

MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E A REPETIÇÃO DO INDÉBITO

MODULATION OF THE DECLARATION EFFECTS OF UNCONSTITUTIONALITY AND THE REPLAY THE OVERPAYMENT

¹REBEQUE, M.

¹Advogado. Bacharel em Direito pelas Faculdades Integradas de Ourinhos – FIO/FEMM

RESUMO

O presente artigo científico visa analisar a possibilidade de modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade em matéria tributária, notadamente quando se tratar da repetição do indébito tributário. Para tanto, de início, necessário a verificação dos planos de análise da lei, como ato jurídico, bem como a identificação de seus vícios e sanções decorrentes. Faz-se necessário, ainda, delimitar a natureza jurídica a norma declarada inconstitucional, assim como os seus efeitos e consequências. Em seguida, verificou-se os sistemas de controle de constitucionalidade existentes, sua aplicação do direito brasileiro e os efeitos da sentença de declara a inconstitucionalidade de uma norma. Posteriormente, passou-se a apreciação da modulação dos efeitos da decisão de declaração de inconstitucionalidade, especialmente os requisitos previstos no art. 27 da Lei nº 9.868/99. Também foi feito um prevê estudo sobre a repetição do indébito e os princípios que a norteiam. Por fim, passou-se a ponderar os requisitos que justificam a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade em face dos princípios norteadores da repetição do indébito.

Palavras-chaves: Direito constitucional. Direito tributário. Controle de constitucionalidade. Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade. Repetição do indébito tributário.

ABSTRACT

This research paper aims to examine the possibility of modulating the effects of the declaration of unconstitutionality in tax matters, notably in the case of repetition of tax overpayments. Therefore, at first necessary to check the levels of analysis of the law as a legal act, as well as the identification of their addictions and resulting sanctions. It is necessary also to define the legal nature of the rule declared unconstitutional, as well as its effects and consequences. Then there was the constitutionality inventory control systems, the application of Brazilian law and the effects of the sentence declares the unconstitutionality of a norm. Later, he moved the appreciation of modulating the effects of the declaration of unconstitutionality of the decision, especially the requirements of art. 27 of Law No. 9,868 / 99. It was also made a study on the expected repetition of the overpayment and the principles that guide. Finally, it moved to consider the requirements justifying the modulation effects of the declaration of unconstitutionality in the face of the guiding principles of repetition of the overpayment.

Keywords: Constitutional law. Tax law. Constitutional control. Modulating the effects of the declaration of unconstitutionality. Repetition of tax overpayments.

INTRODUÇÃO

O presente artigo científico visa analisar a possibilidade de modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade em matéria tributária, notadamente quando se tratar da repetição do indébito tributário.

¹ Murilo Rebeque. Advogado. Bacharel em Direito pelas Faculdades Integradas de Ourinhos - FIO

Para tanto, no primeiro capítulo foi verificado os planos de análise da lei, como ato jurídico, bem como a identificação de seus vícios e sanções decorrentes.

No segundo capítulo, delimitou-se a natureza jurídica a norma declarada inconstitucional, assim como os seus efeitos e consequências.

Em seguida, no terceiro capítulo verificou-se os sistemas de controle de constitucionalidade existentes, sua aplicação do direito brasileiro e os efeitos da sentença de declara a inconstitucionalidade de uma norma.

Posteriormente, no quarto capítulo, passou-se a apreciação da modulação dos efeitos da decisão de declaração de inconstitucionalidade, especialmente os requisitos previstos no art. 27 da Lei nº 9.868/99.

No quinto capítulo, foi feito um prevê estudo sobre a repetição do indébito e os princípios que a norteiam.

Por fim, passou-se a ponderar os requisitos que justificam a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade em face dos princípios norteadores da repetição do indébito.

DESENVOLVIMENTO

1 TEORIA DOS ATOS JURÍDICOS DE DIREITO PÚBLICO

Necessário para o início deste estudo delimitar os planos em que a lei, como ato jurídico, pode ser analisada, quais sejam, existência, validade e eficácia, e seus reflexos quando da declaração inconstitucionalidade, verificando em qual dos planos a lei está afetada, bem como os efeitos da sanção aplicada.

Neste artigo científico será adotado o estudo elaborada pelo doutrinador André Ramos Tavares, em sua obra Curso de Direito Constitucional², partindo da ideia de lei como ato jurídico, distinguindo sua existência, validade e eficácia.

Portanto, o ato jurídico manifesta-se em três planos: existência, validade e eficácia. Os três planos estão intensamente inter-relacionados, contudo, não há uma relação de sucessão lógica entre eles, sendo perfeitamente viável que uma norma jurídica exista, porém, seja inválida e, além de tudo, tenha eficácia.

² Curso de direito constitucional. André Ramos Tavares (p. 235/277).

Após delimitados os planos da lei, como ato jurídico, passa-se a entender o sistema de vícios e suas sanções (nulidade/anulabilidade). Assim, analisa-se os planos em que a lei está viciada e, com isto, identificar a sanção cominada e seus efeitos (p. ex. efeito *ex tunc* e *ex nunc*).

1.1 Existência

O primeiro elemento constitutivo é a declaração de vontade humana. Segundo André Ramos Tavares, a declaração de vontade é a exteriorização, no plano real, de uma decisão, que tanto pode ser a decisão de particulares que realizam um negócio jurídico entre si quanto a decisão legislativa, representada pela lei, também como negócio jurídico que é.

O segundo elemento é o objeto, que, de acordo com Silvio Rodrigues, citado por André Ramos Tavares, “tem a ver com a idoneidade do objeto, em relação ao negócio que se tem em vista”.

O terceiro elemento é o agente que pratica o negócio jurídico, e o quarto elemento é a forma, esse sempre deverá ser pública tratando-se de direito público.

Especificamente quanto às leis, os elementos acima apresentados ficam assim dispostos:

O agente é sempre o poder estatal, o órgão juridicamente investido da capacidade de produzir normas jurídicas. Deste modo, se o centro emanador não é investido para tanto, a lei sequer chega a entrar no sistema, pois produzida por alguém não competente para tanto.

No tocante à declaração de vontade, esta deve ser exteriorizada e livre de quaisquer tipos de coação. Consoante Kelsen, denominando “vontade do legislador”, que refere-se relativamente opinião do legislador sobre a matéria votada, que para ele seria independente para a existência da lei. Assim, para este doutrinador, a votação a certo projeto de lei mediante pagamento não poderia viciar a constitucionalidade do ato normativo, diversamente o proposto “vício de decoro parlamentar” proposto por Pedro Lenza.

Quanto ao objeto, a quem sustente a indeterminação de seu conteúdo, contudo, Elival da Silva Ramos, mencionado por André Ramos Tavares, aduz a necessidade de “presença de um conteúdo normativo mínimo, expresso que seja em normas gerais e abstratas ou em normas individuais e concretas”.

Note-se que, para André Ramos Tavares, a lei deverá ter determinação inteligível, capaz de transmitir algum significado, ou seja, um conteúdo mínimo comunicativo, bem como suas determinações devem ser possíveis, fisicamente falando. Quando a leis com conteúdos impossíveis, Tercio Sampaio reconhece tratar-se lei existente e válida, obstando sua eficácia.

O último elemento estrutural é a forma, que necessariamente será pública, posto que cuida-se ato de império, sendo inconcebível que se faça por instrumento particular, conforme episódio ocorrido no Senado Federal em 2009, conhecido por atos “secretos”. Apesar de tudo, há a possibilidade de confidencialidade dos atos em razão de sigilo imprescindível à segurança da sociedade e do Estado, nos termos do art. 5, XXXIII da Constituição Federal.

Por fim, frise-se que apenas com a promulgação é que o a lei adquirirá existência.

1.2 Validade e Eficácia

Constatada a existência do ato jurídico, passa-se a análise do plano da validade.

Paolo Biscaretti di Ruffia, mencionado por André Ramos Tavares, nota que os requisitos de validade de qualquer ato jurídico são sempre estabelecidos por outro ato que lhe é hierarquicamente superior.

Previstos no art. 104 do Código Civil, os requisitos de validade do ato jurídico são: 1) capacidade das partes; 2) liceidade do objeto; 3) a forma.

A liceidade do objeto, segundo André Ramos Tavares, pode ser aferida como sua legalidade ou constitucionalidade.

Norberto Bobbio sustenta que a validade legislativa seria a pertinência de determinada norma a um ordenamento, explicando que a norma fundamental é simultaneamente o princípio unificador do ordenamento e o critério supremo da validade de todas as normas do ordenamento.

Entende Kelsen que a validade é representada pela “existência específica da norma”. Está seria a prescrição de uma sanção a ser aplicada quando do não cumprimento da norma.

Note-se que, para Kelsen, a validade e existência são tratadas simultaneamente, não as distinguindo, pois, se a norma deve ser cumprida e não

é, e mesmo assim aplicada, encontra sua validade, e esta constitui sua específica existência.

Com isto, o elemento coerção faz parte do conteúdo da norma, de modo que, não possuindo a norma uma sanção, não poderia ser considerada existente ou válida.

Ainda para Kelsen, a obrigatoriedade da norma depende de ser o indivíduo que a emitiu autorizado para tanto, coincidindo parcialmente com o que André Ramos Tavares denomina validade.

Urge destacar que para Kelsen uma norma não mais cumprida perde sua validade, com isto, o “descostume”, acarreta a perda de validade de uma norma.

Por fim, Kelsen afirma que, mesmo não sendo o pretendido, são produzidas normas incompatíveis com a Constituição e, mesmo que a lei seja inconstitucional, existe, e pode gerar efeitos jurídicos (eficácia). Assim, a norma é existente, inválida, porém, eficaz, contudo, justamente por ser inválida, sujeita a expurgação do sistema jurídico.

Para Kelsen, o não cumprimento de uma norma e a consequente aplicação é entendido como eficácia. Ou seja, se cumpre a norma ou a sanção prescrita pelo seu não cumprimento primário.

Portanto, a norma é considerada válida apenas com a condição de pertencer a um sistema de normas, a uma ordem que, no todo, é eficaz. Assim, a eficácia é uma condição de validade; uma condição, não a razão da validade. Uma norma não é válida *porque* é eficaz; ela é válida *se* a ordem à qual pertence é, como um todo, eficaz.

Explicando o trecho acima, André Ramos Tavares afirma que, para Kelsen, a dependência da validade à eficácia “há que ser compreendida, pois, da seguinte forma: aqui, validade designa a existência da norma, a partir de sua colocação por um poder constituinte originário. Se este não teve força para se impor, não há que falar em validade (...). Isso porque a norma fundamental só pode ser aferida em sua efetividade, não em sua validade”.

Agora em relação ao ato legislativo, seu fundamento de validade estará estabelecido por uma lei maior, ou seja, normas que lhe são hierarquicamente superiores (a Constituição).

São requisitos para o ato legislativo seja válido, segundo Elival da Silva Ramos: 1) competência do agente que produzirá a norma; 2) observância das

normas que regulam o processo legislativo (forma); 3) normas que regulam seu conteúdo (objeto); 4) fim perseguido.

Com relação ao agente, Miguel Reale destaca dois pontos de vista: 1) legitimidade subjetivo (agente ou órgão em si mesmo); 2) legitimidade quanto à matéria (competência do órgão para legislar sobre aquele tema).

O processo legislativo, ou seja, a forma pelo qual o ato legislativo será criado, deverá obediência aos trâmites previstos para sua emanção. Seu vício é chamado de inconstitucionalidade formal.

O objeto remete à legitimidade quanto à matéria, conforme proposto por Reale. Esta é estabelecida constitucional aos entes federados (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios).

Portanto, todos os entes possuem capacidade legislativa, contudo, devem fazê-lo nos limites estabelecidos pela Constituição.

Havendo incompatibilidade do conteúdo da norma com a Constituição, esse estará maculado por vício material de constitucionalidade, e nos dizeres de André Ramos Tavares, será incapaz de se sobrepor às determinações matérias da Constituição do Brasil.

Insta frisar, por último, o fim buscado pelo ato legislativo. Este sempre será, de maneira genérica, o interesse social.

Dimitri Dimoulis e Leonardo Martins, citados por André Ramos Tavares, propõem a análise do “fim”, dentro do contexto da proporcionalidade, sugerindo que a licitude do fim seja considerada com um elemento constitutivo ou subcritério da proporcionalidade.

Passa-se agora a análise da hipótese de uma norma ser concomitantemente válida e inválida.

Frise-se que a própria Constituição não está afastada da possibilidade de antinomias em seu texto, daí se falar em normas válida e inválidas, ao mesmo tempo, a depender do parâmetro constitucional.

Ocorre nestes casos, a necessidade de se recorrer aos princípios hermenêuticos constitucional, para suavizar e interpretar-se a norma de maneira adequada, afastando eventuais contradições verificadas.

Ante todo o exposto sobre os planos de análise da norma jurídica, deve-se deixar claro para o presente estudo que a produção de efeitos da norma não se vincula à sua validade, se referindo a planos distintos.

Destarte, não há que se dizer que toda norma declarada inconstitucional deve ter seus efeitos retirados desde o início de sua vigência, sendo possível reconhecer que estas normas, mesmo declaradas inconstitucionais, são aptas a produzir efeitos.

2 NATUREZA JURÍDICA DA NORMA DECLARADA INCONSTITUCIONAL

André Ramos Tavares³ define inconstitucionalidade, em sentido lato, como *“incompatibilidade entre atos ou fatos jurídicos e a Constituição”* e, continua o autor:

a inconstitucionalidade, a par de designar o vício, falha, a falta de observância com os mandamentos contidos na Constituição, comumente é empregada como expressão designativa da ‘sanção’, querendo indicar, neste passo, o efeito, a consequência daquela verificação (...).

Assim, inconstitucional será o ato que incorrer em sanção – de nulidade ou de anulabilidade – por desconformidade com o ordenamento constitucional, a depender da teoria adotada.

Pela teoria da nulidade, adotada no caso *Marbury v. Madison*, se a Constituição é suprema, não se pode admitir que uma lei que a contrarie possa ser aplicada, sob pena de negar vigência à Constituição.

Daí, a inconstitucionalidade tem como sanção a nulidade, de modo que a decisão possui caráter declaratório de uma situação preexistente e, como consequência, seus efeitos são retroativos desde o momento da publicação da lei. Segundo Luís Roberto Barroso⁴ *“disso resulta que, como regra, não serão admitidos efeitos válidos à lei inconstitucional, devendo todas as relações jurídicas constituídas com base nela voltar ao status quo ante”*.

Note-se, portanto, que a norma declarada inconstitucional, para a teoria da nulidade, esta afetada no plano da validade.

Consoante entendimento adotado pela maioria dos doutrinadores brasileiros, a norma declarada inconstitucional é inválida e deve trazer como consequência a sua nulidade.

³ Curso de direito constitucional. André Ramos Tavares (p. 278/295).

⁴ O controle de constitucionalidade no direito brasileiro. Luís Roberto Barroso.

No direito brasileiro, a inconstitucionalidade, segundo Gilmar Mendes⁵, pode levar a diferentes variantes de declaração de nulidade: 1) declaração de nulidade total; 2) declaração de nulidade parcial; 3) declaração de nulidade parcial sem redução de texto.

A declaração de nulidade total ocorre quando o Tribunal invalida na totalidade a lei ou ato normativo.

Normalmente são preferias decisões neste sentido em caso de violação ao processo legislativo e quando identificada relação de dependência ou de interdependência entre as partes constitucionais e inconstitucionais da lei ou ato normativo.

Por outro lado, a doutrina brasileira admite a declaração de nulidade parcial da lei ou ato normativo quando for possível sua divisão e a autonomia de seus dispositivos, ou seja, a subsistência de parte da lei caso não afetada pelo vício de inconstitucionalidade.

Diversamente, pela teoria da anulabilidade, preconizada por Hans Kelsen, considera-se válida a lei inconstitucional até que uma decisão da corte viesse a pronunciar sua inconstitucionalidade, apenas após esta decisão que a norma seria retirada do mundo jurídico.

Notadamente, para Kelsen, a norma não seria nula, mas sim, anulável e, conseqüentemente, a decisão de inconstitucionalidade possui natureza desconstitutiva, produzindo efeitos *ex nunc*.

Esta teoria não teve muita adesão na doutrina e ordenamento pátrio, contudo, como veremos adiante, alguns reflexos geraram atenuações na teoria da nulidade.

3 SISTEMAS DE CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE

O controle de constitucionalidade é um mecanismo que consiste na verificação da compatibilidade entre a lei ou qualquer ato normativo infraconstitucional e a Constituição.

No sistema judiciário brasileiro temos duas formas ou modos de controle judicial que funcionam simultaneamente, são elas o controle por via incidental ou difuso e controle por via de ação ou concentrado.

⁵ Curso de direito constitucional. Gilmar Ferreira Mendes.

Segundo Barroso⁶, “diz-se controle *incidental* ou *incidenter tantum* a fiscalização constitucional desempenhada por juízes e tribunais na apreciação de casos concretos submetidos a sua jurisdição”.

Deste modo, a questão constitucional é tratada como questão prejudicial, que precisa ser decidida antes da resolução do mérito da demanda, ou seja, o pronunciamento de invalidade se dá no caso concreto.

Assim, o controle difuso poderá ser apreciado até mesmo pelos tribunais superiores, por meio do recurso extraordinário ou especial, como questão prejudicial.

A decisão de inconstitucionalidade declarada no controle difuso tem como efeitos a nulidade da lei, agindo, assim, no plano da validade, contudo, a eficácia da sentença é limitada às partes do processo

Diversamente, o controle concentrado, de acordo com Barroso “trata-se de controle exercido fora de um caso concreto, independente de uma disputa entre partes, tendo por objeto a discussão acerca da validade da lei em si”.

O processo é objetivo, pois, o controle é da lei em tese, abstrata e, possui rol de legitimados limitados dentre órgãos e entidades estabelecidos constitucionalmente.

Declarada a inconstitucionalidade da lei, a decisão produz efeitos, em regra, *ex tunc*, gerais (*erga omnes*), repletivos e vinculantes.

Como veremos adiante, a decisão em sede de controle concentrado poderá ter efeitos *ex nunc*, isto é, retroativos, modulando os efeitos ao teor do art. 27 da Lei nº 9.862/99.

4 A MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E A REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO

4.1 A modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade

Atenuando a teoria da nulidade, a Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999, que dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de

⁶ O controle de constitucionalidade no direito brasileiro. Luís Roberto Barroso.

inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal, em seu art. 27, trouxe a seguinte disposição:

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.

Nota que o dispositivo permite ao Supremo Tribunal Federal restringir os efeitos da decisão, não atribuindo efeito retroativo, fazendo incidir a partir de seu trânsito em julgado ou fixe outro momento específico.

Segundo Luis Roberto Barroso⁷ *“no mérito, é respeitável a tese de que, por vezes, a produção de efeitos retroativos pode trazer consequências indesejadas pelo próprio texto constitucional”*. Com isto, permitiu-se ao Supremo flexibilizar o efeito retroativo da decisão que declara uma norma inconstitucional, ponderando os interesses em disputa.

Pondera-se assim, a supremacia da Constituição e a segurança jurídica ou o excepcional interesse social, estes dois últimos, tidos como requisitos para a modulação dos efeitos da decisão.

Guimar Mendes⁸ traz três decisões possível a serem tomadas pelo Supremo Tribunal Federal:

- a) declarar a inconstitucionalidade apenas a partir do trânsito em julgado da decisão (declaração de inconstitucionalidade ex nunc);
- b) declarar a inconstitucionalidade, com a suspensão dos efeitos por algum tempo a ser fixado na sentença (declaração de inconstitucionalidade com efeito pro futuro); e, eventualmente,
- c) declarar a inconstitucionalidade sem a pronúncia da nulidade, permitindo que se operem a suspensão de aplicação da lei e dos processos em curso até que o legislador, dentro de prazo razoável, venha a se manifestar sobre situação inconstitucional (declaração de inconstitucionalidade sem pronúncia da nulidade = restrição de efeitos).

Na primeira hipótese, a decisão de inconstitucionalidade eliminará a lei do ordenamento jurídico a partir do transito em julgado da decisão.

⁷ O controle de constitucionalidade no direito brasileiro. Luís Roberto Barroso.

⁸ Curso de direito constitucional. Gilmar Ferreira Mendes.

Na segunda hipótese, a lei declarada inconstitucional continuará a ser aplicada dentro prazo fixado pelo Tribunal e sua eliminação do ordenamento submete-se a um termo pré-fixo.

Na última hipótese, poderá ser declarada a inconstitucionalidade sem nulidade, “congelando” a situação jurídica existente até o pronunciamento do legislador sobre a superação da situação inconstitucional.

Não obstante o art. 27 da Lei nº 9.868/99 diga respeito apenas a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade na via concentrada, o Supremo Tribunal Federal tem entendimento que, mesmo no controle difuso, há a possibilidade de se atribuir efeitos prospectivos para a declaração de inconstitucionalidade, com base neste mesmo artigo.

Posto isto, cabe verificar os impactos da modulação dos efeitos da decisão de declaração de inconstitucionalidade em matéria tributária, notadamente para impedir a repetição do indébito tributário.

4.2 Repetição do indébito tributário e a aplicação do art. 27 da Lei nº 9.868/99

A Constituição estabelece em seu art. 150, I, que é vedado aos entes tributante exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Disto decorre que o tributo ilegal ou declarado inconstitucional não permite e invasão patrimonial, visto que não consentido e em desacordo com os preceitos constitucionais. Caso contrário, estaria se permitindo que o Estado enriqueça de modo ilícito.

Com efeito, a repetição do indébito tributária é alicerçada nos princípios da vedação do enriquecimento sem causa, da legalidade e boa-fé.

Nos dizeres de Leandro Paulsen⁹:

“efetuado o pagamento indevido, surge o direito ao ressarcimento. Isso porque, em matéria tributária, ninguém age por liberalidade, mas estritamente por força da lei, sendo que o pagamento indevido implica em enriquecimento sem causa do suposto credor em detrimento do suposto devedor”.

⁹ Curso de direito tributário completo. Leandro Paulsen.

Um dos meios possíveis para o ressarcimento é ação de repetição do indébito tributário, que, segundo Hugo de Brito Machado, é caracterizada por seu objeto específico, qual seja, a restituição do tributo pago indevidamente à Fazenda Pública.

As hipóteses de repetição do indébito são trazidas pelo 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.

Note-se, assim, que algumas hipóteses dependem do reconhecimento da ilegalidade da interpretação dada pelo fisco sobre a lei tributária ou da declaração de inconstitucionalidade da lei.

Com isto, ao declarar a inconstitucionalidade da cobrança de determinado tributo, via de regra, estaria autorizado a devolução dos valores indevidamente recolhidos.

Contudo, como visto acima, é permitido ao Supremo Tribunal Federal, modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade de determinada norma, tendo em vista razão de segurança jurídica ou excepcional interesse social, conforme art. 27 da Lei nº 9.868/99.

Deste modo, para a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade em matéria tributária deve-se ponderar os princípios da legalidade, enriquecimento sem causa e boa-fé em face da segurança jurídica ou do interesse social.

A depender do resultado da ponderação acima poderia se chegar a duas conclusões: o tributo declarado inconstitucional indevidamente pago permite a devolução, prevalecendo os princípios da legalidade, enriquecimento sem causa e boa-fé do contribuinte; ou em razão de segurança jurídica ou interesse social excepcional, mesmo com a declaração de inconstitucionalidade do tributo, os valores pagos não poderiam ser restituídos.

Para este último caso, portanto, a decisão que impossibilita a repetição do indébito deverá estar suficientemente embasada em razões fortes que sejam capazes de afastar todos os princípios jurídicos, constitucionalmente protegidos, que estão por trás do direito a restituição do indébito.

O caso da modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade chegou ao Supremo Tribunal Federal, nos Recursos Extraordinários nº 556.664-1, 559.943-4 e 560.626-1.

Nesta oportunidade o Supremo declarou a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que tratavam a respeito da prescrição e decadência tributária das contribuições para a seguridade social.

O relator Ministro Gilmar Mendes¹⁰ pronunciou-se favoravelmente a modulação dos efeitos nos seguintes termos:

Estou acolhendo parcialmente o pedido de modulação de efeitos, tendo em vista a repercussão e a insegurança jurídica que se pode ter na hipótese; mas estou tentando delimitar esse quadro de modo a afastar a possibilidade de repetição do indébito de valores recolhidos nestas condições, com exceção das ações propostas antes da conclusão do julgamento.

Contrariamente, o Ministro Marco Aurélio, entendeu não ser possível a modulação dos efeitos, aduzindo que a matéria discutida no processo não era nova na Corte, portanto, a decisão não traria surpresa para quem quer que seja, muito menos para o Estado e prossegue:

Não há premissa que leve o Tribunal a quase sinalizar no sentido de que vale a pena editar normas inconstitucionais porque, posteriormente, ante a morosidade da Justiça, se acaba chegando a um meio termo que, em última análise – em vez de homenagear a Constituição, de torná-la realmente observada por todos, amada por todos -, passa a mitiga-la, solapá-la, feri-la praticamente de morte.

Em que pese os argumentos do Ministro Marco Aurélio, prevaleceu o voto do Ministro Gilmar Mendes pela modulação dos efeitos.

¹⁰ Curso de direito constitucional. Gilmar Ferreira Mendes.

Nessa toada, note-se a necessidade de aprofundamento da matéria, no tocante a ponderação dos princípios da segurança jurídica e do interesse social em face da repetição do indébito em matéria tributária.

4.2.1 Segurança jurídica vs. repetição do indébito tributário

Primeiro, deve ser averiguado se haverá ou não insegurança jurídica na admissão de repetição do indébito.

Para Leandro Paulsen¹¹, o princípio da segurança jurídica constitui ao mesmo tempo um subprincípio do Estado de Direito, pois se extrai do princípio do Estado de Direito e o promove, garantindo seus conteúdos, quais sejam: 1) certeza do direito; 2) intangibilidade das posições jurídicas; 3) estabilidade das situações jurídicas; 4) confiança no tráfego jurídico; 5) devido processo legal.

No presente estudo, interessa o conteúdo de certeza do direito, que, para Paulsen, diz respeito ao conhecimento do direito 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, apontando como concretizadores deste o princípio da legalidade (art. 150, I, CF), irretroatividade (art. 150, III, “a”, CF) e anterioridade (art. 150, III, “b” e “c”, CF).

Assim, a não admissão do princípio da segurança é que poderá gerar uma grande insegurança social, pois, as relações tributárias são baseadas na presunção de validade das leis e, quem paga o tributo, o faz de boa-fé e, ao pagá-lo indevidamente, espera, visando a efetivação das limitações ao poder de tributar, ser devidamente ressarcido.

Para Andrei Velloso¹²:

Não há insegurança jurídica no reconhecimento pleno do direito à repetição do indébito. Ao contrário, esse reconhecimento reforçaria a segurança jurídica dos contribuintes quanto à efetividade dos seus direitos constitucionalmente garantidos, corroborando a força jurídica das limitações ao poder de tributar. Na verdade, então, a questão desemboca apenas quanto aos aspectos financeiros que a decisão de inconstitucionalidade com efeitos *ex tunc* possa ocasionar.

¹¹ Curso de direito tributário completo. Leandro Paulsen.

¹² A Temerária “Modulação” dos Efeitos da Pronúncia de Inconstitucionalidade em Matéria Tributária. Andrei Pitten Velloso. Revista Dialética de Direito Tributário. nº 157. p. 7-16. outubro, 2008. p. 8.

Com efeito, a segurança jurídica não poderá ser invocada como suporte para se proibir a repetição do indébito tributário, mormente por ser um subprincípio do Estado de Direito, não podendo o próprio Estado utiliza-lo como mecanismo contra aqueles que pretende trazer segurança, devendo a questão ser discutida no âmbito do interesse público.

Contudo, deve-se distinguir duas situações: quando a norma é impugnada após anos de aplicação pacífica e quando é questionada desde sua edição.

No primeiro caso, a norma presumidamente legal é aplicada pacificamente por longo período, sendo possível a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, sob o fundamento da segurança jurídica, notadamente em situações em que há modificação de entendimento no Supremo Tribunal Federal em relação à norma tributária impugnada.

Acrescente-se, ainda, que uma decisão judicial inesperada implicaria em sobrecarga do Tesouro Público, inclusive por não haver previsão orçamentária.

Registre-se, que esse entendimento vai ao encontro do exposto pelo Ministro Marco Aurélio acima transcrito, posto que a decisão que inova no juridicamente traria grande instabilidade para as receitas públicas.

Diversamente, quando a norma, desde sua edição, já tem questionada sua presunção de legalidade, não se pode ter como razoável a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade com base na segurança jurídica.

Do mesmo modo, a norma que traz posicionamento já pacificado pela Judiciário também não poderá ter modulado seus efeitos quando declarada inconstitucional. Isto porque a norma que repete matéria reconhecidamente inconstitucional não se sujeita a surpresa da decisão.

Tome como exemplo o caso da prescrição e decadência tributária reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal como matéria pertinente a Lei Complementar. Se uma lei ordinária vier a tratar sobre o assunto, não poderá requer, após a declaração de inconstitucionalidade, a modulação dos efeitos da decisão com fundamento na segurança jurídica, ante sua fragilidade desde a edição.

4.2.2 Interesse social vs. repetição do indébito tributário

Seabra Fagundes, citado por Maria Sylvia Di Pietro¹³, entende que “ocorre interesse social quando o Estado esteja diante dos chamados interesses sociais, isto é, daqueles diretamente atinentes às camadas mais pobres da população e à massa do povo em geral, concernentes à melhoria nas condições de vida, à mais equitativa distribuição da riqueza, à atenuação das desigualdades em sociedade”.

Frise-se que o Estado existe para promover o bem comum e, para atingir tal finalidade, precisa obter recursos financeiros, o que faz, basicamente de duas formas, explorando atividade econômica de forma excepcional ou por meio da arrecadação de tributos.

Posto isto, a declaração de inconstitucionalidade de uma norma tributária, com efeitos *ex tunc*, pode ocasionar a devolução dos valores arrecadados para que o Estado realize suas atividades fins, no caso, a promoção do interesse social.

Destarte, os valores recolhidos indevidamente, em tese, foram utilizados para promover o bem comum, e, caso a devolução tenha que ser realizada, os valores a serem devolvidos serão retirados das finanças públicas, que também seriam utilizadas para promover o bem comum.

Indagando-se, assim, se o princípio da reserva do possível pode ser utilizado para justificar a modulação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade, com o intuito de impedir a repetição do indébito, notadamente por serem os recursos públicos insuficientes até mesmo para promover as necessidades básicas dos indivíduos.

Consoante entendimento do Ministro Celso de Mello, no julgamento da ADPF nº 45, a aplicação do princípio da reserva do possível deve ser necessária a comprovação da “exaustão orçamentária”.

Questiona-se, portanto, se será mais oneroso e prejudicial a devolução dos valores com a atribuição de efeito *ex tunc* ou a manutenção da norma com a atribuição de efeito *ex nunc*.

A devolução dos valores recolhidos indevidamente a título de tributação traria déficit as finanças públicas, dificultando ou inviabilizando a implementação das políticas públicas.

¹³ Direito administrativo. Maria Sylvia Zanella Di Pietro.

Em contrapartida, o cidadão possui direito de pagar apenas os tributos instituídos validamente e dentro de sua capacidade contributiva.

Insta aclarar que a ponderação dependerá da situação fática, não podendo se ter como absoluto que sempre o interesse social e o bem comum prevalecem, sob pena de se tornar fato corriqueiro a edição de normas tributárias inconstitucionais e a legitimação dos recolhimentos.

Portanto, ante a decisão de inconstitucionalidade, para se permitir a modulação dos efeitos com base no interesse social, deverá ser averiguado se houve ou não a exaustão orçamentária.

O Estado possuindo recursos suficientes para cumprir a decisão, deverá ser ponderado de modo favorável ao contribuinte que recolheu os valores indevidamente. Por outro lado, não possuindo recursos para o cumprimento da decisão, deve-se atribuir mais peso ao interesse social.

Deste modo, o princípio da reserva do possível não poderá justificar a legitimidade de tributos pagos indevidamente em todas as situações, levando em consideração que a inviabilização dos direitos do contribuinte deve ser medida extremamente excepcional, posto que viola diretamente princípios fundamentais constitucionalmente previstos.

Ponderando-se a segurança jurídica e os princípios regentes da repetição do indébito, a maioria dos doutrinadores entende que as relações tributárias são baseadas na presunção de validade das leis e, quem paga o tributo, o faz de boa-fé e, ao pagá-lo indevidamente, espera, visando a efetivação das limitações ao poder de tributar, ser devidamente ressarcido, assim como se tratar-se de um subprincípio do Estado de Direito, não podendo, desta forma, ser utilizado em desfavor do contribuinte.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ante todo o exposto no presente artigo, faz-se as seguintes considerações:

Viu-se que a lei, como ato normativo, pode ser analisada em três planos: existência, validade e eficácia. A dependem do sistema adotado, os vícios apresentados poderão ter como sanção a nulidade ou anulabilidade, assim, efeitos *ex tunc* ou *ex nunc*.

Para a primeira teoria, a norma inconstitucional é nula, sendo que a decisão é declaratória de situação preexistente e, como consequência, possui efeitos retroativos (*ex tunc*) desde sua publicação, afetado, portanto, o plano da validade. Esta é a teoria mais aceita pela doutrina brasileira.

Com relação a segunda teoria, preconizada por Hans Kelsen, a norma inconstitucional é anulável, considera-se válida até a decisão da Corte, conseqüentemente, a decisão possui caráter desconstitutivo e produz efeitos prospectivos (*ex nunc*), afeado, assim, o plano da eficácia.

No sistema brasileiro, funciona simultaneamente duas formas de controle de constitucionalidade: o controle difuso e o controle concentrado.

O primeiro é feito incidentalmente no processo, apreciando-se a constitucionalidade da norma como questão prejudicial e pode ser exercido por qualquer juiz ou tribunal. A decisão gera efeitos apenas entre as partes e retroativos.

No segundo o objeto da ação é a discussão acerca da validade da lei em si e só pode ser iniciada por um rol limitado de legitimados. Neste caso, a decisão terá efeitos *erga omnes* e retroativos.

Entretanto, poderá ser atribuído efeitos *ex nunc* a decisão em ambos os sistemas de controle de constitucionalidade.

A modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade tem previsão legal no art. 27 da Lei nº 6.9868/99 e permite que o Supremo Tribunal Federal, pelo voto da maioria de dois terços de seus membros, restrinja os efeitos da declaração de inconstitucionalidade.

Para tanto é necessário que se cumpra um dos dois requisitos: segurança jurídica ou excepcional interesse social.

Deste modo, com a declaração de inconstitucionalidade de uma norma que trata de matéria tributária, nasce o direito do contribuinte que recolheu valores indevidos à repetição do indébito, ao teor do art. 165 do CTN.

Isto porque a Constituição estabelece que os tributos podem ser criados ou majorados apenas por meio de lei (art. 150, I, CF), de modo que o tributo não consentido permite que o Estado se enriqueça de modo ilícito.

Assim, a repetição do indébito tem como princípios a legalidade, a vedação do enriquecimento sem causa e da boa-fé do contribuinte.

Com efeito, para que seja possível a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade de norma que trata de matéria tributária deve-se ponderar os princípios da legalidade, vedação do enriquecimento sem causa e boa-fé do contribuinte em face da segurança jurídica ou do interesse social.

Desta ponderação pode-se chegar a duas conclusões: o tributo declarado inconstitucional indevidamente pago permite a devolução, prevalecendo os princípios da legalidade, vedação do enriquecimento sem causa e da boa-fé do contribuinte; ou, em razão de segurança jurídica ou interesse social excepcional, os valores pagos não poderiam ser restituídos.

Da ponderação entre segurança jurídica e os princípios em torno da repetição do indébito, extrai-se que, para a maioria dos doutrinadores o princípio da segurança jurídica é um subprincípio do Estado de Direito e possui como conteúdo a certeza do direito e, com isto, concretizador do princípio da legalidade, desta feita, haverá insegurança jurídica no reconhecimento do direito a repetição do indébito.

Entretanto, do voto do Ministro do Supremo Tribunal Federal, Marco Aurélio, posse chegar a duas situações distintas: quando a norma é impugnada após anos de aplicação pacífica e quando é questionada desde sua edição.

No primeiro caso, a norma presumidamente constitucional é aplicada pacificamente por longo período e, após uma modificação de entendimento do STF a norma é declarada inconstitucional, portanto, possível a modulação dos efeitos sob o fundamento da segurança jurídica.

Já no segundo caso, a norma questionada desde sua edição em razão de afrontar decisões consolidadas de inconstitucionalidades não poderá ter como fundamento para a modulação dos efeitos a segurança jurídica, visto que não se sujeitaria a surpresa da decisão.

Por fim, da ponderação entre interesse social excepcional e os princípios que regem a repetição do indébito, chegar-se as seguintes conclusões:

Partindo-se da premissa que o Estado existe para promover o bem comum, é necessário que para fazê-lo precisa obter recursos financeiros, estes adquiridos por meio da exploração de atividade econômica ou pela tributação.

Com efeito, a devolução dos valores poderá afetar na diminuição das finanças públicas para a utilização em políticas públicas.

Deste panorama surge a possibilidade de aplicação do princípio da reserva do possível, contanto que se esteja diante da exaustão orçamentária, consoante entendimento do Ministro Celso de Mello, no julgamento da ADPF nº 45.

Porém, o Estado possuindo recursos financeiros suficientes para o cumprimento da decisão, deve-se afastar a aplicação do princípio da reserva do possível, sob pena sinalizar no sentido de que vale a pena editar normas inconstitucionais porque, posteriormente, ante a morosidade da Justiça, se acaba por mitigar os limites ao poder de tributar constitucionalmente previstos.

REFERÊNCIAS

BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**. 6ª ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2012.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 27 ed. – São Paulo: Atlas, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 36ª ed. rev. e atual. – São Paulo: Malheiros, 2015.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional**. 9ª ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2014.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 4ª ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 14ª ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2016.

VELLOSO, Andrei Pitten. A temerária “modulação” dos efeitos da pronúncia de inconstitucionalidade em matéria tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, 2008.