com base nos dispositivos legais atuais.

Isso significa que, ter certeza do direito é conhecer a norma vigente e aplicável aos casos, de modo que as pessoas possam orientar suas condutas conforme os efeitos jurídicos estabelecidos, buscando determinado resultado jurídico ou evitando consequência indesejada. (Paulsen, 2022).

Sob outra perspectiva doutrinária, Celso Antonio de Mello (2015) se utiliza do termo mutação, para referir-se aos ajustes que o Direito precisa fazer a fim de satisfazer os interesses públicos, mediante as novas realidades. A ideia é estabelecer um equilíbrio entre as inovações normativas e os possíveis "traumas" que a mudança possa causar, tendo em vista as relações jurídicas passadas.

Segurança jurídica também está relacionada à estabilidade das situações jurídicas. Nessa vertente, “o princípio da segurança jurídica pressupõe normas jurídicas estáveis, regulares e previsíveis, porque conformadas com os direitos e garantias fundamentais consagrados pela Carta Política em nível da cláusula pétrea” (Harada, 2018, p. 811).

O próprio “Guardião da Constituição”, título atribuído ao Supremo Tribunal Federal, reconhece a necessidade de preservar e resguardar o princípio da segurança jurídica, inclusive quando há alteração jurisprudencial.

Percebe-se então, que a raiz principiológica da segurança jurídica também percorre o Direito Tributário. Em resumida análise, Paulsen (2014) estrutura tal princípio sob os seguintes conteúdos: certeza do direito, intangibilidade das posições jurídicas, estabilidade das situações jurídicas, confiança no tráfego jurídico e o devido processo legal.

Sob esta perspectiva, a certeza do direito vislumbra-se na legalidade estrita, na irretroatividade e pela anterioridade de exercício nonagesimal mínima a intangibilidade relacionada ao ato jurídico perfeito e direito adquirido, visando assegurar a certeza do direito já contraído, evitando que uma nova lei interfira em atos pretéritos; a estabilidade atrelada a utilização de prazos decadenciais e prescricionais tanto para constituição de créditos tributários quanto para repetição de indébitos (Paulsen, 2014).

Prosseguindo, a confiança no tráfego jurídico irá resguardar o contribuinte nas mudanças de critérios adotados pelo fisco em lançamentos, assim como a exclusão de penalidades e cobranças

de juros mora mediante a observância das normas complementares e decretos; por fim, o devido processo legal é caracterizado pelos diversos meios que a legislação tributária dispõe para que o contribuinte questione os créditos tributários, tanto em âmbito administrativo (ex.: processo administrativo fiscal - Decreto 70.235/72) quanto judicial (ex.: Ação de repetição de indébitos – art. 164, CTN).

Isto posto, nos próximos tópicos, a segurança jurídica em matéria tributária poderá ser esmiuçada e vislumbrada desde o nascimento de uma obrigação tributária, passando pela modalidade de lançamento por homologação, e finalizando na ideia de estabilidade da norma atrelada aos direitos do contribuinte, ao direcionar-se os olhares a ação de restituição de indébitos e a prescrição.

2.2.2 Hipótese de incidência e Fato Gerador

Para compreender a hipótese de incidência, será preciso destrinchar essas duas figuras. A hipótese está relacionada com a previsão normativa e de uma situação abstrata que ainda não se concretizou.

A incidência, por sua vez, é justamente a ligação entre o abstrato e concreto, entre a previsão da norma e a ocorrência da situação. A junção desses dois fatores gera uma previsão abstrata (hipótese de incidência), no qual integra o antecedente da norma tributária impositiva, atribuindo assim o efeito jurídico de gerar a obrigação de pagar (Paulsen, 2022).

Por outro lado, o fato gerador é caracterizado por ser a própria situação fática, no qual devidamente praticada, dá origem à obrigação tributária. Desse modo, o Código Tributário Nacional, art. 116, disciplina de que forma considerar-se-á um fato gerador:

I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II – tratando-se da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável.

Nessas linhas, o doutrinador Leandro Paulsen (2022) descreve o fato gerador como sendo a própria situação que, ocorrida, atrai a incidência da norma. A concretude de um fato gerador pode ser visualizada da seguinte forma: imagina-se o Imposto Predial Territorial Urbano no município de Pontes e Lacerda-MT, a hipótese de incidência está junto à Lei Complementar nº 021/2004 (art.

28, CTM) e a obrigação tributária será gerada no momento em que o contribuinte toma e exerce posse de uma propriedade predial/territorial em zona urbana.

Portanto, hipótese de incidência e fato gerador possuem uma relação continuada, ou seja, um desdobramento entre a norma abstrata e sua concretização, contribuindo para a legalidade do tributo.

2.2.3 Modalidades de Lançamento - Lançamento por homologação

Estabelecido as noções de fato gerador de um tributo, adentra-se no procedimento administrativo denominado lançamento (art. 142, CTN), cuja finalidade é tornar aquele tributo exigível. Nas palavras de Ricardo Alexandre (2016, p. 339) para alcançar a exigibilidade, faz necessário declarar formalmente a ocorrência do fato gerador, definir os elementos materiais da obrigação surgida (alíquota e base de cálculo), calcular o montante devido, identificar o respectivo sujeito passivo, com o fito de possibilitar que contra este seja feita a cobrança do tributo ou da penalidade pecuniária.

Contribuindo ainda para a noção de lançamento, Sabbag (2021) traz a ideia de certeza e liquidez, uma vez que a obrigação tributária é inicialmente, ilíquida e inexigível. Isso significa que, após a formalização do lançamento, aquela obrigação tributária torna-se líquida e certa dando origem ao crédito tributário.

Seguindo essa linha, o lançamento tributário pode ser dividido em 03 (três) formas de acordo com a intensidade que o contribuinte vai participar deste procedimento, sendo elas: lançamento de ofício, lançamento por declaração e lançamento por homologação.

Contudo, nesta pesquisa será priorizado a conceituação da modalidade de lançamento por homologação. Desse modo, na homologação, é o contribuinte quem apura e paga o tributo, cabendo ao Fisco simplesmente chancelar tal apuração quando a entenda correta, mediante homologação expressa - praticada por um ato da autoridade em que esta afirme estar de acordo com a apuração - ou tácita - opera pelo decurso do prazo de que dispõe a autoridade para fazer a homologação. (Paulsen, 2022).

Por outro lado, Paulsen (2022) salienta, conforme maioria doutrinária, que a Fazenda Pública não precisa realizar nenhum ato administrativo na intenção de reconhecer o valor pago pelo contribuinte. Por isso, a homologação é considerada um auto lançamento, pois parte do pressuposto que o crédito já fora quitado pelo contribuinte.

Seguindo o raciocínio, uma vez que não há pagamento nem declaração pelo contribuinte, automaticamente a noção trazida pela homologação dá lugar ao lançamento por ofício, justamente porque é a Fazenda Pública quem realizará tal ato administrativo.

2.2.4 Da restituição de indébitos tributários

Aquele contribuinte que efetua o pagamento indevido, seja de valores excedentes ou na inconstitucionalidade de um tributo, possui o direito de requerer sua restituição. Desse modo, irá buscar comprovar a realização dos pagamentos indevidos, cujo objetivo final é a condenação da Fazenda Pública em restituir ou repetir tais indébitos.

Esse direito subjetivo pode ser concretizado por meio da Ação de Repetição de indébitos, devidamente elencada junto ao CTN em seu 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 art. 162, nos seguintes casos: I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou de natureza ou circunstância materiais do fato gerador efetivamente ocorrido; II – erro na identificação 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.

Na referente pesquisa, importa o recorte direcionado a Ação de Restituição de Indébitos nos casos onde haja inconstitucionalidade de um tributo. Nesse sentido, a segurança jurídica supracitada em linhas anteriores, está atrelada ao princípio da legalidade, do qual decorre o dever do contribuinte ser tributado por lei instituidora em consonância com a Constituição Federal.

Nesta vertente, esclarece o doutrinador Hugo Machado que o Poder Público, uma vez que é representado por pessoas físicas, estas que tão falíveis como quaisquer outras, por vezes, edita normas inválidas, efetua lançamentos improcedentes, e julga administrativamente de modo equivocado. Tudo isso gera, invariavelmente, o pagamento de tributos indevidos. (Segundo, 2018).

Portanto, a restituição/repetição do indébito significa que o próprio Estado reconhece a incompatibilidade do tributo arrecadado, fere a própria determinação estabelecida em dispositivo legal; criando assim, a obrigação de devolvê-lo ao contribuinte.

2.2.5 Marco prescricional (termo *a quo*)

A prescrição está sempre relacionada a um lapso temporal onde uma ação deverá ser tomada. Desse modo, é comum ligarmos a prescrição em matéria tributária ao tempo em que a Fazenda poderá realizar a ação de execução fiscal, prescrevendo assim tal direito após o prazo instituído, conforme artigos 156, 174 do CTN e art. 2º e 40 da LEF.

Entretanto, para este trabalho, a prescrição estará sempre relacionada ao direito que o contribuinte possui de restituir um tributo por meio da Ação de Restituição de Indébitos, devidamente pautada no art. 168 do CTN.

Consequentemente, a prescrição partirá de um marco temporal, um evento, algo que inicie a contagem desse lapso temporal. Isso significa que, no decorrer deste estudo serão constantemente apresentadas duas visões acerca do termo *a quo* do prazo prescricional para restituição de tributos inconstitucionais, sendo: da declaração de inconstitucionalidade em sede de controle concentrado (REsp. 44.221/PR); e do fato gerador fundamentando na tese do 05+05 (EResp 435.835/SC).

Em palavras introdutórias, o marco prescricional a partir de decisão que declara a inconstitucionalidade de um tributo, fora tese defendida pelo doutrinador Hugo Machado (2005 *apud* Laurentiis 2014), baseando-se no princípio da segurança jurídica e consequentemente, a estabilidade das decisões proferidas no âmbito tributário, de modo a não prejudicar a figura do contribuinte.

Em contrapartida, e já pacificado em sede de Corte Superior, a prescrição que reconhece seu início a partir do fato gerador também fora atribuída aos tributos sujeitos a homologação. Nessa toada e utilizando-se das palavras proferidas pelo então Min. Lewandowski em voto no julgamento da ADPF nº 248:

[...] fixou-se no STJ, como regra geral, o entendimento de que a repetição do indébito pode ser pleiteada em até 10 anos do pagamento do tributo (tese dos “cinco mais cinco”), porquanto a extinção do direito de pleitear a restituição (prescrição) ocorrerá após 5 anos, contados do fato gerador, acrescidos de mais 5 anos da data da homologação tácita ((Decisão Monocrática em ADPF nº 248 - Min. Lewandowski, p. 08).

O simples decurso do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador tem efeito homologatório, impedindo que o Fisco proceda à lançamento de ofício de eventual diferença ainda devida e não paga nem declarada. O prazo, portanto, não é propriamente para a homologação, pois esta ocorrerá de qualquer modo, ainda que tacitamente. O prazo é, sim, para que o Fisco proceda ao lançamento de ofício de eventual diferença (Paulsen, 2022).

A grande questão relacionada à prescrição quinquenal - inclusive insere-se na problemática desta pesquisa - encontra-se nos tributos que foram declarados inconstitucionais, dos quais se aplicariam outro marco prescricional (termo *a quo*), a não ser a própria decisão que declarava a inconstitucionalidade do tributo por homologação.

Mediante todas as conceituações aqui apresentadas, percebe-se uma ideia central, a relação entre a temática prescricional na restituição de indébitos ao contribuinte e princípios constitucionais que no decorrer do tempo, foram utilizados para estruturar as 02 (duas) correntes doutrinárias ainda apresentadas neste estudo.

3. MUDANÇA DE ENTENDIMENTOS SOBRE TERMO A QUO DO PRAZO PRESCRICIONAL EM AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITOS DURANTE OS MARCOS TEMPORAIS: RESP. 44.221/PR (1994) E ERESP 435.835/SC (2004)

É de conhecimento, que o instituto da prescrição do pedido de restituição do tributo indevido está disciplinado, nas mais diversas situações, pelo Código Tributário Nacional. Neste, destaca-se um dos casos que permitem tal repetição, vislumbrado no art. 165, I:

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 (Brasil, 1966).

À vista disso, o Código também irá versar em seu art. 168, I, que o direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data da extinção do crédito tributário.

Veja que o entendimento advém de uma simples análise direta do texto normativo. Entretanto, em períodos que antecedem a 1994, haviam indagações e controvérsias de entendimentos fora dessas linhas, notadamente daqueles tributos que foram declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal – STF.

Dentre tantos, o fato da declaração de inconstitucionalidade dever retroagir ao marco da edição da lei tributária, assim como, a aplicação de um prazo prescricional que considerasse ou não a decisão da Corte Suprema como termo *a quo* do prazo prescricional de 05 (cinco) anos.

O intuito nesta unidade é dialogar primeiramente sobre o termo *a quo* através dos julgados supracitados e estender a análise sobre alguns pontos já elencados na unidade anterior, sobretudo: a segurança jurídica e a modulação dos efeitos advindos da declaração de inconstitucionalidade de um tributo.

3.1 Julgamento do REsp. 44.221/PR (1994)

O tema acabou chegando à apreciação do Superior Tribunal de Justiça, com o julgamento do REsp 44.221/PR em 1994. Na ocasião, recorrendo a pronunciamentos judiciais e doutrinários,

o STJ reconheceu que, nos casos de tributos declarados inconstitucionais pelo STF, o prazo prescricional teria início com a decisão daquela Corte que reconheceu a invalidade da exação.

Para chegar a tal entendimento, utilizou-se da jurisprudência, especialmente na tese defendida pelo tributarista e Relator Hugo de Brito Machado em Apelação Cível nº 44.403-PE.

Dessa forma, em análise daquele Recurso, Machado fundamentou que o contribuinte possui total legitimidade em ação para pedir, perante o Judiciário, a restituição, tendo como fundamento a inconstitucionalidade do Decreto-Lei nº 2.288/86 (recolhimento de empréstimos compulsórios), tendo em vista não ter decorrido o prazo de prescricional.

O raciocínio advém da análise conjunta dos dispositivos 168 e 169 do CTN, que embora versem sobre restituição de indébitos, não vislumbram a situação de inconstitucionalidade do tributo. Isso significa que o art. 168 vai tecer sobre pedido de restituição formulado perante a autoridade administrativa. Enquanto o art. 169 diz respeito à ação para anular a decisão administrativa denegatória do pedido de restituição (Revista TRF-5, pag. 49).

Percebe-se então, que a decisão da 1ª Turma do TRF-5 fundamentou-se na inexistência de dispositivo legal que estabelece a prescrição para a ação do contribuinte para haver tributo cobrado com base em lei que considere inconstitucional. Por isso, pensar em termo *a quo* da declaração, de certo modo, é assegurar ao contribuinte a presunção de constitucionalidade da norma. Nessa linha, a 1ª Turma discorre:

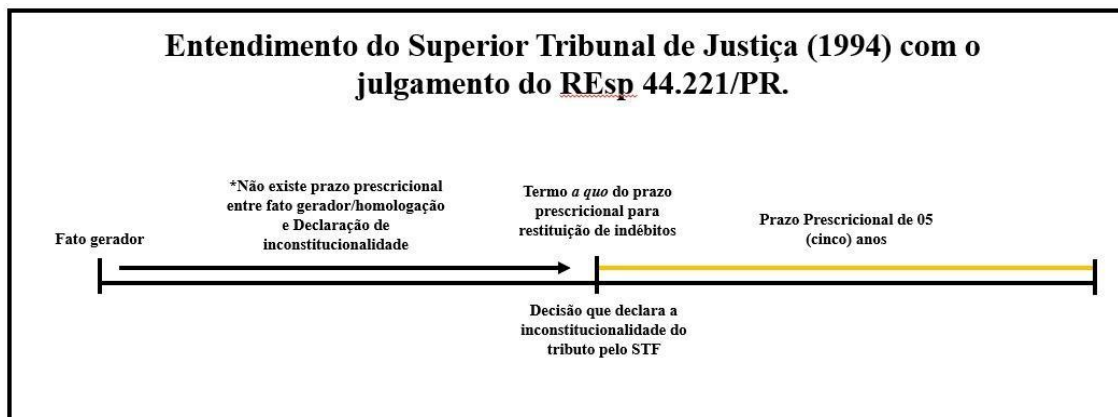
A presunção de constitucionalidade das leis não permite que se afirme a existência do direito à restituição do indébito antes de declarada a inconstitucionalidade da lei em que se fundou a cobrança do tributo. É certo que o contribuinte pode promover a ação de restituição, pedindo seja incidentalmente declarada a inconstitucionalidade. Tal ação, todavia, é diversa daquela que tem o contribuinte, diante da declaração, pelo STF, da inconstitucionalidade da lei em que se fundou a cobrança do tributo. Na primeira, o contribuinte enfrenta, como questão prejudicial, a questão da constitucionalidade. Na segunda, essa questão encontra-se previamente resolvida. (Revista TRF 5ªR, 1994, pag. 49).

Destarte, utilizar-se de uma prescrição antecessora da declaração de inconstitucionalidade seria atribuir ao contribuinte a inércia em não enfrentar a constitucionalidade da norma, descartando a presunção e confiança que este possui junto a Fazenda Pública, no sentido dos tributos pagos estarem em conformidade com os preceitos formais e materiais da Carta Magna.

Portanto, a partir da declaração de inconstitucionalidade, nasce o direito do contribuinte à restituição de indébitos, no qual conta-se o prazo prescricional de 05 (cinco) anos. Desse modo,

uma vez resolvida o controle de constitucionalidade, aquela presunção inicialmente atribuída ao contribuinte também será afastada. O entendimento pode ser vislumbrado da seguinte maneira:

Figura 01: Linha Cronológica em REsp. 44.221/PR.



Fonte: autoria própria.

Por outro lado, a decisão conjunta não abarcou a tese que o direito do contribuinte à repetição do indébito deverá ser resguardado independente do exercício em que se deu o pagamento, podendo ser exercitado no prazo de cinco anos. A fundamentação na época fora de que a Suprema Corte não apreciara a tese ainda. Inclusive, um dos pontos rebatidos no EREsp 435.835/SC (2004).

Isto posto, vemos a consolidação pelo Superior Tribunal de Justiça, da primeira corrente doutrinária em matéria prescricional nas restituições de indébitos inconstitucionais. Corrente esta, que será constantemente lembrada e comparada no decorrer dos próximos julgados analisados.

3.2 Julgamento dos EREsp 435.835/SC (2004)

Após mais de uma década, em 2004 os olhares se voltam à matéria tributária, mormente quanto à compensação, prescrição e termo inicial do prazo, com a interposição dos Embargos de Divergência em Resp nº 435.835 – SC (2003/0037960-2) junto ao Superior Tribunal de Justiça.

Nos autos, a questão atinente era quanto ao prazo prescricional para se pleitear a restituição/compensação das quantias pagas a título de contribuição previdenciária a cargo da empresa sobre os pagamentos a administradores, autônomos e empregados avulsos, tendo em vista a declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, I, da Lei 7.787/89.

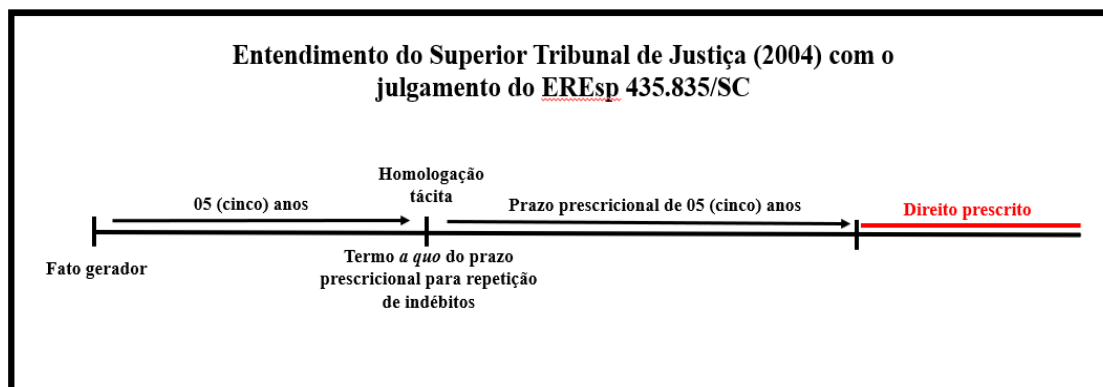
Ora, a interposição dos embargos de divergência sobreveio contra acórdão da 1ª Turma daquela Corte, que julgou prescrita a ação, por ter sido ajuizada há mais de cinco anos do recolhimento da exação, ocorrido em setembro/89. O recurso sustentou que aquela decisão divergia frontalmente do entendimento firmado pela 2ª Turma nos REsp. 250.341/DF e 286.404/PR.

Concernente ao Voto do Min. Francisco Peçanha Martins, que na ocasião fora o Relator, fundamenta que:

As duas Turmas integrantes da Primeira Seção têm entendido que, nos tributos lançados por homologação e considerando que esta deve ocorrer dentro de cinco anos do fato gerador, o prazo prescricional quinquenal começa a fluir da homologação, seja expressa ou tácita (esta, quando não realizada no prazo de lei). Assim deve ser compreendida a afirmativa contida em algumas decisões, nos termos seguintes: "No lançamento por homologação, a prescrição do direito de pleitear sua restituição se dá após o prazo de cinco anos, contados do fato gerador, acrescidos de mais cinco, a partir da homologação tácita." (REsp. 124.843/RS, Rel. M. Adhemar Maciel, DJ 14.09.98). Nessa mesma linha o aresto do REsp. 115.344/SP, de minha relatoria, onde se lê: "... a prescrição do direito de pleitear sua restituição só ocorre após expirado o prazo de cinco anos, contados do fato gerador, acrescidos de mais cinco anos, a partir da homologação tácita (DJ 19.12.97). (Inteiro Teor EREsp 435.835/SC, p.05).

Até o momento, fica claro a mudança no entendimento da Corte Superior quanto a termo *a quo* do prazo prescricional para pedido de restituição de indébitos, haja vista que, uma vez não havendo homologação do tributo por parte da autoridade fiscal dentro do prazo de 05 (cinco) anos a contar do fato gerador, e por consequência a homologação tácita, tem se aqui o termo *a quo* do prazo quinquenal para o contribuinte. O novo entendimento pode ser visualizado conforme linha cronológica a seguir:

Figura 02: Linha Cronológica em EREsp. 435.835/SC.



Fonte: autoria própria.

O Min. Francisco Peçanha Martins aprofunda ainda nos entornos e especificidades quanto ao termo *a quo* no caso dos autos, quando exemplifica em linha cronológica acerca do prazo prescricional:

No caso dos autos, recolhido o tributo em setembro/89, tinha o Estado cinco anos para homologá-lo. Expirado o prazo sem que tal tivesse ocorrido, deu-se a homologação tácita, iniciando-se aí (em setembro/94) o prazo prescricional quinquenal. Contudo, no primeiro ano desse lapso temporal sobreveio a Resolução nº 14/95 do Senado Federal, publicada no DOU de 28.04.95, que suspendeu a execução da expressão "avulsos, autônomos e administradores", contida no inciso I do art. 3º da Lei 7.787/89, declarada inconstitucional por decisão definitiva do Pretório Excelso no RE 177.296-4/RS. Declarada a inconstitucionalidade da exação e, por isso, excluída do ordenamento jurídico desde quando instituída, a prescrição flui do trânsito em julgado da decisão do STF, se proferida em ADIN, ou da publicação da resolução do Senado Federal que suspender a execução da lei tida por inconstitucional em sede de controle difuso, em face do princípio da *actio nata*, segundo o qual a prescrição corre do ato do qual se origina a ação. (Inteiro Teor EREsp 435.835/SC, p.07).

Isso significa que, no cenário que se explana, a resolução é, portanto, o fato novo que faz nascer a pretensão à restituição do tributo recolhido indevidamente, cabendo ao contribuinte propor a ação correspondente nos cinco anos seguintes. Isso porque não é possível entender como bom aquele ato de homologação (Inteiro Teor EREsp 435.835/SC).

O ministro também ressaltou, no sentido de que a declaração de inconstitucionalidade não possui a finalidade de reabrir prazos prescricionais já consumados (Inteiro Teor EREsp 435.835/SC).

Ou seja, quando não houver resolução do Senado Federal publicada, suspendendo a execução de tributo recolhido no prazo prescricional iniciado após o decurso do quinquídio da homologação, será prescrita a ação de restituição/compensação que não tiver sido proposta dentro desse prazo. (Inteiro Teor EREsp 435.835/SC).

Nesse sentido, acerca da análise dos embargos de divergência, ele finaliza:

Aplicada a tese da contagem do prazo de cinco anos a partir do decurso do prazo da homologação do tributo, sucedendo a declaração posterior da inconstitucionalidade da lei, fato novo juridicamente relevantíssimo, pois invalida, torna inexistente a homologação, não é possível entender como prescrito o direito de ação ao término do quinquídio posterior. (Voto - Ministro Relator Peçanha)

Percebe-se então, embora a declaração de inconstitucionalidade não possua finalidade de reabrir prazos prescricionais já consumados, ocorrendo em sede de ADIN, ou da

Resolução do Senado em período dentro do prazo de 05 anos após a homologação, aí sim, a contagem do prazo irá considerar termo *a quo* tal declaração. Nesta visão, Min. Peçanha não considerou prescrito o ajuizamento daquela ação de restituição (Resolução do Senado nº 14/95 publicada em 28/04/1995 e ajuizamento da ação 16/12/1999); provendo os embargos de divergência.

3.2.1 Entendimento vencedor: Tese dos 05+05 (cinco mais cinco)

Entretanto, uma outra linha, que posteriormente tornou-se o voto-vencedor, fora explanada pelo Min. José Delgado. Em sua visão, voltou-se a salientar a jurisprudência uniforme do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que, tratando-se de lançamento por homologação e havendo silêncio do Fisco, o prazo prescricional para pleitear a restituição do tributo é de 10 (dez) anos, a contar da data do fato gerador. O ministro exemplifica:

A distribuição desse prazo é feita do seguinte modo: o Fisco tem cinco anos, a partir da data do fato gerador para expressar a sua homologação; se não o fizer, a partir do término desse prazo, começa a contar o prazo de cinco anos para efeito prescricional em caso de repetição de indébito. (Inteiro Teor EREsp 435.835/SC, p. 09).

Veja aqui, discordando do Min. Relator Peçanha, Delgado frisa que na espécie não há que se falar em prazo prescricional a contar da declaração de inconstitucionalidade pelo STF ou da Resolução do Senado em nenhuma hipótese. (Inteiro Teor EREsp 435.835/SC).

Por outro lado, nota-se que o julgamento do EREsp nº 435.835 – SC, trouxe à tona questionamentos oriundos do entendimento firmado em 1994, no julgamento do REsp. 44.221/PR (1994), quando se trata do Termo *a quo* do prazo prescricional para restituição de indébitos declarados inconstitucionais por meio de controle concentrado. Nessa vertente o Min. Teori Albino Zavascki acompanhou o mesmo entendimento do Ministro Delgado, mas aprofundou-se em alguns pontos que merecem ser explanados.

Ao fundamentar-se sobre o prazo para pleitear a repetição de indébitos, Zavascki se volta ao voto que proferiu no RESP 423.994/SC, quando cita a corrente que como termo "*a quo*" do prazo quinquenal da prescrição para a repetição do indébito o da data da publicação da decisão do STF que declara a inconstitucionalidade da exação.

A base central desta tese é, enquanto não declarada a inconstitucionalidade, o contribuinte paga o tributo fundado na presunção da constitucionalidade da norma instituidora, não podendo, assim, ser considerado omissor e, como tal, sujeito aos ônus do decurso do prazo prescricional.

Todavia, sobrevindo a declaração de inconstitucionalidade, opera-se modificação no ordenamento jurídico, porque a norma, a partir daí, é retirada do sistema, o que faz desaparecer a mencionada "presunção" em favor do contribuinte, destravando, conseqüentemente, o prazo prescricional. Nesse sentido, opina Zavaski:

Essa orientação, com a devida vênia, é difícil de ser justificada em face do princípio da soberania da Constituição e do sistema de controle de constitucionalidade adotado no Brasil. Com efeito, é orientação pacificada em nossa jurisprudência constitucional e na doutrina brasileira a de que, em face do princípio da soberania da Constituição, as disposições normativas com ela incompatíveis são nulas de pleno direito e, como tais, ineficazes desde a sua origem. Jamais entraram no mundo jurídico. Por isso mesmo se diz que, nas ações de controle concentrado de constitucionalidade, a sentença que afirma a constitucionalidade da norma tem natureza declaratória: ela declara que a norma é compatível com a Constituição e, conseqüentemente, é válida. Da mesma forma, é declaratória a sentença que afirma a inconstitucionalidade, pois o vício da inconstitucionalidade acarreta a nulidade da norma. Assim, a afirmação da constitucionalidade ou da inconstitucionalidade da norma, mediante sentença de mérito na ação direta ou na ação declaratória, nada constitui nem desconstitui. (Inteiro Teor EREsp 435.835/SC, p. 13).

Para que haja compreensão, utilizou-se da alegoria feita pelo Min. Brossard em voto proferido na Adin 2, RTJ 169:780, quando comparou a Corte a um joalheiro, quando se verifica e anuncia a nulidade:

Ocorre que, o joalheiro pode afirmar, depois de examiná-lo, que aquilo que se supunha ser um diamante, não é diamante, mas um produto sintético. O joalheiro não fez a pasta sintética, apenas verificou que o era. Também a decisão judicial não muda a natureza da lei, como o joalheiro não muda a natureza do diamante. Ela nunca foi lei, ele nunca foi diamante. Aquilo que se supunha ser um diamante e que o perito verificou ser um produto sintético, não deixou de ser diamante a partir da verificação do joalheiro, mas ab initio não passava de produto sintético. Também a lei inconstitucional. O Judiciário não a fez inconstitucional, apenas verificou e declarou que o era. Por isso seu efeito é ex tunc. (Inteiro Teor EREsp 435.835/SC, p. 14).

Ainda nessa linha, o Min. Luiz Fux tece uma contribuição importante, quando em seu voto-Mérito traça uma linha sobre a modificação da jurisprudência, haja vista que o próprio direito seria um instrumento da vida, está atrelada às mudanças sociais e culturais no decurso do tempo. Para

isso, o Ministro comenta acerca dos estudos realizados pelo Professor Ricardo Lobo Torres com foco nos direitos do contribuinte, ao dizer:

Recentemente, o Professor Ricardo Lobo Torres dedicou-se ao Estudo dos Direitos Fundamentais do Contribuinte, em que ele procura esclarecer que, se esse raciocínio da declaração de inconstitucionalidade for levado ao extremo, e daqui a trinta anos for declarada a inconstitucionalidade de uma lei tributária, o Estado terá que devolver o que já gastou com as necessidades coletivas há trinta anos; (Inteiro Teor EREsp 435.835/SC, p. 21).

Aqui temos uma linha bastante persuasiva ao contribuinte, por que na declaração de inconstitucionalidade, o pagamento tributário é resguardado pela presunção de legítima da norma. Porém, a crítica exposta pelo ministro é justamente relacionar tal entendimento em consonância à realidade do Erário.

Em síntese, é possível extrair do presente julgado uma aparente divergência entre dois pensamentos, embora parecidos: naquele que traz uma exceção ao modelo que considera a decisão de Inconstitucionalidade meramente declaratória (quando ocorre em período dentro do prazo de 05 anos após a homologação); noutro que reitera a tese que em sua totalidade, contribuinte terá 10 (dez) anos para pedir a restituição. Sendo esta última vencedora.

4. ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL Nº 248 E POSTERIOR EXPLANAÇÃO DO JULGAMENTO

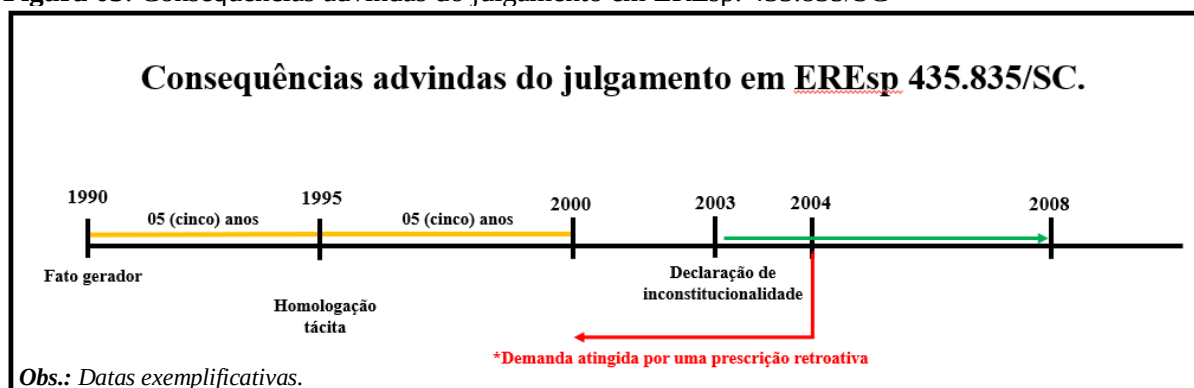
Mediante a total mudança no entendimento relacionado ao Termo *a quo* do prazo prescricional proferido em Resp nº 435.835 – SC, a Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo - CNC ajuizou perante o STF uma Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental, ADPF 248. De autoria de Luís Roberto Barroso & Associados, a ação versa especificamente sobre esta controvérsia e tem o intuito de provocar a Corte Superior para que firme o posicionamento de que o prazo para repetição de indébito nos tributos declarados inconstitucionais seja contado a partir da declaração de inconstitucionalidade do STF, em controle concentrado ou da publicação de Resolução pelo Senado Federal, em controle difuso.

No mérito, é possível vislumbrar as consequências da quebra dos entendimentos pacificados em 1994. Nesse sentido, pontua-se:

Isso se deu no julgamento dos EREsp 435.835/SC36 (doc. nº 04) que, na prática, alterou substancialmente o direito objetivo aplicável: sem qualquer atuação legislativa, o termo inicial da prescrição mudou e retrocedeu, em prejuízo da supremacia da Constituição e dos próprios contribuintes. De um dia para o outro, diversas demandas – validamente ajuizadas ou aptas a serem propostas – foram atingidas e extintas por essa nova prescrição, perenizando-se o estado de inconstitucionalidade e alijando os particulares do patrimônio que era seu (ADPF Nº 248).

Para esclarecimento, imagina-se um contribuinte que pretendia ingressar com ação de repetição de indébitos mediante uma declaração de inconstitucionalidade proferida em 2003, conforme figura a seguir:

Figura 03: Consequências advindas do julgamento em EREsp. 435.835/SC



Fonte: autoria própria.

Na ação, de relatoria do Min. Ricardo Lewandowski, se discute o início do prazo prescricional da Ação de Repetição de Indébito no caso de tributo declarado inconstitucional pelo STF, de modo que os contribuintes objetivam a interpretação do artigo 168, inciso I do CTN para que a Suprema Corte defina que o início do prazo prescricional seja a data da decisão do STF que declare o tributo inconstitucional.

Segundo o artigo 168, inciso I, do CTN, o direito para que o contribuinte pleiteie a restituição do tributo extingue-se em cinco anos contados da data de extinção do crédito tributário, sendo certo que de acordo com as regras contidas no artigo 3º da Lei Complementar 118/2005, o crédito tributário é considerado extinto no momento do pagamento, e não da declaração de inconstitucionalidade do tributo.

A ADPF 248 também discute se o entendimento firmado pelo STJ no julgamento do EREsp 435.835 – que definiu justamente que o marco inicial seria a data em que se considera extinto o crédito tributário – deve retroagir seus efeitos. Antes dessa decisão do STJ havia jurisprudência que definia como marco inicial a decisão do STF acerca da inconstitucionalidade do tributo. Ainda na linha das consequências:

A inconstitucionalidade dessa nova orientação é mais do que evidente e será demonstrada adiante. Seja como for, o mínimo que se podia esperar era que a nova regra não retroagisse para prejudicar aqueles que – longe de permanecerem inertes –, haviam ajuizado suas ações rigorosamente dentro do prazo prescricional que se considerava correto e aplicável ao tempo da propositura. Mas não foi isso o que ocorreu. O STJ aplicou a nova solução – o direito novo – a todas as demandas em curso, algumas das quais já tramitavam havia muitos anos. Isto é: contribuintes diligentes, que seguiram a orientação pacífica dos mais autorizados intérpretes da legislação federal, depois de anos de tramitação dos seus processos, foram surpreendidos com uma prescrição que jamais poderiam ter antevisto, mas que, ainda assim, atingiu suas demandas – demandas que, quando propostas, eram consideradas perfeitamente admissíveis. Ações, aptas em sua origem, tornaram-se repentinamente prescritas, como se jamais pudessem ter sido ajuizadas (ADPF Nº 248).

Por conseguinte, a presente ADPF fundamenta-se em 02 (duas) teses: a primeira versa sobre a interpretação conforme a Constituição, do art. 168, I do CTN, no qual o prazo prescricional para a repetição de tributo declarado inconstitucional deve ser contado a partir da decisão do STF que declara a inconstitucionalidade.

De modo que, considerar irrelevante a decisão da Suprema Corte para um marco prescricional na restituição de indébitos inconstitucionais, é estar diretamente ofendendo preceitos

fundamentais, sejam eles relacionados à segurança jurídica, a isonomia ou a própria supremacia da constituição federal ambientada em um Estado de Direito (ADPF Nº 248).

A segunda tese versa sobre a eventualidade na alteração da jurisprudência pacífica do STJ quanto ao prazo prescricional para repetição do tributo declarado inconstitucional pelo STF só pode se aplicar a demandas iniciadas depois de anunciada a nova orientação.

A modulação proposta visou confrontar a aplicação retroativa de nova regra de contagem de prazos prescricionais, no qual extingui pretensões validamente exercidas ao seu tempo e afronta também preceitos fundamentais do Estado de Direito, com ênfase ao direito fundamental de ação e a garantia de acesso à justiça (ADPF Nº 248).

4.1 Julgamento da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 248 pelo Supremo Tribunal Federal

Convém destacar aqui, que a ADPF nº 248 fora protocolada em fevereiro de 2012. Entretanto, somente 11 (onze) anos depois, em fevereiro de 2023, sob relatoria do Min. Ricardo Lewandowski, fora julgado parcialmente procedente o pedido interposto pela Confederação Nacional de Comércio de Bens, Serviços e Turismo - CNC.

Também importa dizer, que esta pesquisa não possui por intuito, tecer uma abordagem completa do julgado da ADPF nº 248 (nº único: 9929343-51.2012.1.00.0000), mormente às manifestações opinativas pela improcedência da Arguição, proferidas pela Presidência da República, Câmara dos Deputados, Procuradoria Geral da República e Advogado Geral da União. Concentra-se, até então, no mérito da decisão proferida pelo Min. Lewandowski e suas fundamentações.

Superados os devidos esclarecimentos, o Relator já opinou pela inexistência de fundamento constitucional para eleger o marco inicial da prescricional no momento da decisão que declara a inconstitucionalidade do tributo pelo Supremo Tribunal Federal, e comenta:

Ao editar a norma impugnada (art. 168, 1, do CTN), o legislador - atento ao universo das escolhas legítimas - elegeu como marco inicial da prescrição a "[...] data da extinção do crédito tributário", para as hipóteses dos incisos I e II do art. 165 do CTN. Desse modo, não cabe ao Supremo Tribunal Federal, que não possui função legislativa, valer-se da decisão de inconstitucionalidade para criar um novo marco de interrupção ou suspensão da prescrição para a ação de repetição de indébito. Note-se que, ao declarar a inconstitucionalidade de determinada lei que prevê a cobrança de determinado tributo, este Excelso Pretório tão somente

reconhece que a norma era nula. (Decisão Monocrática em ADPF nº 248 - Min. Lewandowski, p. 16).

É possível então, retomar-se ao exemplo utilizado pelo Ministro Brossard em voto proferido na Adin 2, RTJ 169:780, e utilizado no julgamento do EREsp 435.835/SC (2004); quando compara o Supremo Tribunal Federal a um joalheiro, que ao examinar uma pedra de diamante no relógio, constata tratar-se de ser falsa, apenas declara isso. Além de que, não foi o relojoeiro que fez aquele relógio e nem colocou aquela pedra nele.

É o que ocorre na Suprema Corte, trazendo a evidência de que aquele tributo declarado inconstitucional é nulo desde a sua criação, incapaz de produzir algum efeito válido. Nesse sentido, a decisão é apenas declaratória e não possui função de estabelecer um marco inicial da prescrição.

O ministro também direciona os olhares à mudança dos entendimentos entre os marcos: REsp. 44.221/PR (1994) e EREsp 435.835/SC (2004), quando diz:

Outrossim, para os casos em que o tributo for declarado inconstitucional, seja em controle concentrado ou difuso, o STJ possuía firme entendimento no sentido de que o prazo prescricional para o ajuizamento da ação de repetição de indébito passa a fluir somente a partir do trânsito em julgado da ADI no Supremo Tribunal Federal ou da resolução do Senado Federal. Porém, ao julgar os Embargos de Divergência no REsp 435.835/SC (acórdão publicado em 4/6/2007), **a Corte Superior alterou abruptamente sua jurisprudência, passando a adotar, também para essas hipóteses, a mencionada tese dos "cinco mais cinco" no cômputo da prescrição tributária [...]** (Decisão Monocrática em ADPF nº 248 - Min. Lewandowski, p. 18-19, grifou-se).

Observa-se que a alteração “abrupta”, primeiramente considerou a extinção do crédito tributário o marco prescricional para restituição, e ao referir-se aos tributos lançados por homologação, considerou-se a data da homologação tácita. O raciocínio derivou-se do fato de geralmente a homologação ser concretizada de forma tácita pela inércia do Fisco em reconhecer a apuração feita pelo contribuinte.

4.2 Da retroatividade da decisão proferida pelo STJ no ERESP 435.835

A grande questão a ser analisada, decorre da aplicação do efeito retroativo sem considerar os contribuintes que alicerçaram seus comportamentos na corrente doutrinária que tinha por Termo *a quo* do prazo prescricional, a declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo, orientação esta, que era utilizada desde 1994.

Nessa linha, a parcialidade na procedência do julgado é atribuída justamente à afronta ao princípio da segurança jurídica, notadamente quando o STJ aplicou a retroativa da nova regra de contagem do prazo prescricional em ações já em curso. Desse modo, o Ministro entende:

Nesse particular, penso que toda inflexão jurisprudencial que importe restrição a direitos dos cidadãos como é o caso da definição do termo a quo do prazo prescricional - deve observar, para sua aplicação, certa regra de transição para produção de seus efeitos, levando em consideração os comportamentos então tidos como legítimos, porquanto praticados em conformidade com a orientação prevalecente, em homenagem ao princípio da segurança jurídica e aos postulados da lealdade, da boa-fé e da confiança legítima, sobre os quais se assenta o próprio Estado Democrático de Direito. (Decisão Monocrática em ADPF nº 248 - Min. Lewandowski, p. 21).

O voto proferido pelo Relator, Min. Ricardo Lewandowski, julga parcialmente procedente a ação, negando o pedido para se considerar que o marco inicial do prazo prescricional seja a declaração de inconstitucionalidade do tributo, por entender que essa alteração caberia ao Poder Legislativo. E acerca da discussão acerca da retroatividade da decisão proferida pelo STJ no ERESP 435.835, o Relator atendeu ao pedido para que a decisão não retroaja e não alcance pedidos de restituição que não estavam prescritos à época. Entretanto ressalva:

Não se propugna com isso, é evidente, a cristalização da jurisprudência ou a paralisia da atividade legislativa, pois as decisões judiciais e as leis não podem ficar alheias à evolução social e ao devir histórico. Não se pode olvidar, contudo, que cumpre, como sabiamente apontou a Ministra Cármen Lúcia, em magistral estudo que integra coletânea de artigos em homenagem ao Ministro Sepúlveda Pertence, conferir segurança ao processo de transformação. Por essas razões entendo que convém emprestar-se efeitos prospectivos às decisões em tela, sob pena de impor-se pesados ônus aos contribuintes que se fiaram na tendência jurisprudencial indicada nas decisões anteriores desta Corte sobre o tema, com todas as consequências negativas que isso acarretará nos planos econômico e social. (Decisão Monocrática em ADPF nº 248 - Min. Lewandowski, p. 25).

Pelo todo exposto, percebe-se que os andamentos processuais no julgamento da ADPF nº 248 percorrem mais de 12 (doze) anos junto ao Plenário Virtual. Uma das principais movimentações, é justamente a decisão monocrática proferida pelo Min. Lewandowski (Relator) em 28 de fevereiro de 2023.

De igual modo, após proferimento da decisão, o Min. Alexandre de Moraes solicitou destacamento do processo em julgamento virtual. Em contextualização, o processo ser destacado por algum ministro ou pelas partes, é solicitar sua interrupção e ser retirado do plenário virtual e direcionado ao julgamento em ambiente físico.

Além disso, sendo destacado, o julgamento reiniciará e aqueles votos anteriores registrados não serão considerados, ou seja, anulados. Entretanto, ainda em 2023, o pedido de destaque fora cancelado, no qual segue ainda em ambiente virtual e sem atualizações em 2024, conforme consulta processual aos autos nº 9929343-51.2012.1.000000 no Portal Eletrônico do STF.

Por isso, a unidade seguinte abará um lado crítico e comparativo entre os julgados REsp. 44.221/PR (1994) e EREsp 435.835/SC (2004) mediante entendimento firmado em decisão monocrática extraída durante o julgamento da ADPF nº 248, cuja principal finalidade é vislumbrar uma hipótese resolutiva frente às correntes doutrinárias apresentadas.

5. UMA ANÁLISE CRÍTICA ACERCA DA INFLUÊNCIA DAS DECISÕES CONSONANTE AO MARCO PRESCRICIONAL ENTRE FISCO E CONTRIBUINTE

No decorrer deste estudo, fora apresentado ao caro leitor 02 (duas) perspectivas em relação ao termo *a quo* do prazo prescricional de restituição de indébitos. Em ordem cronológica, o REsp. 44.221/PR (1994) no intuito de pacificar o conflito de entendimentos quanto ao prazo prescricional para a repetição de tributo declarado inconstitucional, estabelecendo que tal prazo deveria ser contado a partir da decisão da Corte Suprema que declara a inconstitucionalidade.

Por outro lado, o entendimento firmado em EREsp 435.835/SC (2004) podendo ser vislumbrado no prazo prescricional de 5+5 (cinco anos entre fato gerador até a homologação tácita/expresa e mais 5 anos posteriores) no qual o contribuinte poderá adentrar com pedido de restituição do tributo que alega ser inconstitucional.

Em um breve resumo, os argumentos utilizados pelas correntes são:

Figura 04: Tabela Marco Prescricional.

MARCO PRESCRICIONAL PARA PLEITEAR RESTITUIÇÃO DE INDÉBITOS	
REsp. 44.221/PR (1994) Declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal	- Princípio da Soberania da Constituição; - Princípio da Segurança Jurídica; - Princípio da confiança legítima; - Princípio da Isonomia; - Princípio da Supremacia da Constituição atrelado ao controle concentrado de constitucionalidade; - Protege o contribuinte, tendo em vista considerar a presunção de constitucionalidade da lei.
EResp 435.835/SC (2004) Homologação (Expressa ou tácita)	- Princípio da Soberania da Constituição; - Natureza declaratória das sentenças proferidas em controle concentrado de constitucionalidade; - Na sentença de mérito, tanto afirmação constitucionalidade quanto da inconstitucionalidade, são meramente declaratórias; - Supremo Tribunal Federal não possui função legislativa, ou seja, não pode valer-se da decisão de inconstitucionalidade para criar um novo marco de interrupção ou suspensão da prescrição para a ação de repetição de indébito.

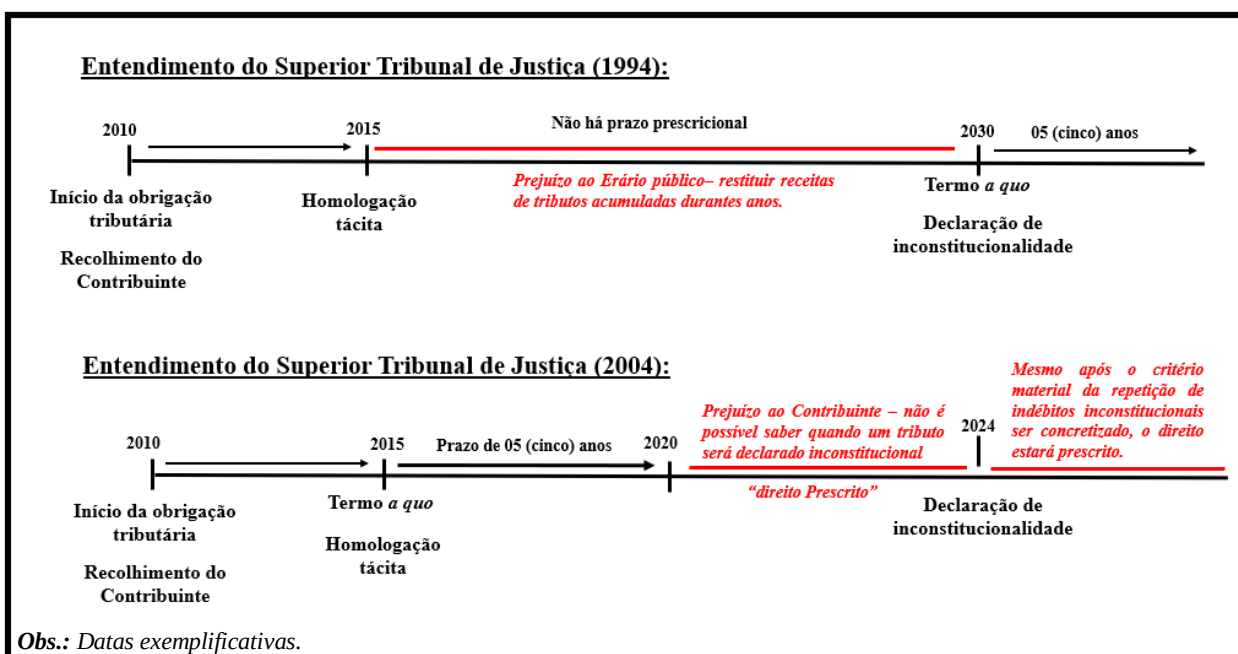
Fonte: Autoria própria.

Percebe-se que ambos os entendimentos buscam a raiz principiológica da supremacia constitucional, um para que decisão que declare a inconstitucionalidade de uma norma faça com que os contribuintes sempre possam valer-se dela, logo o prazo para restituição ser marcado da

decisão; outra para que fique esclarecido que o controle concentrado de constitucionalidade nada desconstitui, mas apenas declara tal fato.

As correntes apresentadas, possuem argumentações inteiramente válidas, o que resulta em um debate complexo, no sentido de pesar pontos negativos e positivos em favor de ambas. As críticas e questionamentos que serão apresentados nesta unidade já podem ser visualizados previamente sob a perspectiva de um contribuinte que iniciou sua obrigação tributária em 2010, conforme raciocínio a seguir:

Figura 05: Erário público x contribuinte.



Fonte: autoria própria.

É nesse impasse que Thais Catib de Laurentiis, à época dissertando para obtenção do título de mestre, e atualmente, Mestre e Doutora em Direito Tributário pela USP, reserva parte de suas linhas para explanar esse cenário conflituoso de entendimentos; posicionando ao lado dos que levam o termo *a quo* do prazo prescricional da restituição de indébitos, a própria Declaração de Inconstitucionalidade.

Um dos pontos principais que corroboram para tal entendimento pode ser vislumbrado no seguinte questionamento: em se tratando da restituição de indébitos inconstitucionais, se o pagamento indevido, gerador do direito à restituição (extinção do crédito tributário), for considerado marco prescricional, este só será indevido mediante decisão proferida pelo Poder

Judiciário. Nessa lógica, como um prazo prescricional será contado antes da constituição do critério material que enseja a restituição de indébitos? (Laurentiis, 2014).

O questionamento fica ainda mais robusto, quando adentra-se na restituição de tributos cujo lançamento é feito mediante homologação, aqui, a própria autoridade administrativa é responsável por confirmar o recolhimento feito pelo contribuinte. Ou seja, qual seria o sentido de firmar-se um marco prescricional na própria homologação do fisco?

Ainda nessa lógica, a linha temporal é de grande relevância, haja vista que são dois momentos determinantes para a relação de indébito: o pagamento e a declaração de inconstitucionalidade. Desse modo, a presunção de constitucionalidade será atribuída ao pagamento, ou seja, não há direito à restituição aqui nem tão pouco na contagem de prazo prescricional (Laurentiis, 2014).

Aos que adotam o pagamento indevido como termo *a quo* do prazo prescricional, alicerçam sob os principais argumentos: a Decisão em controle concentrado de constitucionalidade possui efeitos meramente declaratórios; a inconstitucionalidade da norma não pode impedir o contribuinte de requerer a restituição (Controle Incidental); a lesão ao contribuinte ocorre quando recolhe o pagamento indevido e ao fim, cabe ao contribuinte buscar seus direitos (Laurentiis, 2014).

Ou seja, a restituição de indébitos seria efetuada nas demandas cuja prescrição (do pagamento, da homologação) não as atingira. Nesse sentido, tais argumentos podem ser visualizados de forma intrínseca nos julgamentos do EREsp 435.835/SC (2004) e ADPF nº 248.

Nota-se então, aos que adotam a declaração de inconstitucionalidade como termo *a quo* para as ações de restituição de indébito colocam ênfase no efeito jurídico produzido por regras contrárias ao direito, ou seja, pelas leis inconstitucionais, com o intuito de fazer valer a coerência, a legalidade e igualdade no sistema jurídico.

Em outra vertente, assumir que o prazo prescricional deve ser contado desde o pagamento indevido, é dar grande valia aos temas da prescrição, prezando, sobretudo, pela segurança jurídica e pela estabilização das relações jurídicas no tempo.

5.1 Uma análise consequencialista sobre a temática

Percebe-se então, que toda a argumentação construída para firmar o marco prescricional desde o pagamento indevido, está apoiada no consequencialismo que a primeira vertente poderia ocasionar. Explanando o raciocínio, deixa-se em segundo plano a própria segurança jurídica, dando

lugar aos efeitos meramente declaratórios e ênfase na abertura que o judiciário dá ao contribuinte para questionar a constitucionalidade das leis.

Nessa linha, parece muito mais razoável pensar que deve ser mantida toda a estrutura que controla a conformidade das leis com a Constituição, incluindo o respeito aos princípios da legalidade e da igualdade. Assim, valores indevidamente cobrados podem ser reembolsados dentro de um prazo de cinco anos após a decisão que reconhece a ilegalidade da cobrança, mesmo que esses reembolsos sejam substanciais (Laurentiis, 2014).

A ideia do prejuízo ao Erário público, ou seja, a falta de recursos financeiros nos cofres públicos, caso tivesse que restituir receitas advindas de tributos, acumulados durante anos e anos, e já consumidas em suas atividades é um dos principais argumentos consequencialistas utilizado para defender a tese do marco prescricional a contar na extinção do crédito tributário e da homologação (Laurentiis, 2014).

Uma das contrapartidas exposta por Thais Laurentiis (2014), está atrelada a ideia de o Estado ter plenos poderes para tributar, ou seja, criar ou modificar leis fiscais, podendo introduzir novas fontes de receita, aumentar impostos ou bases de cálculo já previstas por lei. Nesse raciocínio, ela comenta:

Em síntese, caso seja declarado inconstitucional determinado tributo, culminado na necessidade de restituição dos valores indevidamente pagos, cumpriria ao Estado tomar as providências necessárias para reabastecer os cofres públicos para a manutenção de suas atividades. Que tais providências sejam o aumento de tributos existentes, a criação de novos tributos [...]. (Laurentiis, 2014, p. 189).

Nesse ponto, embora defender marco prescricional na declaração de inconstitucionalidade, a ideia de criar e introduzir novas fontes de receitas como forma de rebater a argumentação consequencialista da corrente contrária, não aparenta ser uma saída frutífera para a restituição de indébitos.

Veja, se por um lado o contribuinte será agraciado com a reabertura dos prazos prescricionais, tendo como ponto de partida uma decisão declaratória do STF; de outro lado, o mesmo contribuinte será atingido pelo aumento de alguns impostos e até mesmo a criação de novos tributos.

Prosseguindo nessa linha, o contribuinte brasileiro já possui um sentimento generalizado de ineficiência do Estado, no qual as contribuições não são devidamente aproveitadas e nem trazem um retorno significativo com base na carga tributária (Rocha, 2018).

Nota-se também, que a função de interpretar e aplicar a legislação tributária é transferida ao contribuinte, uma questão de competência da própria autoridade administrativa. Prosseguindo esse raciocínio, o doutrinador Kiyoshi Harada comenta:

[...] a modalidade de lançamento por homologação, de que, ironicamente, o fisco vem se utilizando com intensidade cada vez maior, quer por atribuir o ônus da correta interpretação da confusa legislação tributária exclusivamente ao contribuinte, quer para se livrar dos cansativos trabalhos de calcular o montante do imposto devido e notificar o contribuinte para pagamento (Harada, 2018, p. 810).

Mas então, como conciliar uma restituição de indébito juntamente com a proteção do erário público? Primordialmente, um dos grandes desafios do fisco é estabelecer um valor social no ato de contribuir. Sérgio Rocha ensina que a busca por um ideal de solidariedade não pode ser imposta, mas devidamente fundamentada em uma relação de confiança entre o fisco e contribuinte (Rocha, 2018).

Isso significa que, uma vez havendo a extensão dos prazos de prescrição após a declaração de inconstitucionalidade, a autoridade fiscal pode reduzir o risco de reembolsar valores acumulados por décadas. Desse modo, diante de dúvidas sobre a validade legal de uma norma tributária, causadas por debates doutrinários ou ações judiciais, é dever da Fazenda Pública buscar uma ação declaratória de constitucionalidade junto ao STF para confirmar a validade da norma tributária. Essa postura seria louvável por parte do Estado, que está sempre sujeito às regras que cria, mesmo sendo a fonte dessas regras (Laurentiis, 2014).

Portanto, ao violar a Constituição ao criar normas inconstitucionais, o Estado não deve buscar maneiras tortuosas de evitar as sanções legais, como a invalidação da norma e a necessidade de restituição.

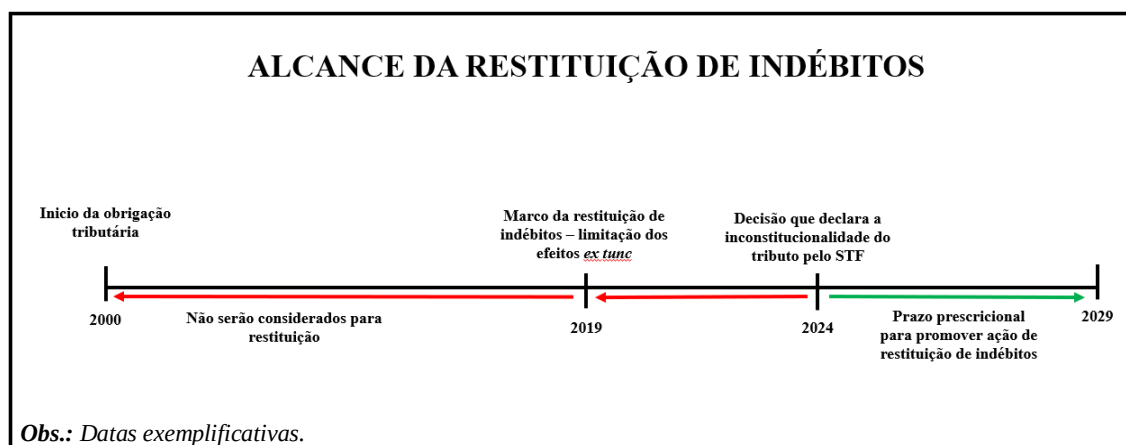
5.2 Hipótese resolutiva

Sobretudo, para a resolução ser considerada válida, deverá ter-se em mente que a hipótese da restituição dos indébitos inconstitucionais está inserida no próprio art. 165, inciso I do CTN quando versa “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”.

Por consequência, também deverá ser considerado o prazo estipulado no art. 168, quando versa “O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos”, no qual prossegue descrevendo que nas hipóteses dos incisos I e II (tributo indevido em face da legislação tributária aplicável, por exemplo) a contagem do prazo prescricional deverá ser contada desde a extinção do crédito tributário.

Superados os esclarecimentos, a resolução proposta por Laurentiis visa conciliar as 02 (duas) correntes, sendo vislumbrada assim: Uma vez publicada decisão proferida em Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI em 2024, no qual reconhece “a inconstitucionalidade de determinada regra-matriz de incidência tributária, com seus regulares efeitos *ex tunc*” aquele contribuinte que vinha realizando seus recolhimentos fiscais deste a instituição do tributo em 2000, por exemplo, terá agora o direito à restituição dos indébitos decorrentes dos últimos 05 (cinco) anos da decisão, ou seja, 2019-2024. De forma a compreender a explanação, segue linha cronológica:

Figura 06: Linha cronológica: hipótese resolutiva ao alcance da restituição de indébitos.



Fonte: Autoria própria.

Percebe-se então, que a proposta visa mitigar a corrente que estipula o direito à restituição de indébitos com marco prescricional na Declaração de Inconstitucionalidade, traçando um limite dos efeitos *ex tunc*, amparando-se na visão consequencialista da restituição dos tributos.

Com olhares similares, limitar o alcance retroativo da restituição de indébitos é também considerar parcialmente a corrente cuja a finalidade principal é resguardar o Erário público, mas também, proporcionar ao contribuinte recolher os tributos com a presunção de constitucionalidade protegida, em observância aos princípios da segurança jurídica e confiança legítima.

6. CONCLUSÃO

No transcorrer do presente estudo possibilitou-se uma análise acerca da prescrição no cenário das restituições de indébitos inconstitucionais, possibilitando assim, confrontar resumidamente duas correntes doutrinárias que cercam a temática, utilizando-se como parâmetro, marcos jurisprudenciais firmados nas cortes do STJ e STF.

Se por um lado apresentou-se um cenário onde busca-se a proteção do Erário público, atribuindo a lesão ao contribuinte quando este recolhe o pagamento indevido; noutra atentou-se em valorar a presunção de legitimidade normativa que o contribuinte deve ter ao efetuar pagamentos tributários.

Desse modo, faz-se necessário retornar a problemática basilar desta pesquisa, senão vejamos: qual será o marco prescricional para o contribuinte, no caso de declaração de inconstitucionalidade do tributo? Indagando-se ainda, qual seria o entendimento adequado à raiz principiológica da segurança jurídica e da confiança legítima do contribuinte, e por que as alterações abruptas nos entendimentos da Corte Superior resultariam num debate sobre a própria constitucionalidade e segurança jurídica de tal entendimento?

Com tantos questionamentos feitos, a pesquisa acadêmica pretendeu alinhar-se a uma corrente doutrinária específica, aos que acreditam ser a Declaração de inconstitucionalidade o marco prescricional para a restituição de indébitos.

Entretanto, buscou-se também apresentar o quão necessário é utilizar-se da argumentação focada nos princípios basilares da Constituição Federal para defender tal corrente. Isso significa, que as linhas normativas do Código Tributário Nacional não abordam explicitamente a restituição de tributos declarados inconstitucionais, sendo necessário acreditar estarem inseridas no prazo estipulado dentro do art. 168 e inciso I deste mesmo código.

Além disso, foi demonstrado que é possível utilizar-se da via conciliatória, no qual mesmo protegendo a crença do contribuinte nas leis em consonância com a Carta Magna, limita-se de certa forma o quanto deverá ser restituído.

Por conseguinte, embora seja exposto uma escolha doutrinária, faz-se necessário frisar que o legislador optou por silenciar-se e não tratar da especificidade dos tributos declarados inconstitucionais. Desse modo, os entendimentos advindos do Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal foram de que as decisões em controle concentrado de constitucionalidade são somente declaratórias e não constitutivas. Ou seja, pelo silêncio na Lei, um

momento tão importante para a prescrição na restituição de indébitos inconstitucionais encontra-se sujeito à regra geral da restituição.

A análise proposta nesta pesquisa não é de toda finalizada, e nem alcançou o grau de aprofundamento que tal temática requer. O que se pretendeu foi confrontar resumidamente as duas correntes que cercam a prescrição nas ações de restituição de indébitos inconstitucionais, tendo como parâmetro marcos jurisprudenciais que versam sobre a temática.

Nessa perspectiva, propõe-se que haja pesquisas destinadas a ampliar o escopo que o estudo acerca da restituição de indébitos permite, indo além da prescrição, adentrando e retomando pontos importantíssimos oriundos de um Estado de Direito.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado / Ricardo Alexandre**. – 10. ed. rev., atual. e ampl - Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2016.

BARROSO & ASSOCIADOS, Luís Roberto. **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental: 248 DF**. Direito tributário. Repetição de Indébito. Prescrição. Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade. Embargos de divergência. Requerente: Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo – CNC. Requerido: Supremo Tribunal Federal, 02 fev. 2012. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadordpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4194597>. Acesso em: 08 fev. 2024.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 13 fev. de 2024.

BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 15 mar. 2024.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. **Apelação Cível nº 44.403/PE-Pernambuco**. Tributário. Repetição de indébito. Extinção do Direito. Início do Prazo. – Apelante: Adenilson Venceslau da Silva. Apelada: Fazenda Nacional. Relator: Hugo de Brito Machado, 14 abril 1994. Disponível em: <https://www.trf5.jus.br/index.php/gestao-orcamentaria/resultado-pdf>. Acesso em: 08 fev. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 44.221/PR – Paraná**. Tributário. Empréstimo compulsório sobre consumo de combustíveis. Decreto-lei nº 2.288, de 23-7-86, art. 10. Repetição do indébito. Direito à restituição. Média de consumo. Decadência, Prescrição. Contagem do prazo. Não caracterização. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Edilson Santos Machado e outros. Relator: Min. Antônio de Pádua Ribeiro, 23 mai. 1994.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 435.835/SC - Santa Catarina**. Constitucional. Tributário. Embargos de divergência. Contribuição previdenciária. Lei nº 7.787/89. Compensação. Prescrição. Decadência. Termo inicial do prazo. Precedentes. Embargante: Brasil Telecom S/A. Embargado: Instituto Nacional de Seguro Social – INSS. Relator: Min. Francisco Peçanha Martins, 24 de mar. de 2004. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/8931067/inteiro-teor-14098972>. Acesso em: 08 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental: 248 DF**. Inteiro Teor. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/1771511107/inteiro-teor-1771511110>. Acesso em 22 de jan. de 2024.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário / Paulo de Barros Carvalho**. – 30. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário / Kiyoshi Harada**. – 27. ed. rev. e atual. – São Paulo: Atlas, 2018.

LAURENTIIS, T.C. **Restituição de Tributo Inconstitucional**. 2014. 271 fol.. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito do Largo de São Francisco – Universidade de São Paulo, São Paulo.

LENZA, Pedro. **Direito constitucional / Pedro Lenza**. – 25. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. - 32^a Ed. Revista e atualizada até a Emenda Constitucional 84, de 2.12.2014. São Paulo: Editora Malheiros Editores LTDA. 2015.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional/Alexandre de Moraes** - 39 ed.- Barueri - SP: Atlas, 2023.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo / Leandro Paulsen**. 6. ed. rev. Atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo / Leandro Paulsen**. 13^a ed. Rev. Atual. – São Paulo: SaraivaJur, 2022.

ROCHA, Sergio André. **Reconstruindo a Confiança na Relação Fisco-Contribuinte**. Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 39, p. 487–506, 2018. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1466>. Acesso em: 29 abr. 2024.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003 / Hugo de Brito Machado Segundo**. – 6. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2017.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado **Processo tributário / Hugo de Brito Machado Segundo**. – 10. ed. rev e atual. – São Paulo: Atlas, 2018.

PONTES E LACERDA. **Lei Complementar nº 021, 17 de dezembro de 2004**. Institui o novo Código Tributário Municipal. Pontes e Lacerda: Câmara municipal [2004]. Disponível em: <https://cespro.com.br/visualizarDiploma.php?cdMunicipio=4377&cdDiploma=20040021&NroLei=021&Word=&Word2>. Acesso em: 16 mai. 2024.