



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Leonardo Martins Soares

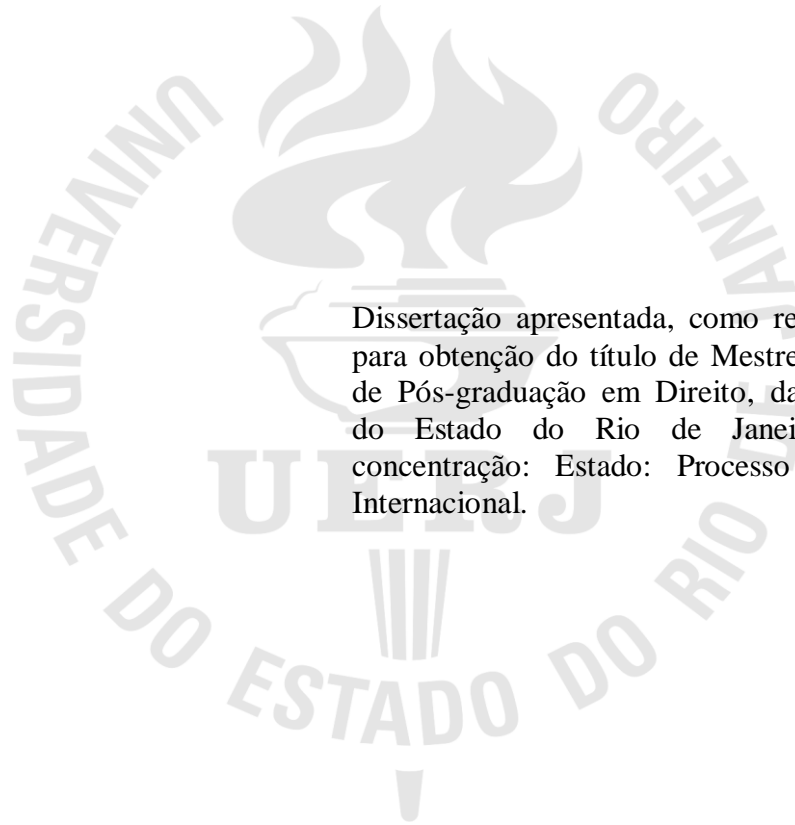
O prazo decadencial das contribuições especiais, a edição da Súmula Vinculante nº 08/2008 e a polêmica na modulação de seus efeitos

Rio de Janeiro

2014

Leonardo Martins Soares

**O prazo decadencial das contribuições especiais, a edição da Súmula Vinculante nº
08/2008 e a polêmica na modulação de seus efeitos**



Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Estado: Processo e Sociedade Internacional.

Orientador: Prof. Dr. Ricardo Lodi Ribeiro

Coorientador: Prof. Dr. Gustavo da Gama Vital de Oliveira

Rio de Janeiro

2014

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

S676 Soares, Leonardo Martins.

O prazo decadencial das contribuições especiais, a edição da Súmula Vinculante nº 08/2008 e a polêmica na modulação dos seus efeitos / Leonardo Martins Soares. – 2014.
137 f.

Orientador: Prof. Dr. Ricardo Lodi Ribeiro.
Coorientador: Prof. Dr. Gustavo da Gama Vital de Oliveira
Dissertação (mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito.

1. Direito tributário – Teses. 2. Direito previdenciário– Teses. 3. Súmula (Direito). I. Ribeiro, Ricardo Lodi. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título.

CDU 347.73

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

Leonardo Martins Soares

**O prazo decadencial das contribuições especiais, a edição da Súmula Vinculante nº
08/2008 e a polêmica na modulação de seus efeitos**

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Estado: Processo e Sociedade Internacional.

Aprovada em 5 de agosto de 2014.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Ricardo Lodi Ribeiro (orientador)

Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Dr. Gustavo da Gama Vital de Oliveira (coorientador)

Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Dr. Eduardo Maneira

Universidade Federal do Rio de Janeiro

Rio de Janeiro

2014

DEDICATÓRIA

A minha mãe, Maria Lúcia Martins Soares, por me fazer enxergar a importância da incessante busca pelo conhecimento. A minha esposa, Gisele da Costa Frias Soares, por me dar o carinho e o estímulo necessários para que eu chegasse até aqui. A todos meus familiares, amigos e colegas de Receita Federal do Brasil, por entenderem que a ausência é apenas um diminuto elemento integrante de nosso constante processo evolutivo.

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos eméritos professores Ricardo Lodi Ribeiro e Gustavo da Gama Vital de Oliveira, pela paciência e generosidade com que transmitiram seus conhecimentos no decorrer de todo o programa cursado nesta Universidade.

Agradeço, especialmente, a José Calp Neto, irmão cujos laços de afinidade ultrapassam nossa existência material. Seus diversos pareceres e sugestões técnicas, bem como suas sempre fundamentadas críticas construtivas contribuíram decisivamente para o atingimento dos objetivos propostos no presente ensaio acadêmico.

O sucesso é um professor perverso. Ele seduz as pessoas inteligentes e as faz pensar que jamais vão cair.

Bill Gates

RESUMO

SOARES, Leonardo Martins. *O prazo decadencial das contribuições especiais, a edição da Súmula Vinculante nº 08/2008 e a polêmica na modulação de seus efeitos*. 2014. 137f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2014.

No presente trabalho foram analisadas a natureza jurídica das contribuições especiais, suas hipóteses de validação constitucional como seu critério de distinção perante as demais espécies tributárias, bem como a correta determinação do prazo decadencial a elas estabelecido pelo art 146 do Código Tributário Nacional (CTN), especialmente em face da inconstitucionalidade do art 45 da Lei nº 8.212/91 declarada através da Súmula Vinculante nº 08/2008. Também foram abordadas as correntes doutrinárias favoráveis e contrárias à possibilidade da restrição dos efeitos das decisões de inconstitucionalidade das normas tributárias, bem como realizada a crítica à modulação dos efeitos da SV nº 08/2008, que culminou por limitar a repetição do indébito das contribuições irregularmente constituídas apenas àqueles contribuintes que haviam se insurgido contra seu pagamento, administrativa ou judicialmente, até a data de 11/06/2008.

Palavras-chave: Direito Tributário. Direito Previdenciário. Prazo decadencial. Inconstitucionalidade de lei. Súmula vinculante.

ABSTRACT

SOARES, Leonardo Martins. *The constitution term of special charges, de edition of de binding judicial precedent n° 08/2008, and the controversy involving its modulation mechanism*. 2014. 137f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2014.

The present essay examined the special charges legal nature, its constitutional validation hypothesis as a distinction criterion to the other tributary species, and the correct constitution deadline established by the National Tax Code (CTN – article n° 146), especially in the face of the unconstitutionality of the article 45 of the Social Security Law n° 8.212/91 declared through the binding precedent n° 08/2008. The study also debated different jurists opinion supporting and in opposition to the taxes laws unconstitutionality restriction effects possibility, as well as criticized the binding judicial precedent n° 08/2008 modulation mechanism, that limited de illegal charges restitution only to those taxpayers who contested its payments up to 11 june 2008.

Keywords: Tax Law. Social Service Law. Constitution term. Law unconstitutionality. Binding judicial precedent.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADIN	Ação Direta de Inconstitucionalidade
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CF/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1.988
CIDE	Contribuição de intervenção no domínio econômico
CIP	Contribuição de iluminação pública
CSLL	Contribuição social sobre o lucro líquido
CSRF	Câmara Superior de Recursos Fiscais
CTN	Código Tributário Nacional
DCTF	Declaração de débitos e créditos tributários federais
DOU	Diário Oficial da União
DRJ RJ0	Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro
GFIP	Guia de recolhimento do FGTS e informações à previdência social
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
ISS	Imposto sobre serviços de qualquer natureza
IN	Instrução Normativa
LEF	Lei de Execuções Fiscais
LOPS	Lei Orgânica da Previdência Social
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
RFB	Secretaria da Receita Federal do Brasil
SAT	Seguro de Acidentes do Trabalho
STC	Supremo Tribunal Constitucional espanhol

STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
SV-08/2008	Súmula Vinculante nº 08/2008
TFR	Tribunal Federal de Recursos

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO.....	12
1	A NATUREZA JURÍDICA DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS E SUAS HIPÓTESES DE VALIDAÇÃO CONSTITUCIONAL COMO CRITÉRIOS DE DISTINÇÃO DAS DEMAIS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS.....	14
1.1	Natureza jurídica das contribuições especiais.....	14
1.2	Hipóteses de validação constitucional.....	27
2	DA DECADÊNCIA.....	47
2.1	Evolução histórica da decadência das contribuições para a seguridade social.....	47
2.2	Das considerações sobre decadência e prescrição na teoria geral do Direito.....	54
2.3	Da Decadência no âmbito do Direito Tributário.....	57
2.4	Do termo inicial para contagem do prazo decadencial no Direito Tributário.....	59
3	O ALCANCE DO ART 146, III, ALÍNEA “B” DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1.988: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.....	67
3.1	A Lei Complementar.....	67
3.2	Distinção entre Lei Nacional e Lei Federal.....	69
3.3	Normas gerais tributárias.....	70
3.4	Corrente tricotômica x corrente dicotômica.....	73
3.5	CTN – Normas gerais.....	74
4	A INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTIGOS 45 E 46 DA LEI Nº 8.212/91, A EDIÇÃO DA SÚMULA VINCULANTE Nº 08/2008 E A POLÊMICA NA MODULAÇÃO DE SEUS EFEITOS.....	82
4.1	A inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei de Custeio previdenciária.....	85
4.2	A edição da Súmula Vinculante nº 08/2008.....	88
4.3	Os efeitos temporais das decisões de declaração de inconstitucionalidade no Brasil e no Direito comparado.....	93

4.4	A aplicabilidade do art 27 da Lei nº 9.868/99.....	97
4.5	A utilização da técnica da modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade no âmbito do controle difuso de normas – os RE’s 560.626-1, 559.882-9, 559.943-4 e 556.664-1.....	105
4.6	A polêmica na modulação dos efeitos da SV-08/2008.....	110
	CONCLUSÃO.....	126
	REFERÊNCIAS.....	130

INTRODUÇÃO

O Brasil vem enfrentando um momento em que se afiguram necessárias diversas reformas estruturais, sendo que uma das prioridades eleitas, mais uma vez, pelos prováveis candidatos à eleição presidencial de 2014 é a continuidade da reforma do Sistema Tributário. Neste contexto, torna-se importante analisar as formas de custeio do sistema previdenciário brasileiro.

Nas minhas atribuições como Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, atuando junto à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (DRJ RJ) desde o ano de 2003, tive a oportunidade de observar as dificuldades técnicas vivenciadas pelos doutrinadores e pelos órgãos administrativos e jurisdicionais na tentativa da pacificação da questão relativa à fixação do prazo decadencial das contribuições especiais - previdenciárias, previstas no artigo 195, incisos I, alínea “a”, e II do atual diploma constitucional, e arrecadadas atualmente pela União.

Em face da excessiva abrangência das espécies tributárias, necessária se faz uma delimitação do tema. Portanto, a abordagem restringir-se-á às contribuições sociais destinadas ao financiamento do sistema previdenciário nacional, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), por força do advento da Lei nº 11.457/2007.

O presente estudo foi dividido nas seguintes etapas: no capítulo I, nosso objetivo é analisar a evolução da natureza jurídica das contribuições especiais a partir do novo enfoque que lhes foi conferido pela Constituição Federal de 1988, bem como estudar as hipóteses de validação constitucional da referida espécie exacional como critério de sua distinção perante as demais espécies tributárias.

A seguir, no capítulo II, apresentamos um importante estudo acerca da evolução histórica da decadência das contribuições para a seguridade social, bem como os fundamentos, conceitos, e contornos do instituto, além de uma análise do termo inicial para contagem do prazo decadencial no Direito Tributário com base nos marcos temporais estabelecidos pelo Código Tributário Nacional.

No capítulo III, nosso propósito é o de descobrir o alcance da expressão “normas gerais” em matéria de decadência tributária, contida no artigo 146, III, “b” da Constituição Federal de 1988, a fim de perquirirmos se a fixação dos prazos decadenciais das contribuições especiais deve ser veiculada por meio de lei ordinária ou complementar.

Por fim, no capítulo IV, será conferido destaque à inconstitucionalidade do art 45 da Lei nº 8.212/91 diante da edição da Súmula Vinculante nº 08 (SV-08/2008), de 20/06/2008,

fundamentada nos Recursos Extraordinários n.ºs 560.626, 556.664, 559.882 e 559.943, bem como os aspectos controversos acerca dos efeitos de sua modulação sobre os créditos previdenciários recolhidos pelo contribuinte com base no diploma declarado inconstitucional.

1 A NATUREZA JURÍDICA DAS CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS E SUAS HIPÓTESES DE VALIDAÇÃO CONSTITUCIONAL COMO CRITÉRIOS DE DISTINÇÃO DAS DEMAIS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

No presente capítulo serão analisadas a evolução da natureza jurídica das contribuições especiais bem como suas hipóteses de validação constitucional como seu critério de distinção das demais espécies tributárias.

1.1 Natureza jurídica das contribuições especiais

A importância de se investigar a natureza jurídica de algum instituto do direito é exatamente determinar qual regime jurídico (princípios e regras) deve ser a ele aplicado. Na verdade, conceituar as contribuições como tributos ou não implica uma série de consequências, dentre elas, a escolha do diploma legal a ser utilizado para se determinar os prazos prescricionais e decadenciais a elas aplicáveis.

Deve-se destacar que houve uma acirrada discussão na doutrina acerca da natureza tributária das contribuições especiais antes da edição da Magna Carta de 1988. Alguns autores denominam as contribuições especiais de “contribuições parafiscais”, tendo em vista seu surgimento como decorrência do Estado Social de Direito da primeira metade do século XX, onde o Estado brasileiro, seguindo o modelo do “*welfare state*” vigente nas principais comunidades europeias, passou assumir diversas prestações sociais positivas aos cidadãos, tais como educação, saúde, trabalho, moradia, seguridade social e etc., que deveriam ser custeadas através de contribuições especialmente criadas para esses fins.

No plano constitucional, a promulgação da Carta de 1946 inaugurou o que Simone Lemos Fernandes¹ denomina de fase de transição entre a parafiscalidade instrumental, que identificava o fenômeno como mera técnica de arrecadação de receitas sem natureza tributária

¹ FERNANDES, Simone Lemos. *As contribuições neocorporativas na Constituição e nas leis*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, pp. 102 e 220. Sem embargo, a autora registra que a primeira fase da parafiscalidade no Brasil teria se iniciado após a Revolução de 1930, num período marcado pela instalação do cooperativismo “para atender a uma situação de crise de dominação das elites, promovendo a inclusão das classes operárias no centro do poder, evitando, assim, que se fortalecessem à sua margem, ameaçando-o” (*op. cit.*, pp. 102-103), num contexto político, econômico e social que caracterizou a criação de pessoas jurídicas de direito privado, sob a ótica cooperativista, para atendimento dos interesses das categorias que representavam e colaborar, com o Poder Central na organização do Estado (*op. cit.*, p. 109).

em benefício de pessoas jurídicas de direito privado e pessoas jurídicas de direito público não territoriais, e a parafiscalidade absorvida, caracterizada pelo paulatino processo de absorção das contribuições especiais pelo Direito Tributário ou de “constitucionalização” dessas exações, notadamente a partir do crescente interesse dos doutrinadores pátrios (notadamente os tributaristas) em analisar o fenômeno.

Para Roque Antônio Carraza², a parafiscalidade poderia ser caracterizada por três elementos essenciais: a) delegação de poder fiscal do Estado a um órgão oficial ou semi-oficial autônomo; b) vinculação especial da receita aos fins específicos cometidos ao órgão oficial ou semi-oficial investido da referida delegação; e c) exclusão dessas receitas delegadas do Orçamento Geral da União.

A expressão “parafiscal”, segundo registrado por Aliomar Baleeiro³, foi utilizada inicialmente em 1946, no Inventário Schuman, na França, designando “certas contas alheias ao tesouro”, em atuação paralela à fiscalidade, mas com ela inconfundível, cuja denominação surgiria exatamente para diferencia-las dos tributos, a fim de caracterizar a existência de regimes jurídicos distintos para tributos e contribuições. Ainda segundo o autor, além das características acima citadas, como consequência da previsão contida no item “c” supra, as receitas das referidas contribuições deveriam ser subtraídas do exame pelo Tribunal de Contas e outros órgãos encarregados do controle da execução orçamentária.

Entretanto, em sentido diametralmente oposto às considerações feitas pelos ilustres doutrinadores, verificamos, inicialmente, que a gestão paraestatal não mais se aplica em nosso ordenamento jurídico, tendo em vista que a Medida Provisória nº 222/04 (convertida na Lei nº 11.098/05) passou a autorizar o Ministério da Previdência Social, através da extinta Secretaria da Receita Previdenciária (SRP), a administrar diretamente as contribuições sociais da União incidentes sobre as folhas-de-pagamento das empresas.

Posteriormente, com a edição da Lei nº 11.457/07, que transferiu as atribuições tributárias (fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento) da SRP para a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), completou-se o ciclo do projeto de centralização da gestão dos tributos federais a cargo da União Federal.

² CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 19 Ed. São Paulo: Malheiros, 2003. “Juridicamente, a parafiscalidade é apenas a atribuição, mediante lei, da capacidade tributária ativa que a pessoa política faz a outra pessoa (pública ou privada), que, por vontade dessa mesma lei, passa a dispor do produto arrecadado, para a consecução de suas finalidades”.

³ BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução à Ciência das Finanças. 18 ed. rev. e atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 351. Em sentido semelhante, ainda, FERNANDES, Simone Lemos., op. cit., pp. 66-67. Vale destacar, no entanto, que o próprio autor manifestou entendimento pela inaplicabilidade das duas últimas características por ele elencadas ao Direito pátrio.

Leandro Paulsen⁴ combate a incongruência da expressão “contribuições parafiscais”, tendo em vista considerar a existência de contribuições destinadas tanto a entes paraestatais como para a própria Administração⁵, sem que se possa verificar qualquer distinção entre seus elementos essenciais:

A locução “*contribuições parafiscais*” está em desuso. Designava e ainda se poderia usá-la nesta estrita acepção – as contribuições instituídas em favor de entidades que, embora desempenhassem atividades de interesse público, não compunham a Administração direta. Chamavam-se parafiscais porque não eram destinadas ao orçamento do ente político. Digo que tal expressão está em desuso porque temos, atualmente, tanto contribuições destinadas a outras entidades como destinadas à própria Administração, sem que se possa estabelecer, entre elas, qualquer distinção no que diz respeito à sua natureza ou ao regime jurídico a que se submete. A locução “contribuições parafiscais”, pois, não se presta para designar o gênero “contribuições”. Ser ou não parafiscal é uma característica acidental, que, normalmente, sequer diz com a finalidade da contribuição, mas com o ente que desempenha a atividade respectiva (gn).

Ricardo Lobo Torres⁶ discorre, de forma irreprochável, sobre a impropriedade da utilização, pela doutrina, da expressão “parafiscalidade” após a reinserção das contribuições especiais na Lei Fundamental de 88:

Sucedem que, em 1988, assistiu-se ao retrocesso em tema de parafiscalidade. As contribuições sociais, como vimos acima, retornaram à Constituição Tributária (art 149) e readquiriram a sua natureza fiscal. Desapareceu, assim, o fenômeno da parafiscalidade do direito brasileiro, diluindo-se no da fiscalidade. Se a parafiscalidade é um conceito heurístico, é claro que depende da existência de figuras específicas da Constituição Social para que possa sobreviver, eis que compreende as prestações não-fiscais que, destinadas às despesas não essenciais assumidas supletivamente pelo Estado para a garantia dos direitos sociais, são cobradas com base na competência para legislar sobre o direito social. [...] Uma averbação final: a expressão “prestáculos parafiscais” é um tanto ambígua, como o próprio vocábulo “parafiscalidade”, e pode abranger também as contribuições econômicas e até os preços públicos. Preferimos, todavia, adotar o conceito menos abrangente da parafiscalidade, reservando à expressão “não-fiscalidade” a função genérica de compreender também as prestações extrafiscais (contribuições econômicas nos sistemas em que não aparecem como tributos) e as patrimoniais (preços públicos).

Prosseguindo, verificamos, conforme salientado pelo prof. Ricardo Lodi Ribeiro, que os requisitos da exclusão das receitas arrecadadas com as contribuições do orçamento geral, bem como da abstenção de sua fiscalização nunca se aplicaram no direito pátrio, tendo em vista que

⁴ PAUSEN, Leandro. Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência. 6.ed. Porto Alegre: Ed Livraria do Advogado, 2004.

⁵ Como exemplo, citamos as contribuições sociais – previdenciárias, destinadas a custear a aposentadoria daqueles servidores pertencentes aos quadros do próprio órgão da Administração Direta (Federal, Estadual, Municipal ou Distrital) responsável pela sua instituição.

⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Vol IV – Os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

o art 165 § 5º, III da Constituição Federal de 1.988 (CF/88) determina que todas as receitas da seguridade social devem constar na Lei Orçamentária Anual, encontrando-se, conseqüentemente, sujeitas ao controle de todos os órgãos orçamentários existentes.

Deste modo, concluímos que os únicos critérios hábeis para a definição das contribuições especiais são a destinação legal do produto da arrecadação e a referibilidade (que serão estudadas detalhadamente adiante), que, apesar de constituírem requisitos de validação constitucional dessa figura tributária, não justificam a utilização do vocábulo “parafiscais” como qualificador da espécie ora em estudo, terminologia esta que sequer tem sido utilizada nos recentes julgados da Suprema Corte em matéria tributária⁷.

Existem correntes doutrinárias que, mesmo após a edição da Carta de 1988, ainda defendem a natureza jurídica não-tributária das contribuições especiais, cabendo-nos tecer breves comentários sobre algumas delas, a fim de se evidenciar o regime jurídico aplicável a tal espécie exacional.

A teoria do prêmio de seguro prega a adaptação do conceito de contrato de seguro do direito privado ao seguro social, com adesão compulsória e, em regra, independente da vontade do segurado, por ser regulado por lei. Seus adeptos, dentre os quais destacamos Alberto Xavier, defendem o caráter sinalagmático das contribuições sociais, entendendo o prêmio como contraprestação devida em função de um risco assumido pelo segurado.

Já a teoria do salário subdivide-se em três concepções: a do salário diferido, social e atual. A teoria do salário diferido ou salário socialmente diferido atribui às contribuições previdenciárias natureza retributiva. Não sendo pagas direta e imediatamente ao segurado, a parte diferida seria retida pelo empregador que a repassaria à Previdência Social quando da verificação dos riscos protegidos, com base no princípio da solidariedade social, para os que realmente necessitem das prestações previdenciárias, ainda que não tivessem qualquer relação com o valor da cotização efetuada. Como adeptos dessa tese encontramos Wladimir Novaes Martinez⁸ e Fabio Zambitte Ibrahim⁹, não obstante verificarmos entendimento deste último

⁷ Nos autos dos RE's nºs 556.664-1, 560.626-1 e 559.882-9 de 12/06/2008, (DJU nº 216 Publicados em 14/11/2008), o STF abandonou o vocábulo “parafiscais”, referindo-se apenas às contribuições “para a seguridade social”.

⁸ MARTINEZ, Wladimir Novaes. Natureza Jurídica da Contribuição Previdenciária na Carta Magna de 1988. In Contribuições Previdenciárias – Questões Atuais. São Paulo: Dialética, 1996, pp. 235-269.

⁹ IBRAHIM, Fábio Zambitte. Curso de Direito Previdenciário. 18 Ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2013. pp.132-141. Encontramos também, não obstante o criterioso trabalho desenvolvido, posicionamento do autor defendendo modelo considerado efetivamente universalista, mediante proposta vanguardista e progressista, de financiamento da previdência social pública por impostos (in IBRAHIM, Fábio Zambitte. A Previdência Social no Estado Contemporâneo: Fundamentos, Financiamento e Regulação. op. cit., pp. 259-270).

autor defendendo o custeio de previdência social pública, de caráter universalista, mediante impostos.

A teoria do salário social surgiu na França, tendo no jurista Félix Pipp seu principal expoente, para quem a remuneração dos trabalhadores deixou de ser considerada como mera retribuição do trabalho, passando a ser um elemento de importância e significado coletivos, justificando, assim, a proteção social, enquanto que, para a teoria do salário atual, defendida por Santoro-Passarelli e Giorgio Cannella, a contribuição previdenciária seria considerada como cotas de salário atual, e não diferido, sendo o salário composto por duas cotas, a primeira entregue ao trabalhador e a segunda à previdência social¹⁰.

Por seu turno, a tese do imposto especial com destinação específica, defendida na doutrina italiana por Gianini perdeu a importância no Brasil com a edição do CTN, haja vista a vedação de imposto com destinação específica pelo sistema tributário nacional.

Os defensores dessas teorias não reconhecem, ao menos em sua total amplitude, a natureza tributária das contribuições previdenciárias¹¹.

A já abordada teoria parafiscal procura fazer distinção entre tributos fiscais e parafiscais, tendo em Morselli e Merigot seus maiores expoentes. Para essa vertente, enquanto os tributos fiscais visavam apenas à arrecadação de tributos, as exações parafiscais buscariam recursos para o financiamento de determinados gastos apartados da administração central do Estado, tendo por características o caráter compulsório da cobrança, orçamento próprio, destinação específica dos recursos arrecadados e a administração por entidades descentralizadas com delegação do Estado (paraestatais).

Podemos citar, outrossim, diversos autores que se filiam à tese da natureza não-tributária das contribuições sociais, como Wladimir Novaes Martinez, Marco Aurélio Greco, Marcus Orione Gonçalves Correia- Érica Paula Barcha Correia¹², Inocêncio Mártires Coelho¹³, Eduardo Bottallo¹⁴, Ruy Barbosa Nogueira e Luiz Mélega¹⁵.

¹⁰ Essa tese consiste numa variação da teoria do salário diferido, sendo defendida basicamente pela doutrina italiana, tendo sido pouco difundida no Brasil.

¹¹ Ainda no sentido da negativa de natureza tributária às aludidas exações, podemos encontrar os seguintes argumentos: que o art. 145 da Carta Magna de 1988, assim como o art. 3º do CTN, indicam apenas três espécies de tributo: imposto, taxa e contribuição de melhoria; que a contribuição previdenciária está disposta topograficamente fora do capítulo relativo ao Sistema Tributário Nacional, no Título da “Ordem Social”, além de não se submeterem ao princípio da anterioridade, presente no art. 150, III, “b”, da CF/88; que o fato de o art. 149 da CF/88 fazer remissão ao art. 146 do mesmo texto indicaria a existência de regime distinto, não tributário; que estas exações são orientadas por princípios específicos; submissão apenas parcial ao regime tributário; inaplicabilidade dos arts. 4 e 5 do CTN às contribuições.

¹² CORREIA, Marcus Orione Gonçalves. CORREIA, Érica Paula Barcha. COELHO, Inocêncio Mártires. Curso de Direito da Seguridade Social. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

Segundo Wladimir Novaes Martinez ¹⁶, o Texto Republicano instituiu um sistema nacional exacional que comporta dois grandes grupos, a saber, o dos tributos e o das contribuições sociais.

Para o jurista, é preciso analisar o tema da natureza jurídica das contribuições previdenciárias com base no Direito Previdenciário e seus princípios, sem ênfase ou exclusividade no Direito Tributário, haja vista a técnica protetiva ligada à Previdência Social.

Desta forma, o autor defende a natureza não-tributária das referidas contribuições, fundando suas alegações, principalmente, na existência de um “*Sistema Exacional Nacional*”, que seria gênero, a compreender as duas grandes divisões supracitadas. A separação derivaria da natureza econômico-financeira e institucional-sociológica própria da técnica protetiva. Assim, haveria regras constitucionais universais no Título VI da Constituição Federal de 1988 comuns aos tributos e às contribuições, e outras específicas a uma destas exações.

Para Ruy Barbosa Nogueira¹⁷, as contribuições sociais da seguridade social estão excluídas do regime dos tributos, uma vez que não foram incluídas no capítulo do Sistema Tributário Nacional e em razão de não respeitarem o princípio da anterioridade, presente no art. 150, III, “b”, da CF/88.

Valdir de Oliveira Rocha¹⁸ entende que as contribuições especiais não possuem natureza tributária, tendo em vista que apenas alguns princípios tributários seriam a elas aplicáveis. Além disso, para o autor, o legislador constituinte determinou a aplicação do regime tributário às contribuições, o que seria absolutamente desnecessário caso possuíssem natureza tributária.

¹³ COELHO, Inocêncio Mártires. A natureza jurídica das contribuições previdenciárias, in Revista de Direito Tributário 15/16 (1981).

¹⁴ BOTALLO, Eduardo. Breves Considerações sobre a natureza das contribuições sociais e algumas de suas decorrências, in Valdir de oliveira Rocha (coord.), Contribuições Sociais – Questões Polêmicas. São Paulo: Dialética, 1995.

¹⁵ MÉLEGA, Luiz. Algumas reflexões sobre o regime jurídico das contribuições na Carta Política de 1988”. In Direito Tributário Atual; vols. 11-12, São Paulo: IBDT/Resenha Tributária, 1992.

¹⁶ MARTINEZ, Wladimir Novaes. Natureza jurídica da contribuição previdenciária na Carta Magna de 1988, in Valdir de oliveira Rocha (coord.), Contribuições Sociais – Questões Atuais. São Paulo: Dialética, 1996.

¹⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1994.

¹⁸ ROCHA, Valdir de Oliveira. Contribuições sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). Caderno de Pesquisas Tributárias. São Paulo: Resenha Tributária, v. 17, 1992.

Edvaldo Brito¹⁹ assevera que “*Efetivamente, o regime jurídico dos tributos não é o mesmo daquele reservado a essas contribuições, logo, elas não podem ser, ao mesmo tempo, tributos e não-tributos*”. Seus principais argumentos estão focados no fato de que as contribuições sociais não obedecem a todos os princípios previstos na Constituição para os tributos. Para o autor, a natureza jurídica das contribuições previdenciárias seria de “*um fundo de participação compulsória*”.

Marco Aurélio Greco²⁰, em sua importante tese, colocou em dúvida a natureza tributária das contribuições especiais:

Em textos mais recentes, afirmei que, à vista dos posicionamentos da jurisprudência, as contribuições teriam natureza tributária; agora prefiro manter esta conclusão em suspenso. [...] Em suma, prefiro, a partir de agora, não afirmar categoricamente que as contribuições tem, ou não, natureza tributária. [...] De qualquer modo, caso se entenda que as contribuições não têm natureza tributária, será tranqüilo admitir que sua disciplina constitucional seja diversa da prevista para os impostos e taxas (e mesmo contribuição de melhoria). No entanto, caso as contribuições tenham natureza tributária, torna-se altamente complexo e espinhoso tentar explicar inúmeras perplexidades existentes quanto ao seu tratamento jurídico, tais como, para exemplificar, a possibilidade de as contribuições terem mesmo fato gerador e mesma base de cálculo dos impostos (como a jurisprudência admite) e sua não abrangência pela imunidade prevista no § 3º do art 155 da CF/88. Mas cumpre fazer uma revisão de pensamento e se for possível, reabrir integralmente o debate, porque hoje não me parece que as contribuições, no nosso sistema tributário, tenham inequívoca natureza tributária. Elas são uma figura de caráter pecuniário e de feição compulsória, mas não necessariamente tributária.

A referida corrente doutrinária contava com o apoio do Supremo Tribunal Federal, que, revisou seu posicionamento anterior, que asseverava a natureza tributária das contribuições especiais em função da Emenda Constitucional nº 01/69, e passou a entender pelo seu caráter não-tributário²¹ em função do advento da Emenda Constitucional nº 08/77.

O diploma normativo em questão promoveu a alteração da redação do art. 21, §2º, I, da Constituição de 1969, substituindo a expressão “*e o interesse da Previdência Social*” por “*e atender diretamente à parte da União no custeio dos encargos da Previdência Social*”, dando a entender que parcela das contribuições sociais, especificamente as contribuições previdenciárias, teria perdido a natureza tributária, em manobra complementada com a simultânea inserção, pelo constituinte derivado, de um inciso X ao art. 43 do texto

¹⁹ BRITO, Edvaldo. A “isenção” das contribuições de seguridade social e entidades beneficentes de assistência social: uma interpretação do §7º do art. 195 da Constituição Federal, in Valdir de Oliveira Rocha (coord.), Contribuições Sociais – Questões Atuais. São Paulo: Dialética, 1996. p. 31.

²⁰ GRECO, Marco Aurélio. Op cit. Pp 75-78.

²¹ STF, Pleno, RE nº 100.790, Rel. Min. Francisco Rezek, DJU 13/03/1987.

constitucional então vigente²², com a pretensão de desvincular as contribuições sociais previdenciárias do inciso I do mesmo dispositivo, reservado aos tributos, tratando as exações como categoria especial, despida de natureza tributária²³.

Estas alterações foram suficientes para que o Guardião da Constituição procedesse à alteração de sua jurisprudência, passando a negar a natureza tributária daquelas espécies exacionais, conforme se depreende do excerto do RE nº 100.089/87, que tratava da exigibilidade da contribuição ao PIS, nos termos dos votos dos Ministros Aldir Passarinho e Francisco Rezek.²⁴

Como destaca Fabio Zambitte Ibrahim²⁵, “a mudança legislativa teve o simples intuito de preservar o prazo decadencial de 30 anos das contribuições previdenciárias, as quais, reconhecida a natureza tributária, deveriam adequar-se ao lustro previsto no CTN”²⁶.

Em síntese, a corrente doutrinária que considera a natureza jurídica não-tributária das contribuições previdenciárias se apoia, principalmente, nas seguintes afirmações:

²² Art. 43. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente: I - tributos, arrecadação e distribuição de rendas; (...) X - Contribuições sociais para custear os encargos previstos nos artigos 165, itens II, V, XIII, XVI e XIX, 166, § 1º, 175, § 4º e 178. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 8, de 1977).

²³ Nesse sentido, vide FERNANDES, Simone Lemos, op. cit., pp. 163-164.

²⁴ A entender-se que tais contribuições, precipuamente a que se refere ao Programa de Integração Social, instituído em 1970, têm natureza tributária, resultará claro que a defensibilidade da cobrança do PIS frente ao art. 21-VIII da Constituição só poderá ter assentado, até 1977, na tese do aresto recorrido, qual seja a da diversidade do fato gerador.

Em 1977 a Emenda constitucional 8 excluiu tais contribuições da categoria de tributos, ao reformular o primeiro inciso do § 2º do art 21, acrescentando, ao mesmo tempo, novo inciso ao artigo 43 – o de número x, onde as contribuições sociais se apartam dos tributos já versados no inciso I. Seis anos atrás, votando no RE 86.595 (RTJ 87/271), o Ministro Moreira Alves deixava claro seu entendimento de que as contribuições porventura vestidas de caráter tributário antes da edição da Emenda 8 perderam, então por expressa vontade do constituinte, essa qualidade.

[...] O SENHO MINISTRO ALDIR PASSARINHO: - Sr. Presidente. Em face da Emenda Constitucional nº 8, as contribuições de natureza social, inclusive a do PIS, foram excluídas do conceito de tributo, uma vez que, a não ser assim, nós já teríamos de considerar o inciso X do art 43 como simplesmente expletivo, porque o texto original da Constituição diz: [...] Ora, se nós incluirmos no conceito de tributo as contribuições de natureza social, obviamente seria demasia o acréscimo, por emenda constitucional, do inciso X, e que se refere às contribuições sociais para custear as despesas previstas nos arts 165 e demais mencionados.

²⁵ IBRAHIM, Fábio Zambitte. A Previdência Social no Estado Contemporâneo: Fundamentos, Financiamento e Regulação. Niterói: Impetus, 2011, pp. 252-253;

²⁶ Isso porque o reconhecimento da natureza tributária das contribuições sociais previdenciárias, a partir da consolidação do entendimento de que os prazos prescricional e decadencial aplicáveis seriam os de cinco anos, cada um, tal como previsão no CTN, contrariou os interesses da Previdência Social, ensejando forte reação das autoridades da área, haja vista o art. 144 da Lei nº 3.807/60 fixava prazo “prescricional” trintenário para a “cobrança” das contribuições.

1 - se as contribuições previstas no artigo 149 da CF/88 tivessem natureza tributária, não haveria necessidade do referido artigo fazer remissão ao artigo 146 do mesmo texto, já que estariam sujeitas a ele de qualquer forma;

2- o artigo 145 da Carta Magna, assim como o artigo 3º do Código Tributário Nacional - CTN, indicam apenas três espécies de tributos: imposto, taxa e contribuição de melhoria;

3- as contribuições sociais estão dispostas fora do Sistema Tributário Nacional, no Título da “Ordem Social”;

4- os sistemas da seguridade social são fulcrados no princípio da solidariedade, o qual determina a obrigatoriedade de financiamento do sistema. Desta forma, não basta que a contribuição seja compulsória para que seja considerada tributária.

Não obstante os posicionamentos da doutrina acima explicitada, com a promulgação da Carta Política de 1988, o Supremo Tribunal Federal pôs fim a quaisquer dúvidas existentes na doutrina e na jurisprudência, tendo reconhecido definitivamente a natureza tributária das contribuições especiais, conforme restará demonstrado a seguir. Neste sentido, citamos o posicionamento de Geraldo Ataliba²⁷, Hugo de Brito Machado²⁸, José Eduardo Soares de Melo²⁹, Luciano Amaro³⁰, Misabel Abreu Machado Derzi³¹, Paulo de Barros Carvalho³², Ricardo Lodi Ribeiro³³, Ricardo Lobo Torres³⁴, Roque Antônio Carraza³⁵, Sérgio Pinto Martins³⁶ e Wagner Balera³⁷, dentre inúmeros outros tributaristas.

²⁷ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária, 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

²⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 32. ed. Rio de Janeiro: Malheiros Editores, 2011.

²⁹ MELO, José Eduardo Soares de. Contribuições sociais no sistema tributário. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 89.

¹⁹ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 17ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

³¹ DERZI, Mizabel Abreu Machado. Contribuição para o Finsocial. *In* Revista de Direito Tributário nº 55 (1991).

³² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 14ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

³³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. As contribuições parafiscais e a validação constitucional das espécies tributárias. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 174. São Paulo: Dialética, 2010.

³⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Op cit.*, Pp 469-471.

³⁵ CARRAZA, Roque Antônio. *Op cit.*

³⁶ MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito da Seguridade Social*. 16ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

O artigo 149 da Lei fundamental agrupa três figuras denominadas de contribuições: contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico – (CIDE) e contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas³⁸. Ainda, em função do advento da Emenda Constitucional nº 39/2009, foi acrescentado o art 149-A à CF/88, atribuindo competência aos Municípios e ao Distrito Federal para instituírem a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (CIP).

Aliomar Baleeiro³⁹ sempre defendeu a natureza tributária das contribuições especiais, especialmente devido à alteração do art 217 do CTN pelo Decreto-Lei nº 27 de 1966, que ressalvou a exigibilidade da contribuição sindical, das “quotas de previdência” e demais exações parafiscais.

José Eduardo Soares de Melo⁴⁰ conceitua as contribuições como “*tributos de características específicas, vinculados à despesa especial ou vantagem referida aos contribuintes e que podem implicar ou não, atuação estatal*”.

Ricardo Lobo Torres⁴¹, apesar de discordar do tratamento conferido pela Lei Maior às contribuições especiais, não desqualifica sua natureza tributária:

A contribuição é um *tertium genus* de tributo, que, por sua vez, se divide em várias espécies. [...] Ora, a natureza jurídica de um tributo não é algo independente da Constituição positiva, que possa sobrepairar num mundo das essências, impondo-se obrigatoriamente ao contribuinte. [...] Se a Constituição resolveu categorizar como tributo algo que não tem a natureza de tributo, é claro que a categorização constitucional tem que ser respeitada pelo intérprete, até porque representa ela (ou representou na época) uma opção em torno da maior estatização da economia e, portanto, um enfraquecimento do Estado Fiscal e da liberdade. Já observou Klaus Vogel que a tipificação das contribuições sociais como tributo não desnatura o Estado Fiscal, embora o torne obeso e intervencionista.

Já o professor Adilson Rodrigues Pires⁴², afirmando autonomia tributária das contribuições especiais, discorre sobre a importância da destinação legal do produto de sua arrecadação:

³⁷ BALERA, Wagner. Contribuições destinadas ao custeio da seguridade social. In Revista de Direito Tributário nº 49, 1989.

³⁸ Ressalte-se que uma parte minoritária da doutrina considera que este artigo refere-se a dois tipos de contribuições apenas: contribuições sociais de intervenção no domínio econômico e contribuições sociais de interesse das categorias profissionais e econômicas. No entanto, este não é nosso entendimento. Cf. Américo Lacombe, Finsocial, in Revista de Direito Tributário 47 (1989).

³⁹ BALEEIRO, Aliomar de Andrade. Direito Tributário Brasileiro. 11ª Ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

⁴⁰ MELO. José Eduardo Soares de. Op cit., P 89.

⁴¹ TORRES, Ricardo Lobo. Op cit., Pp 469-471.

Apesar da reconhecida imprecisão contida nas definições, pode-se arriscar afirmando que contribuição especial é uma espécie de tributo, cujo fato gerador consiste em situação típica reveladora de capacidade econômica do contribuinte, que se caracteriza pela afetação do produto de sua arrecadação a grupos ou categorias de pessoas, como benefício particular proporcionado pelo Estado ou por entidade autárquica, e, ainda, que se distingue das demais espécies, sejam impostos, taxas ou contribuições de melhoria, pelo exercício do poder tributário por entes privados que desempenham função pública delegada, na qual se incluem o controle, a arrecadação e a administração tributários. O principal traço distintivo das contribuições é, portanto, a destinação da arrecadação imposta pela lei que a institui, com o fim de atender a determinados grupos ou categorias de pessoas. [...] A característica essencial das contribuições, e que lhes confere a autonomia tributária hoje reconhecida pela doutrina mais abalizada e pela jurisprudência, não reside na situação de fato considerada como fato gerador, mas na destinação que lhe é dada pela lei tributária. Essa é a tônica das contribuições, segundo a Constituição Federal de 1988.

Explicitadas as considerações da doutrina majoritária na defesa da natureza tributária das espécies em estudo, torna-se importante, neste momento, analisarmos a definição de tributo contida no art. 3º do CTN: “Art. 3º - *Tributo é toda prestação pecuniária e compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”.

A despeito das diversas críticas tecidas pela doutrina acerca do citado conceito, às quais não são relevantes para o presente estudo, é importante consideramos as lições de Geraldo Ataliba⁴³ de que o conceito de tributo tem amparo constitucional, não podendo nenhuma lei alargá-lo, reduzi-lo ou modificá-lo.

Da leitura do dispositivo legal acima citado, percebemos claramente que as contribuições especiais previstas no artigo 149 da Lei Fundamental ajustam-se perfeitamente ao conceito de tributo, vez que são compulsórias, correspondendo a obrigações heterônomas (estando a pessoa física ou jurídica enquadrada como contribuinte não há como furtar-se ao pagamento da exação), pecuniárias (o *quantum debeatur* se expressa em valores monetários), não se constituem em sanção de ato ilícito (o fato gerador prevê uma atividade/situação lícita), são instituídas em lei (observando fielmente o princípio da legalidade) e são cobradas mediante atividade administrativa plenamente vinculada aos ditames legais (através da RFB, em nome da União).

Não bastasse esta plena adequação ao conceito, podemos sintetizar diversos outros argumentos apresentados pelos doutrinadores para justificar a natureza jurídica tributária das contribuições especiais, quais sejam:

⁴² PIRES, Adilson Rodrigues. In *As Contribuições no sistema tributário brasileiro*. Coordenador Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética/Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2003.

⁴³ ATALIBA, Geraldo. *Op cit.*, P 33.

1- aplica-se às contribuições todo um conjunto de princípios tributários, tais como da legalidade, irretroatividade, além da aplicação das normas gerais de direito tributário;

2- não existe um rol taxativo de tributos previsto artigo 145 do texto constitucional, vez que existem outras figuras que ali não se enquadram, tais como os empréstimos compulsórios. Assim, o correto é proceder a uma análise sistemática da Constituição Federal e não interpretá-la de forma isolada.

Ernesto José Pereira dos Reis⁴⁴ defende que, no artigo 145 da Constituição Federal, encontram-se apenas os tributos de competência de todos os entes tributantes (União, Estado, Distrito Federal e Municípios) e que os demais tributos, como os empréstimos compulsórios (art. 148) e as contribuições especiais (arts. 149 e 195) não estão previstos no artigo 145 porque são de competência exclusiva da União, com a devida ressalva ao parágrafo único do artigo 149, que possibilita aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituírem contribuição social a ser cobrada de seus servidores.

3- não há qualquer óbice a que as contribuições especiais possam ser consideradas como tributos pelo fato de não obedecerem a todo regramento jurídico a eles conferido, tendo em vista que nem todos os dispositivos do regime tributário são aplicáveis, integralmente, às demais espécies tributárias. Exemplificativamente, o Imposto sobre a Importação não está sujeito ao princípio da anterioridade expresso no artigo 150, III, “b”, da Lei Fundamental. Ademais, verificamos que as taxas não perdem sua natureza tributária apesar de não estarem sujeitas expressamente ao princípio constitucional da capacidade contributiva.

4- as características próprias (destinação do produto da arrecadação a finalidades pré-determinadas e a referibilidade entre os sujeitos passivos e a finalidade estatal custeada por determinada contribuição) não comprometem a natureza tributária das contribuições especiais, em virtude de se submeterem ao regime constitucional peculiar aos tributos.

5- as palavras utilizadas pelo legislador constitucional não observam, necessariamente, um rigor técnico-jurídico, e suas significações não podem ser tomadas por suas literalidades,

⁴⁴ REIS, Ernesto José Pereira dos. Natureza jurídico-tributária das contribuições sociais na Constituição Federal de 1988. In Revista Tributária e de Finanças Públicas n° 37, 2001.

devendo ser confirmadas pelo sistema constitucional. Importante lembrarmos que o legislador é uma pessoa do povo, eleito para representá-lo, não um técnico do direito.

Como exemplo, podemos citar o contido no § 6.º do art. 150 da *Lex Legum*, com redação dada pela Emenda Constitucional n.º 3, de 17 de Março de 1993, *in verbis*:

“Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderão ser concedidos mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. “.

A simples análise deste parágrafo demonstra a falta de rigor técnico do legislador originário, conforme assevera Sérgio Pinto Martins⁴⁵ :

“Poder-se-ia argumentar que, se o constituinte empregou duas expressões distintas, não o fez aleatoriamente, daí fazer menção ao termo tributo ou contribuição. Entretanto, no mesmo artigo, já se verifica que o termo contribuições, seguido às palavras impostos e taxas, indica que as contribuições são espécies do gênero tributo. [...] Isso mostra a falta de precisão do legislador constituinte no emprego das palavras, evidenciando mesmo a existência de equívoco no uso das palavras tributo ou contribuição.”

Ressalte-se, conforme já exposto, que o posicionamento do STF, expresso em diversos julgados, é no sentido de considerar a natureza jurídica tributária das contribuições especiais, conforme verificamos através dos Recursos Extraordinários de n.ºs 141.715-3/PE⁴⁶,

⁴⁵ MARTINS, Sérgio Pinto. Op cit., P. 99.

⁴⁶ RE n.º 141.715-3-PE - Rel. Min. Moreira Alves, publicado no DJ de 25/08/1995 - disponível on line in <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+141715%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+141715%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>.
EMENTA: - Imunidade tributária. Contribuições para o financiamento da seguridade social. Sua natureza jurídica. Sendo as contribuições para o finsocial modalidade de tributo que não se enquadra na de imposto, segundo o entendimento desta Corte em face do sistema tributário da atual Constituição, não estão elas abrangidas pela imunidade tributária prevista no art 150, VI, “d”, dessa Carta Magna, porquanto tal imunidade só diz respeito a impostos. Dessa orientação divergiu o acórdão recorrido. Recurso extraordinário conhecido e provido.
ACÓRDÃO – Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, conhecer do recurso e lhe dar provimento.

⁴⁷ RE n.º 290.079-SC – Rel Min Ilmar Galvão, publicado no DJ, 04/04/2003 - disponível on line in <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+290079%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+290079%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>
EMENTA: TRIBUTÁRIO. SALÁRIO-EDUCAÇÃO. PERÍODO ANTERIOR À LEI N.º 9.424/96. ALEGADA INCONSTITUCIONALIDADE, EM FACE DA EC 01/69, VIGENTE QUANDO DA EDIÇÃO DO DECRETO-LEI N.º 1.422/75, POR OFENSA AO PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA, CONSAGRADO NOS ARTS. 153, § 2.º, E 178, E AO PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DA DELEGAÇÃO DE PODERES, PREVISTO NO ART. 6.º, PARÁGRAFO ÚNICO. ALEGADA

290.079/SC⁴⁷ e 560.626-1/RS⁴⁸, proferidos nas últimas duas décadas, razões estas pelas quais é de se considerar inteiramente superada a divergência doutrinária outrora estabelecida relativamente ao tema em questão.

1.2 Hipóteses de validação constitucional

Prosseguindo, torna-se oportuno, no presente momento, procedermos ao estudo da validação constitucional dos tributos, a fim de analisarmos a destinação do produto da arrecadação e a referibilidade (individual e de grupo) como critérios de identificação e distinção das contribuições especiais das demais espécies tributárias.

Como ponto de partida de nosso estudo, faremos uma análise quanto à necessidade de se realizar uma classificação jurídica dos tributos vigentes no ordenamento jurídico pátrio. Marco Aurélio Greco⁴⁹, em sua monografia dedicada à figura das contribuições, ensina que *“Por classificar entende-se, em grandes linhas, a operação de dividir um conjunto ou grupo de objetos, coisas, enfim seres quaisquer, em classes, dependendo para isto da coordenação ou subordinação destes objetos a critérios preestabelecidos.”*

CONTRARIEDADE, AINDA, AO ART. 195, I, DA CF/88. CONTRIBUIÇÃO QUE, DE RESTO, FORA REVOGADA PELO ART. 25 DO ADCT/88. Contribuição que, na vigência da EC 01/69, foi considerada pela jurisprudência do STF como de natureza não tributária, circunstância que a subtraiu da incidência do princípio da legalidade estrita, não se encontrando, então, na competência do Poder Legislativo a atribuição de fixar as alíquotas de contribuições extratributárias.[...] A CF/88 acolheu o salário-educação, havendo mantido de forma expressa -- e, portanto, constitucionalizado --, a contribuição, então vigente, a exemplo do que fez com o PIS-PASEP (art. 239) e com o FINSOCIAL (art. 56 do ADCT), **valendo dizer que a recepcionou nos termos em que a encontrou, em outubro/88. Conferiu-lhe, entretanto, caráter tributário, por sujeitá-la, como as demais contribuições sociais, à norma do seu art. 149, sem prejuízo de havê-la mantido com a mesma estrutura normativa do Decreto-Lei n.º 1.422/75 (mesma hipótese de incidência, base de cálculo e alíquota), só não tendo subsistido à nova Carta a delegação contida no § 2.º do seu art. 1.º, em face de sua incompatibilidade com o princípio da legalidade a que, de pronto, ficou circunscrita. Recurso não conhecido(gn).**

⁴⁸ REs nº 560.626-1-RS, - Rel Min Gilmar Mendes, publicados no DJ, 05/12/2008 – disponível on line in “[EMENTA: PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS À LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL.. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+560626%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+560626%2EACMS%2E%29&base=baseAcordados”</p>
</div>
<div data-bbox=)

[...]

III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art 149 da CF de 1988. Precedentes (gn).

⁴⁹ GRECO, Marco Aurélio. Uma figura “sui generis”. São Paulo: Dialética, 2000.

Rubens Gomes de Sousa⁵⁰ defendia não ser importante uma discriminação teórica dos tributos em espécies, que poderiam ser representados por uma figura unitária, tendo, entretanto, reconhecido sua importância para efeitos didáticos e adotado sua divisão em impostos, taxas e contribuições (aqui compreendidas todas as receitas tributárias que não fossem impostos ou taxas).

Por outro lado, Roque Antônio Carraza⁵¹ e Geraldo Ataliba⁵² lecionavam ser indispensável proceder-se à divisão das figuras tributárias, em razão da própria classificação imposta pela Carta de 1988, que atribuía regimes jurídicos, princípios e regras peculiares às diversas espécies e subespécies de tributos.

Na clássica visão do filósofo argentino Genaro Carrió⁵³, as classificações em Direito:

[...] no son ni verdadeiras ni falsas, son serviciales o inutiles; sus ventajas o desventajas están supeditadas al interés que guía a quien las formula, y a su fecundidad para presentar un campo de conocimiento de una manera más facilmente comprensible o más rica em consecuencias prácticas deseables. [...] Decidirse por una clasificación es más bien como optar por el sistema métrico decimal frente al sistema de medición de los ingleses. Si el primero es preferible al segundo no es porque aquél sea verdadero y éste falso, sino porque el primero es más cómodo, más fácil de manejar más apto para satisfacer com menor esfuerzo ciertas necesidades o conveniências humanas.

Consideramos ser de incontestável relevância o papel da classificação das espécies tributárias a partir de suas características jurídicas, tendo em vista que é através das diferenciações estabelecidas pelas normas vigentes, bem como da observação das semelhanças e diferenças de seus objetos que se alcança a definição de uma espécie e de suas subespécies, tornando-se possível o enquadramento de determinada figura exacional no adequado regime jurídico previsto na moldura do texto constitucional.

Verificamos, em nosso estudo, a grande divergência relativa à classificação das figuras tributárias, tendo em vista a existência de vários critérios de diferenciação estabelecidos pela mais abalizada doutrina tributária. Entretanto, esta análise não pode ter como ponto inicial as classificações conferidas pelos autores, mas o Direito positivo, representado pelas Constituições republicanas, especialmente a Magna Carta de 1988, que estabelece um critério próprio de validação e classificação das espécies tributárias, conferindo-lhes características

⁵⁰ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Ed. Póstuma. São Paulo: Resenha tributária, 1975.

⁵¹ CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

⁵² ATALIBA, Geraldo *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

⁵³ CARRIÓ, Genaro. *Notas sobre derecho y lenguaje*. 1ª Ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1972.

concretas e um regime jurídico peculiar, especificamente no que tange à figura das contribuições especiais.

Na Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil promulgada em 1891, havia uma divisão bipartida dos tributos em impostos e taxas (arts 7º a 11). No entanto, não existia distinção nítida entre os dois tributos.

Já no sistema da Constituição de 1934, restou consagrada a divisão do tributo em imposto, taxa e contribuição de melhoria, esta última prevista no capítulo da “Ordem Econômica e Social”.

Após a supressão da figura da contribuição de melhoria do texto constitucional de 1937, o referido tributo foi devidamente incluído no art 30 da Lex Legum de 1946⁵⁴.

Podemos dizer que, antes da Emenda nº 18/1965, ainda não havia um sistema tributário nacional estruturado em normas orgânicas. Com a edição da Emenda Constitucional nº 18, de 01 de dezembro de 1965⁵⁵, restou excluída a possibilidade da instituição de “*quaisquer outras rendas*” e de outros impostos além daqueles expressamente previstos na Constituição. Por outro lado, os artigos 4º e 17 da referida Emenda trouxeram a previsão da possibilidade da criação de empréstimos compulsórios e impostos extraordinários de guerra pela União Federal.

Gilberto de Ulhoa Canto⁵⁶ afirma que, por sua sugestão, foi suprimida, do texto que seria enviado ao Poder Legislativo, qualquer menção às contribuições especiais, uma vez que as mesmas deveriam acomodar-se às figuras de impostos ou taxas. No entanto, posteriormente,

⁵⁴ CF 1946: Art 30 – “Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar:

I - contribuição de melhoria, quando se verificar valorização do imóvel, em consequência de obras públicas;
II - taxas;
III - quaisquer outras rendas que possam provir do exercício de suas atribuições e da utilização de seus bens e serviços.

Parágrafo único - A contribuição de melhoria não poderá ser exigida em limites superiores à despesa realizada, nem ao acréscimo de valor que da obra decorrer para o imóvel beneficiado.” (gn)

⁵⁵ Emenda Constitucional nº 18/1965, art 4º:” Somente à União, em casos excepcionais definidos em lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios.

Art 5º : Os impostos componentes do sistema tributário nacional são exclusivamente os que constam desta Emenda, com as competências e limitações nela previstas.

(...)

Art. 17. Compete à União, na iminência ou no caso de guerra externa, instituir, temporariamente, impostos extraordinários, compreendidos ou não na enumeração constante dos artigos 8º e 16, suprimidos, gradativamente, no prazo máximo de cinco anos, contados da celebração da paz.”

⁵⁶ CANTO, Gilberto de Ulhoa. As contribuições especiais no direito brasileiro, in Revista de Direito Tributário 31 (1985), pp.129-130: “Com o advento da Constituição de 1967 os quadros não sofreram mudança. Dentre as contribuições só as de melhoria foram reconhecidas como espécie do gênero tributo[...] As do tipo previdenciário estavam autorizadas no artigo 158, XVI, que aludia, expressamente, ao custeio da previdência para seguro-desemprego, proteção da maternidade, e assistência em caso de doença, velhice, invalidez, e aos sucessores em caso de morte, mediante contribuição da União, dos empregadores e empregados”.

confessou ter defendido uma posição equivocada em relação ao tratamento conferido àquelas, tendo em vista que a listagem *numerus clausus* de impostos descritos no Código Tributário Nacional não deixava margem para a inserção de novas exações, além do fato do conceito de taxa prescrito pela EC nº 18/65 e pelo Código Tributário Nacional não ter sido alargado o bastante para comportar as referidas contribuições.⁵⁷

A partir da Emenda Constitucional nº 01/1969⁵⁸, a Carta Política de 1967 passou a autorizar a União a instituir empréstimos compulsórios, nos casos definidos em lei complementar, e contribuições, tendo em vista a intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais. A grande inovação da referida Emenda foi a previsão das referidas exações em seu artigo 21 §2º I e II, mesmo dispositivo que conferia competência à União para a instituição de impostos, dentro do capítulo V, intitulado “Sistema Tributário”.

Retornando às classificações doutrinárias, Luciano Amaro⁵⁹ defende que seu grande divisor de águas está na escolha da utilização de uma ou de algumas variáveis como elemento de distinção dos tributos. O autor defende que, uma vez adotada uma única variável de distinção (a vinculação do tributo a determinada atuação do Estado), os tributos somente receberão a classificação bipartida, ao passo que, caso seja utilizado mais de um elemento variável (ex destinação e restitubilidade), poderão ser identificadas “n” possibilidades de diferenciação daquelas espécies exacionais.

O mestre Geraldo Ataliba, a partir dos ensinamentos do jurista italiano Achille Donato Giannini (que se utilizou da variável “fato gerador” como elemento distintivo dos tributos), despindo-se de quaisquer considerações de ordem econômica, política, social ou financeira, introduziu a mais expressiva das classificações de espécies tributárias, defendida até os dias atuais pela quase totalidade dos doutrinadores brasileiros, tendo como critério discriminatório a

⁵⁷ Idem. Op Cit., pp.130-131.

⁵⁸ Emenda Constitucional nº 01/1969:
Art. 21. Compete à União instituir imposto sobre:
(...)

§ 2º A União pode instituir:

I - contribuições, nos termos do item I deste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais;”

II - empréstimos compulsórios, nos casos especiais definidos em lei complementar, aos quais se aplicarão as disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais do direito tributário.

⁵⁹ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 17ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

existência, ou não, da vinculação do aspecto material da hipótese de incidência (fato gerador) a uma atividade estatal específica em relação ao sujeito passivo⁶⁰.

A partir da exposição do critério distintivo proposto por Ataliba, surgiram as correntes doutrinárias classificatórias dicotômica, tricotômica, quadripartite (e suas variações) e quiquipartite, todas considerando a figura do fato gerador do art 4º do Código Tributário Nacional⁶¹ como critério exclusivo de distinção entre as espécies tributárias.

A corrente dicotômica foi devidamente representada por nomes como Alberto Xavier⁶², Pontes de Miranda⁶³ e Alfredo Augusto Becker, tendo este lecionado que todo e qualquer tributo pertenceria à categoria de imposto ou de taxa, distinguindo-se por suas bases de cálculo, tendo em vista que os impostos teriam sua base de cálculo num *fato lícito qualquer*, ao passo que a referente às taxas seria definida por um *serviço estatal* ou “*coisa estatal*”. Becker⁶⁴ restringiu a classificação dos tributos à perspectiva mensurável de suas bases de cálculo. Para o autor, a natureza da base de cálculo seria o único elemento hábil e suficiente a expressar o gênero jurídico do tributo, sendo irrelevantes seus demais elementos, pressupostos e decorrências legais.

Por seu turno, a corrente tricotômica, consagrada no art 5º⁶⁵ do CTN, foi devidamente representada por Rubens Gomes de Sousa⁶⁶, Aliomar Baleeiro⁶⁷, Amílcar de Araújo Falcão⁶⁸,

⁶⁰ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011: “Pode-se dizer, portanto, que são tributos (1) vinculados aqueles cuja hipótese de incidência consiste na descrição de uma atuação estatal (ou uma consequência desta). Neste caso, a lei põe uma atuação estatal no aspecto material da h.i. São tributos (2) não vinculados aqueles cuja h.i. consiste na descrição de um fato qualquer que não seja atuação estatal. Isto é, a lei põe, como aspecto material da h.i., um fato qualquer não consistente em atividade estatal. Em outras palavras: a materialidade do fato descrito pela h.i. (aspecto material da h.i) de todo e qualquer tributo ou é uma (1) atividade estatal ou (2) outra coisa qualquer. Se for uma atividade estatal o tributo será (1) vinculado. Se um fato qualquer, o tributo será (2) não vinculado”.

⁶¹ CTN, Art. 4º: A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

- I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
- II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

⁶² XAVIER, Alberto. *Manual de Direito Fiscal*. Vol 1. Lisboa: Livraria Almedina, 1974.

⁶³ PONTES DE MIRANDA. *Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda Constitucional 1, de 1969*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1970.

⁶⁴ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª ed., São Paulo, Lejus, 1998.

⁶⁵ CTN - Art. 5º : Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

⁶⁶ SOUSA, Rubens Gomes de. *Op cit*.

⁶⁷ BALEEIRO, Aliomar de Andrade. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª Ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

⁶⁸ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Sistema Tributário Brasileiro – Discriminação de Rendas*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1965.

Luiz Emygdio da Rosa Jr⁶⁹, Aires Barreto⁷⁰, Sacha Calmon Navarro Coêlho⁷¹, Paulo de Barros Carvalho⁷², Roque Antônio Carraza⁷³, pelo próprio Geraldo Ataliba⁷⁴ e por inúmeros outros autores que, amparados na literalidade o art 4º do CTN, e nos ensinamentos de Geraldo Ataliba, posicionaram o fato gerador como elemento necessário e suficiente para a distinção dos tributos, dividindo-os em: a) vinculados – as taxas, atreladas à prestação de serviços públicos ou ao exercício do poder de polícia e as contribuições de melhoria, relacionadas à valorização de determinado imóvel em decorrência de obra pública; b) não vinculados – os impostos, figuras cuja hipótese de incidência se representa por um fato que não se relaciona a qualquer atuação estatal.

É verdade que os referidos doutrinadores não encontraram grandes dificuldades na adoção da classificação literal do art 4º do CTN supracitado, tendo em vista que o próprio Supremo Tribunal Federal⁷⁵, a partir da alteração dos arts 21 e 43 da Carta Política de 1967 pela Emenda Constitucional nº 08/77, passou a negar a natureza tributária conferida pelo art 217 do CTN às contribuições especiais. Com a inclusão dos empréstimos compulsórios e contribuições especiais nos arts 148 e 149 da Norma Fundamental de 1988, alguns autores adotaram as classificações quadripartite e quinquipartite, qualificando-os como espécies

⁶⁹ JÚNIOR, Luiz Emygdio da Rosa. Manual de Direito Financeiro e Tributário. 17ª Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

⁷⁰ BARRETO, Aires. Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais. 2ª Ed. São Paulo: Max Limonad, 1998: “São tributos vinculados as taxas e as contribuições e não vinculados os impostos. Nos primeiros, a consistência material da hipótese de incidência é uma atuação estatal – cuja referibilidade ao contribuinte é direta ou indireta, conforme se trate, respectivamente, de taxa ou contribuição – enquanto nos impostos, as situações que constituem sua hipótese de incidência não estão vinculadas ao desempenho de atividade pelo Estado”.

⁷¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

⁷² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 14ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2002: “A conclusão parece-nos irrefutável: as contribuições sociais são tributos que, como tais, podem assumir a feição de impostos ou de taxas. Excluimos, de indústria, a possibilidade de aparecerem com os caracteres de contribuição de melhoria, posto que esta espécie foi concebida em termos de estreito relacionamento com a valorização do imóvel, traço que não só prejudica como até impede seu aproveitamento como forma de exigência e cobrança das contribuições sociais”.

⁷³ CARRAZA, Roque Antônio. Op cit., P 695: “De acordo com as premissas por nós eleitas, os tributos, no Brasil, ou são impostos, ou são taxas (de serviço ou de polícia), ou são contribuições de melhoria. De fato, como procuramos demonstrar, os empréstimos compulsórios são tributos restituíveis; as contribuições parafiscais, tributos arrecadados por pessoa diversa daquela que os instituiu; e os impostos extraordinários, simples impostos que, criados pela União, na iminência ou no caso de guerra externa, não precisam respeitar o princípio da reserva das competências impositivas. Finalmente, as contribuições, referidas no art 149 e seu parágrafo único da CF, são tributos (impostos ou taxas), qualificados por sua finalidade”.

⁷⁴ ATALIBA, Geraldo. Op Cit. Pp 123-190.

⁷⁵ STF, Pleno, RE nº 100.089, Rel. Min. Aldir Passarinho, DJU 13/03/87, p. 3.882.

autônomas, enquanto que a maioria da doutrina, apesar de não lhes negar a natureza tributária, passou a enquadrá-las, ora na categoria de taxas, ora na de impostos, dependendo dos fatos geradores utilizados por aquelas espécies exacionais.

A corrente quadripartite encontra em Fabio Fanucchi⁷⁶, Ricardo Lobo Torres⁷⁷ Bernardo Ribeiro de Moraes, Luciano Amaro⁷⁸ e Hugo de Brito Machado⁷⁹ seus principais expoentes.

A divisão dos tributos em quatro espécies também foi confirmada pelo Min. Carlos Velloso no Recurso Extraordinário (RE) nº 138.284/CE⁸⁰, de 28/08/1992, cujo objeto principal era o julgamento da questão da constitucionalidade da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), tendo sido as contribuições constitucionais agrupadas em uma única espécie e subdivididas em parafiscais, especiais e de melhoria.

Bernardo R. de Moraes⁸¹ considera a natureza tributária das taxas, impostos, contribuições de melhoria e contribuições parafiscais, refutando a autonomia dos empréstimos compulsórios dentre as espécies tributárias, classificando-os como “impostos restituíveis”. O autor entende que o referido tributo, ao ser instituído, cria duas relações jurídicas, uma de cunho financeiro, representada pela previsão de sua restituição, ainda que parcial, e outra de

⁷⁶ FANUCCHI, Fábio. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Vol I. 4ª ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1986.

⁷⁷ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Vol IV – Os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

⁷⁸ AMARO, Luciano. Op cit., Pp 102-103.

⁷⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

⁸⁰ STF, Pleno, RE nº 138.284/CE, Rel. Min. Carlos Velloso, DJU 28/08/1992. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=208091>: [...] “As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) os impostos (C.F., arts 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (C.F., art.145 II); c) contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (C.F., art 145, III); c.2. parafiscais (C.F., art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1 de seguridade social (C.F., art. 195, I, II, III), c.2.1.2. outras de seguridade social (C.F., art. 195, parág. 4o), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, C.F., art. 212, parág. 5o, contribuições para o SESI, SENAI, SENA, C.F., art 240); c.3. especiais: c.3.1. de intervenção no domínio econômico (C.F., art 149) e c.3.2. corporativas (C.F., art.149). Constituem, ainda, espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (C.F., art. 148)”.

⁸¹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de direito tributário. Vol I. Rio de Janeiro: Forense, 1995: “Em matéria de impostos, fora do âmbito das classificações, mister se faz algumas palavras sobre os impostos restituíveis, também conhecidos como empréstimos compulsórios ou empréstimos forçados[...] O empréstimo compulsório no nosso entendimento, regra geral, em caso da lei definir autêntico empréstimo compulsório, tem natureza tributária, apresentando-se como uma das espécies do gênero tributo, mais típica do imposto. Trata-se de uma aplicação comum do imposto ao qual se agrega (dificilmente poderia, tal empréstimo compulsório, ser agregado à “taxa” ou à “contribuição de melhoria”). De empréstimo, na verdade, a figura examinada somente tem o nome, e a denominação do tributo não o qualifica (CTN, art 4º) [...] Como obrigação tributária o empréstimo compulsório se apresenta como “imposto com destinação determinada”.

natureza tributária, a de imposto com destinação constitucionalmente determinada, esta o verdadeiro objeto da relação tributária.

Data máxima vênia, esta não nos parece ser a classificação mais adequada desta peculiar espécie tributária. Isto porque a figura do imposto, além de atender a todos os requisitos gerais do conceito de tributo do art 3º do CTN⁸², é estabelecido a partir da previsão legal de determinado fato gerador definido em lei, não se relaciona com qualquer atuação estatal referível aos sujeitos passivos e, sobretudo, não pode ser atrelado, em nenhuma hipótese, à destinação do produto de sua arrecadação. Ora, a partir do momento em que a CF/88 (art 148, § único)⁸³ determina a vinculação da destinação dos valores arrecadados com os empréstimos compulsórios às despesas que lhes originaram e, ainda, considerando que a referida exação traz consigo o inédito atributo da previsão da *restituibilidade* (CTN, art 15, § único)⁸⁴, não nos parece restar dúvida tratar-se de tributo “*sui generis*”, de natureza jurídica notadamente distinta das demais espécies tributárias vigentes no Sistema Tributário Nacional, com requisito de validação especial – a necessidade da ocorrência de estado de urgência constitucional (tal como o imposto extraordinário do art 154, II da CF/88).

Neste mesmo sentido, Luciano Amaro atenta para a característica da *restituibilidade*⁸⁵ presente nos empréstimos compulsórios.

Já Fábio Fanucchi⁸⁶ e Ricardo Lobo Torres⁸⁷ entendem que as contribuições especiais englobariam em sua conceituação tanto as contribuições especiais, como as contribuições de

⁸² CTN, Art. 3º: Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

⁸³ CF/88, Art. 148: A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:
(...)

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

⁸⁴ CTN, Art. 15 - Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:
Parágrafo único. A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta Lei.

⁸⁵ A característica da restituibilidade é bem exposta por Luciano Amaro: “No empréstimo compulsório, além da destinação e da motivação, há, ainda, a restituibilidade como nota integrante do conceito desse tributo. É claro que a não restituição implica descumprimento da obrigação do Estado, o que não torna ilegítima a cobrança. Mas a criação do empréstimo compulsório só é válida se a lei que o instituir não olvidar a restituibilidade, além de atender aos demais pressupostos que legitimam a espécie”. (DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Discriminação das rendas tributárias. São Paulo: Bushatsky, 1972 apud AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 17ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011).

⁸⁶ FANUCCHI, Fábio. Op cit.

⁸⁷ TORRES, Ricardo Lobo. Op cit., P 467: “Contribuição é o tributo devido pela realização de serviço ou obra pública indivisível em favor de determinado grupo social, de que decorra benefício especial para o cidadão que

melhoria. Para Ricardo Lobo Torres, na contribuição coexistem dois elementos em constante interação, a saber, a atividade estatal praticada no interesse de determinado grupo e a vantagem individual auferida, sendo que a ausência de qualquer um dos dois já seria suficiente para descaracterizar o tributo.

Na opinião do jurista, a denominação “contribuições especiais” vem sido utilizada, por alguns autores, especificamente para se caracterizar as contribuições que não são de melhoria, o que seria uma impropriedade, tendo em vista que o adjetivo “especial” tem sido atribuído pela doutrina estrangeira simplesmente para distinguir aquela figura do imposto, que também seria uma contribuição *lato sensu*, tal como já fora denominada no início do Estado Liberal. A espécie de contribuição (de melhoria, social, econômica etc) deverá ser determinada pela natureza da atividade (serviço ou obra pública) prestada ao grupo social, diferenciação esta que não seria relevante ao ponto de segregá-la em espécies tributárias distintas.

Em sua classificação particular, Luciano Amaro⁸⁸ posiciona a contribuição de melhoria como subespécie da espécie taxa, além de atribuir natureza jurídica tributária ao pedágio cobrado pela utilização de vias públicas (igualmente considerado como subespécie de taxa), classificação esta que não é acompanhada pela doutrina dominante, que o posiciona como espécie de preço público.⁸⁹, figura esta que, devido a suas peculiaridades, deve ser objeto de estudo apartado da presente dissertação.

Prosseguindo, a corrente quinquipartite, formada por doutrinadores como José Eduardo Soares de Melo⁹⁰, Min. Moreira Alves⁹¹, Ricardo Lodi Ribeiro⁹², Cláudio Santos⁹³, dentre

dele participa. [...] Indispensável é que seja prestada (a atividade pública) *uti universi*, isto é, que seja indivisível e que não leve em consideração o interesse ou a vontade do indivíduo.

O outro elemento indispensável para a sua caracterização é a vantagem individual auferida pelo obrigado. Deve ser presente e imediata nas contribuições de melhoria, mas pode ser futura e aleatória nas demais contribuições.

Em síntese, a contribuição é um tributo ambivalente, porquanto nela vêm mesclados alguns elementos dos impostos e das taxas: a prestação estatal é indivisível, mas a vantagem tem que ser especial, frente à vantagem geral da comunidade”.

⁸⁸ AMARO, Luciano. Op cit., Pp 71-73:[...] “Essa disposição deu legitimação constitucional expressa ao pedágio. Além disso, reconheceu-lhe natureza tributária (por oposição à ideia ele traduziria um preço público), pois essa figura está referida num dispositivo que cuida de tributos, e como exceção a um princípio que limita a criação de tributos.

A Constituição, ademais, relaciona o pedágio com uma atuação estatal específica, já que ele tem por fato gerador a utilização de vias conservadas pelo Poder Público. Não é a construção de uma estrada, de per si, que embasa a exigência do pedágio; essa obra pública pode dar lugar à contribuição de melhoria. Já o pedágio é cobrável de quem trafegue pela via pública, e, por isso, frui a utilidade propiciada pela obra do Estado”.

⁸⁹ Neste sentido TORRES, Ricardo Lobo. Op cit., Pp 72-74.

⁹⁰ MELO, José Eduardo Soares de. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 1997. [...] Todavia, observo a existência de distinta característica nos empréstimos compulsórios, uma vez que o art 148 da Constituição deixa nitidamente implícito ser indispensável que, na lei federal instituidora, haja expressa previsão de prazo, forma de reembolso e remuneração, o que é deveras importante e tem o condão de tipificar e

outros renomados juristas, entende serem tributos os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios.

Numa análise das perspectivas históricas que culminaram nas principais classificações doutrinárias das espécies tributárias atualmente em vigor, verificamos, *ab initio*, que no Código Tributário Alemão de 1919, inspirado no pensamento dominante no Estado Liberal de direito, os tributos tinham a finalidade de custear as necessidades estatais típicas. O diploma idealizado por Ênio Becker adotou, em seu art 1º, a definição de tributo aliada à sua destinação pública, tendo sido os impostos reservados “para a obtenção de receita”.⁹⁴

Entretanto, a concepção de destinação pública de tributo constante no Código Alemão de 1919, que influenciou o pensamento da doutrina do recém-nascido Direito Tributário nos principais centros europeus, regrediu sensivelmente a partir da consolidação do pensamento positivista dos juristas alemães do séc XX, rapidamente incorporado pelo jurista italiano

especificar esta exação como tributo; tanto que o STF decretou a inconstitucionalidade de empréstimo compulsório que estabeleceria remuneração em quotas do Fundo Nacional de Desenvolvimento (FND), ao invés de em moeda corrente, como anteriormente apontado.[...] O mesmo ocorre com as contribuições sociais, as de intervenção no domínio econômico ou de interesse de categorias profissionais ou econômicas, e destinadas à seguridade social (arts 149 e 195), em que a legislação infraconstitucional deve determinar a destinação específica e direta aos entes beneficiados.

⁹¹ O Min. Moreira Alves, nos autos julgamento do Recurso Extraordinário nº 146.733-9/SP de 06/11/1992, de sua relatoria, confirmou, ainda que de forma acidental, a natureza tributária dos empréstimos compulsórios e das contribuições especiais: [...] Sendo, pois, a contribuição instituída pela lei 7.689/88 verdadeiramente contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social, com base no inciso I do art 195 da Carta Magna, segue-se a questão de saber se essa contribuição tem, ou não, natureza tributária em face dos textos constitucionais em vigor. Perante a Constituição de 1988, não tenho dúvida em manifestar-me afirmativamente. De feito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o art 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. No tocante às contribuições sociais – que dessas duas modalidades tributárias é a que interessa para este julgamento –, não só as referidas no art 149 – que se subordina ao capítulo concernente ao sistema tributário nacional – têm natureza tributária, como resulta, igualmente, da observância que devem ao disposto nos artigos 146, III, e 150, I e III, mas também as relativas à seguridade social previstas no art 195, que pertence ao título “Da Ordem Social”. Por terem esta natureza tributária é que o artigo 149, que determina que as contribuições sociais observem o inciso III do artigo 150 (cuja letra b consagra o princípio da anterioridade), exclui dessa observância as contribuições para a seguridade social previstas no art 195, em conformidade com o disposto no par. 6º deste dispositivo, que, aliás, em seu par. 4º, ao admitir a instituição de outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, determina se obedeça ao disposto no art 154, I, norma tributária, o que reforça o entendimento favorável à natureza tributária dessas contribuições sociais”. (STF, Pleno, RE nº 146.733-9/SP, Rel. Min. Moreira Alves, DJU 06/11/1992. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=210152>).

⁹² RIBEIRO, Ricardo Lodi. As contribuições para-fiscais e a validação constitucional das espécies tributárias. Revista Dialética de Direito Tributário nº 174. São Paulo: Dialética, 2010.

⁹³ SANTOS, Cláudio. “As contribuições sociais na Constituição”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). Caderno de Pesquisas Tributárias. São Paulo: Resenha Tributária, v.17, 1992.

⁹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Op cit., Pp – 36-38.

Achille Donato Giannini, que ensinou que a destinação particular de um tributo (“*particulare destinazione*”) não lhe alteraria sua figura jurídica.⁹⁵

O pensamento de Giannini tinha como pedra-de-toque a preocupação em se buscar um critério jurídico para a distinção das espécies tributárias (que consistia na identificação de seus fatos geradores), superando a diferenciação até então existente entre taxas e impostos, baseada em sua afetação a despesas gerais ou específicas, tendo desconsiderado outros aspectos como a importância da destinação da arrecadação tributária.

Por sua vez, a obra do jurista influenciou decisivamente os estudos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional brasileiro, dirigida por Rubens Gomes de Souza, que passou a repudiar a finalidade pública como elemento integrante do tributo. A referida Comissão Especial salientou que a destinação da arrecadação “é necessariamente posterior à sua conceituação e não elemento integrante desta”⁹⁶

Deste modo, podemos afirmar que, a partir da influência de A. D. Giannini, bem como da própria interpretação dos arts 4º e 5º do Código Tributário Nacional, que entendia o núcleo do fato gerador como sendo o exclusivo critério de diferenciação entre os tributos, formaram-se as correntes doutrinárias acima detalhadas, cujos seguidores, em sua grande maioria, foram direcionados a ignorar a destinação legal do produto da arrecadação das espécies exacionais.

Para autores como Sacha Calmon Navarro Coêlho, Amílcar de Araújo Falcão, Alfredo Augusto Becker e Geraldo Ataliba, dentre inúmeros outros tributaristas de escol, existe um grande abismo entre a existência jurídica de uma figura tributária e a destinação do produto de sua arrecadação.

Becker⁹⁷ interpretou a destinação financeira ou extrafiscal do art 4º, II do CTN como um critério absolutamente irrelevante para a caracterização dos tributos. Geraldo Ataliba entendia que, apesar de autorizada pela Carta Política, a destinação do produto da arrecadação não integrava o regime jurídico tributário, não sendo válida sua inclusão na discussão acerca da natureza das espécies tributárias, que seria reconhecida, tão somente, pela materialidade da hipótese de incidência⁹⁸.

⁹⁵ GIANNINI, Achille Donato. *Instituzioni di Diritto Tributario*. Milano: Giuffrè, 1948.

⁹⁶ SOUZA, Rubens Gomes de. *Comentários ao Código Tributário Nacional: Parte Geral*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais/EFUC, 1975 apud TORRES, Ricardo Lobo. *Op cit*, pp 39.

⁹⁷ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3ª ed., São Paulo, Lejus, 1998.

⁹⁸ ATALIBA, Geraldo. *Op cit.*, Pp 158 -159: O Código Tributário Nacional estabelece ser irrelevante para determinação da natureza específica de um tributo “a destinação legal do produto de sua arrecadação” (art 4º, II). É uma disposição didática lapidar. Não é norma, mas um oportuno preceito didático, doutrinariamente correto. É um absurdo, despropositado, anticientífico, ilógico e primário recorrer a argumento ligado ao destino

Já Sacha Calmon N. Coêlho, em referência à jurista Mizabel A. M. Derzi, entende que o critério finalístico do fato gerador, muito embora reavivado por parte da doutrina a qual denomina de “os reinventores da roda” fora devidamente descartada pelo Código Tributário Nacional, tendo sido considerado como critério inútil à caracterização das espécies tributárias⁹⁹.

Em sentido oposto, Hugo de Brito Machado¹⁰⁰ reconheceu que a inserção de outras figuras tributárias no ordenamento pátrio tornou insuficiente a adoção exclusiva do critério do fato gerador para diferenciá-las entre si. Já Luciano Amaro entende que, sempre que a destinação for alçada, em nível constitucional, como elemento constitutivo de determinada espécie tributária, representará critério de distinção dessa figura de outras que não comportem a mesma especificidade¹⁰¹.

Marco Aurélio Greco adverte que, embora o critério adotado pelo art 4º do CTN possa ser adequado para os impostos, no caso das contribuições, o destino da arrecadação é um elemento fundamental à sua própria definição. Para o autor “*Se a razão de ser da contribuição é existir uma finalidade e um determinado grupo, e a exigência do pagamento é feita em*

que o estado dá aos dinheiros arrecadados, para disso pretender extrair qualquer consequência válida em termos de determinação da natureza específica dos tributos.[...] Quer dizer: pode ser constitucional um tributo e não o ser a aplicação dos recursos com ele auferidos; e vice-versa. Em outras palavras: a destinação não integra o regime jurídico tributário. A relação tributária é regida pelo direito tributário; a destinação dos dinheiros é questão não tributária, mas constitucional-financeira, de direito orçamentário.

Assim, não tem cabimento – no trato jurídico do tema – incluir na definição do tributo a destinação do seu produto. Esta não é parte da estrutura da obrigação, nem da configuração da hipótese de incidência. Por isso são erradas cientificamente as pretensas definições de taxas pelo destino do produto da arrecadação ao custeio de determinada atividade pública.

⁹⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Apontamentos necessários à compreensão da repartição constitucional de competências tributárias; as contribuições especiais; a importância da base de cálculo. Revista Dialética de Direito Tributário nº 156. São Paulo: Dialética, 2008: “Entretanto, segundo Nicola Abbagnano, o finalismo foi erradicado da ciência moderna e a causa final passaria a ser completamente desprezada na explicação do mundo natural. [...] o finalismo, hoje considerado inútil em todos os campos de explicação científica permanece como característica das correntes metafísicas que consideram modesta demais para a filosofia a tarefa de criticar os valores para corrigi-los ou conservá-los, propondo-se a tarefa de demonstrar que os valores são garantidos pela própria estrutura do mundo onde o homem vive e que eles constituem o fim dessa estrutura. O finalismo perdeu completamente o caráter científico que possuía originalmente na Grécia antiga e permanece apenas como uma das tantas esperanças ou ilusões às quais o homem recorre na falta de procedimentos eficazes ou em substituição deles. (cf. ABBAGNANO, op. Cit., p.461)”.

¹⁰⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Natureza jurídica específica do tributo, in Revista Dialética de Direito Tributário 46 (1999), p. 41.

¹⁰¹ AMARO, Luciano. Op cit. Pp 99-100: “Ademais, há situações em que a destinação do tributo é prevista pela Constituição como aspecto integrante do regime jurídico da figura tributária, na medida em que se apresenta como condição, requisito, pressuposto ou aspecto do exercício legítimo (isto é, constitucional) da competência tributária. Nessas circunstâncias, não se pode, ao examinar a figura tributária, ignorar a questão da destinação, nem descartá-la como critério que permita distinguir de outras a figura analisada. [...] Em verdade, se a destinação do tributo compõe a própria norma jurídica constitucional definidora da competência tributária, ela se torna um dado jurídico, que, por isso, tem relevância na definição do regime jurídico específico da exação, prestando-se portanto, a distingui-la de outras”.

*solidariedade ao grupo à luz da finalidade, o destino da arrecadação deve ser a favor desse mesmo grupo, na busca da finalidade”.*¹⁰²

De fato, se o CTN considerava irrelevante a consideração da destinação legal das receitas tributárias arrecadadas, verificamos que a Lei Fundamental de 1988 incorporou a referida destinação ao próprio regime jurídico das contribuições especiais e dos empréstimos compulsórios, conferindo-lhes especial relevância, ao determinar que as aquelas sejam instituídas pela União no interesse das áreas social, de intervenção no domínio econômico e no interesse das categorias profissionais ou econômicas, enquanto que os empréstimos compulsórios são instituídos com a finalidade de custear as despesas urgentes que ensejaram sua criação.

Na esteira de Ricardo Lodi Ribeiro¹⁰³, entendemos que o aspecto finalístico do fato gerador é fundamental para a identificação das contribuições especiais e dos empréstimos compulsórios entre as espécies tributárias, na medida em que serve de justificativa para a suas instituições. Não classificamos o aspecto finalístico como “fato gerador acessório” tal como qualificado por José Marcos Domingues Oliveira¹⁰⁴, justamente por entendermos que o mesmo é elemento componente da definição das contribuições especiais e dos empréstimos compulsórios, devendo ser coordenado com os demais aspectos (material ou fato gerador em sentido estrito, pessoal, espacial, temporal e quantitativo) dos fatos geradores das contribuições e dos empréstimos compulsórios. Na falta da coordenação entre os elementos nucleares ao aspecto finalístico, não mais poderemos falar naquelas espécies tributárias, mas nas figuras dos impostos ou das taxas.¹⁰⁵

Deste modo, concluímos pela imprescindibilidade da destinação legal do produto da arrecadação à definição, não só das contribuições especiais, como bem apontado por Marco

¹⁰² GRECO, Marco Aurélio. Op cit. Pp 240.

¹⁰³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op cit.

¹⁰⁴ OLIVEIRA, José Marcos Domingues. Direito tributário e meio ambiente. 3ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. O autor utilizou-se da classificação “fato gerador acessório” para destacar a importância da destinação do produto da arrecadação como elemento qualificador das contribuições, sem, entretanto, classificá-la como espécie tributária autônoma, mantendo-se fiel à corrente tricotômica que enquadrava a referida espécie tributária na categoria de impostos ou taxas.

¹⁰⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op cit. P 115: “caso não haja essa adequação, resta desatendido o requisito constitucional de validação da contribuição parafiscal, não mais havendo que se falar nessa espécie tributária, mas em imposto ou taxa, conforme o fato gerador. Nesse caso, a legitimidade da exação dependerá da compatibilidade desse novo figurino com a Constituição.”

Aurélio Greco¹⁰⁶, como também dos empréstimos compulsórios, tendo em vista que é através do critério da validação finalística que podemos verificar se aqueles tributos foram legitimamente instituídos frente à Norma Fundamental.

No entanto, apesar de essencial, verificamos que a destinação legal do produto da arrecadação, no caso das contribuições especiais, não se mostra como critério suficiente à sua validação. É necessário o relacionamento, a adequação entre a finalidade da atuação estatal e o grupo de contribuintes financiadores do tributo em questão. E essa adequação é o atributo que conceitua a referibilidade, de cunho individual, no caso das taxas e das contribuições de melhoria, e, de grupo, no caso das contribuições especiais.

Luciano Amaro¹⁰⁷ não considera imprescindível o critério da referibilidade para a identificação das contribuições especiais, classificando-o como “dado acidental” da exação, tendo em vista que o grupo de indivíduos a que determinada atuação estatal se destina pode não ser formado pelos próprios contribuintes, como no caso, por ex, dos indivíduos carentes, que receberão as prestações de seguridade social sem que tenham, necessariamente, financiado qualquer benefício estatal.

Apesar da posição adotada pelo ilustre jurista, entendemos que a adequação entre a finalidade da contribuição e o universo dos obrigados tributários, que caracterizam, em menor ou maior amplitude, a referibilidade de grupo¹⁰⁸, é pressuposto de instituição e cobrança de todas as contribuições especiais, sejam elas sociais, interventivas ou corporativas. Como consequência da referibilidade, o contribuinte deve pertencer a um grupo específico, determinado, não se confundindo com toda a coletividade, tendo em vista que as atividades estatais não se referem, normalmente, a toda a sociedade.

Leandro Paulsen¹⁰⁹ afirma que, no caso das contribuições para a seguridade social, excepciona-se, tão-somente, o “requisito da parcialidade do grupo”, mas não o liame mínimo existente entre a finalidade da contribuição e o universo dos obrigados tributários, asseverando que o atributo da referibilidade deve estar presente em todas as contribuições especiais.

¹⁰⁶ Para Marco Aurélio Greco, as contribuições e os empréstimos compulsórios “definem-se, constitucionalmente, como categorias distintas das demais, porque a Constituição valida (protege contra impugnação) as normas infra-ordenadas que estejam em sintonia com a finalidade expressa.” Op cit., Pp 139.

¹⁰⁷ AMARO, Luciano. Op cit., Pp 106-107.

¹⁰⁸ Alguns autores, como Leandro Paulsen, classificam a referibilidade em direta e indireta, de acordo com a espécie de contribuição em estudo. PAULSEN, Leandro. Op cit., P 54.

¹⁰⁹ PAUSEN, Leandro, VELLOSO, Andrei Pitten. Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

No mesmo sentido, Marco Aurélio Greco informa que o requisito da participação e pertinência a um determinado grupo social é nítido em se tratando das contribuições interventivas e corporativas, e ainda, mesmo no caso das contribuições de seguridade social incidentes sobre a receita de prognósticos, cujo grupo é formado por toda a coletividade, o critério da integração a determinado grupo não pode ser abandonado.

O princípio constitucional da solidariedade de grupo, que fundamenta a cobrança das contribuições especiais, por sua vez, informa o princípio do custo/benefício, que pode ser entendido como, “[...] a abordagem conjunta da receita e da despesa e a repartição das cargas tributárias segundo o seu custo global para a Administração em equilíbrio com a vantagem especial por cada um auferida.”(TORRES, 2007, p 481). São os valores em questão que permitem a diferenciação entre as contribuições e os impostos, fundamentados nos princípios da capacidade contributiva e na solidariedade social.

No entanto, apesar de ter reconhecido a aplicabilidade do princípio do custo/benefício (legitimado pela solidariedade de grupo) às contribuições especiais nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) nº 2.010¹¹⁰, o STF reviu seu entendimento, ao criar o “*princípio estrutural da solidariedade*” durante o julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 3.105/DF¹¹¹ e 3128/DF, legitimando a mudança do sistema de custeio previdenciário dos servidores públicos trazida pela EC nº 41/03, que passou a ter caráter solidário e contributivo.

De fato, a Carta de 1988, ao estabelecer a previsão de espécies exacionais como as contribuições sociais sobre o faturamento, o lucro líquido, a receita de concursos de

¹¹⁰ ADIN nº 2.010, publicada no DJU de 12/04/2002, Rel. Min Celso de Mello. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=69&dataPublicacaoDj=12/04/2002&ncidente=3726169&codCapitulo=5&numMateria=10&codMateria=2>.

¹¹¹ ADIN nºs 3.105/DF e 3.128/DF. Rel. Orig. Min. Ellen Gracie, Rel. Acórdão Min. Joaquim Barbosa. Publicada no DJU de 18/08/2004. Informativo nº 357, de 25/08/2004: “[...] Os termos originais da Constituição de 1988 desenhavam um sistema previdencial de teor solidário e distributivo, no qual a comprovação de “tempo de serviço”, sem limite de idade, era uma das condições do direito ao benefício, sem nenhuma referência à questão de proporcionalidade, ou de equilíbrio atuarial, entre o volume de recursos e o valor das contribuições desembolsadas pelo servidor na ativa e o dos proventos da aposentadoria. Seu cunho solidário e distributivo vinha sobretudo de os trabalhadores em atividade subsidiarem, em certa medida, os benefícios dos inativos. O sistema sofreu substancial alteração com a Emenda Constitucional nº 20/98, que lhe introduziu feição contributivo, baseado, já não no “tempo de serviço”, mas no tempo de contribuição, “observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial” (art. 40, in fine, da Constituição da República, com a redação da EC 20/98).

E a Emenda Constitucional nº 41/2003 instaurou regime previdencial nitidamente solidário e contributivo, mediante a previsão explícita de tributação dos inativos, “observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial”.

[...] o regime previdenciário público visa garantir condições de subsistência, independência e dignidade pessoais ao servidor idoso por meio de pagamento de proventos de aposentadoria durante a velhice e, nos termos do art 195 da CF, deve ser custeado por toda a sociedade, de forma direta e indireta, o que se poderia denominar princípio estrutural da solidariedade (gn)”.

prognósticos e etc., acabou criando novos tributos absolutamente atípicos, ou “*anômalos*” e “*exóticos*”¹¹² através dos quais a União buscava, a um só tempo, criar novas hipóteses de incidência tributária e se furtar da repartição constitucional obrigatória¹¹³ das receitas tributárias com os Estados, Municípios e Distrito Federal. Para tanto, tais figuras foram legitimadas no ordenamento, pelo Pretório Excelso, através da construção jurídica do “*princípio estrutural da solidariedade*”, conforme explicitado por Ricardo Lobo Torres:

A posição do Supremo Tribunal Federal era muito difícil, reconheça-se: ou invalidava as incidências anômalas, como queria a doutrina, produzindo consequências econômicas graves que seriam sanadas com a construção de novo sistema tributário, científico e ajustado à realidade sócio-econômico do final do século; ou validava o sistema extravagante, dando-lhe fundamento ético e jurídico abrangente. Preferiu a segunda alternativa e inventou o princípio estrutural da solidariedade, inexistente na filosofia ou na teoria jurídica dos nossos dias, aqui ou no estrangeiro.

Como resultado do verdadeiro “contorcionismo” jurídico realizado para validar a cobrança de todas as contribuições previstas na Lei Maior, principalmente aquelas que não possuem vinculação direta entre os contribuintes e os beneficiários da atuação estatal, o STF acabou por igualar o princípio da solidariedade de grupo à solidariedade social, tendo, conseqüentemente, substituído seu fundamento de validade, baseado no princípio do custo/benefício, pelo princípio da capacidade contributiva, típico dos impostos, transformando aquelas espécies em “*autênticos impostos com destinação especial*.”¹¹⁴

Ocorre que o princípio da solidariedade social, por si só, não é fundamento de validade de todas as contribuições especiais, especialmente em se tratando das contribuições sociais – previdenciárias, sociais gerais, de intervenção no domínio econômico e das contribuições no interesse das categorias profissionais e econômicas, onde resta nítida a solidariedade de grupo entre aqueles que as financiam e os destinatários de determinado benefício estatal. Não se pode mais cogitar que os benefícios sociais concedidos pelo Estado a certos grupos sejam custeados pelas receitas arrecadadas através de toda a sociedade na forma de impostos. Aqui, o indivíduo deve pagar a contribuição justamente por se referir a um grupo que receberá as prestações sociais do Estado, que são financiadas a partir daquela arrecadação.

Como exemplo de aplicação do princípio da solidariedade de grupo citamos o caso do Seguro de Acidentes do Trabalho (SAT), onde, por força do inciso II do art 22 da Lei nº 8.212/91, os empregadores deverão pagar a contribuição social - previdenciária de 1 a 3%

¹¹² Tais denominações foram incorporadas, definitivamente, nas obras do mestre Ricardo Lobo Torres, especialmente em seu Tratado de Direito Constitucional e Financeiro.

¹¹³ CF/88 arts 157 a 162.

¹¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Op cit., P 557.

sobre sua folha de salários, dependendo do grau de risco que sua atividade preponderante gerar à saúde de seus empregados (que pertencem a segmentos econômicos diversos, porém dentro de um mesmo grupo, uma vez que a previdência social e a saúde do empregado também são de responsabilidade dos empregadores), que por sua vez demandarão dos benefícios sociais (auxílio doença, aposentadoria por invalidez etc) a serem concedidos pelo Estado no caso da ocorrência de algum sinistro.

Todavia, a Constituição¹¹⁵ estabelece que a “*seguridade será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta*”, consagrando o princípio da universalidade da cobertura e do atendimento e determinando que toda a sociedade participe de seu custeio, através da exigência de contribuições para a seguridade social. Nesta situação específica das contribuições sociais incidentes sobre o lucro, faturamento ou receita, importação e receita dos concursos de prognósticos (além da contribuição de iluminação pública e da contribuição social geral ao salário-educação), a aplicação do princípio da solidariedade de grupo dilata-se a tal ponto que passa a se confundir com o da solidariedade social, como bem salientado pelo professor Ricardo Lodi Ribeiro¹¹⁶, podendo ser considerado como fundamento de validade dessas contribuições atípicas.

O que nos causa verdadeira espécie é o atual entendimento da Suprema Corte no que tange ao requisito de validação das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE. Ao centralizar sua atenção às contribuições sociais do art 195 da CF/88, o STF tem decidido que as contribuições ao sistema “S” (SESI, SENAI, SESC, SENAC e SEBRAE), além da contribuição ao INCRA e demais contribuições de intervenção no domínio econômico, ao estimularem/coibirem o desenvolvimento de determinada atividade, interessariam não apenas a determinado grupo mas a toda a sociedade, devendo atender, tão-somente, ao princípio da solidariedade social característico das contribuições acima mencionadas¹¹⁷.

¹¹⁵ CF/88 art 195, caput: “A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:”

¹¹⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op cit., P 120.

¹¹⁷ RE nº 627.687-DF, - Rel Min Carmen Lucia, publicados no DJ, 24/09/2010– disponível on line in “<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/16085738/recurso-extraordinario-re-627687-df-stf>”
EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. LEI N.10.168/2000: CONSTITUCIONALIDADE. RECURSO AO QUAL SE NEGA SEGUIMENTO. Relatório 1. Recurso extraordinário interposto com base no art.102, inc. III, alínea a, da Constituição da República contra o seguinte julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região: “TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE - DESTINADA A FINANCIAR O PROGRAMA DE ESTÍMULO À INTERAÇÃO UNIVERSIDADE-EMPRESA PARA APOIO À INOVAÇÃO. ASSISTÊNCIA TÉCNICA INTERNACIONAL. LEI

Data máxima vênia, diante de todo o acima exposto, não nos parece ser este o melhor entendimento aplicável à referida espécie tributária. Isto porque as CIDE, destinadas a viabilizar a intervenção estatal na economia para organizar e desenvolver determinado setor essencial, encontram seu requisito de validade constitucional justamente na correlação direta entre aqueles indivíduos que demandam a intervenção e aqueles obrigados a custear o referido benefício, não havendo qualquer sentido em se tratar o tributo em questão como sendo de interesse amplo de toda a sociedade, mas, tão-somente, de determinado segmento de indivíduos, o que caracteriza, novamente, a referibilidade de grupo e retira as contribuições do art 149 da Lei Maior da regra geral do princípio estrutural da solidariedade acima abordado.

Compartilha desse entendimento o jurista Luis Eduardo Schoueri, que propõe a correlação de determinada CIDE (e também das contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas) com sua fonte financiadora, ou seja, se determinada intervenção estatal está voltada para determinado segmento econômico, será neste universo de contribuintes que se buscará as contribuições necessárias à correta atuação estatal. Em suas palavras

(...) Enquanto no caso das contribuições sociais destinadas à seguridade social o próprio constituinte tratou de determinar que toda a sociedade deveria assumir tal incumbência (art 195, caput), no caso das demais contribuições inexistia aquela indicação. (...) Cogita-se, aqui de um (sic) atividade estatal a ser financiada por um grupo de pessoas. Conquanto inaplicável a igualdade tributária (já que se discrimina um grupo, que passa a ser tributado, enquanto outros não o serão), o princípio geral da igualdade exige um fator de discrimen, implicando, em síntese, a igualdade dentro do próprio grupo. Ora, se o objetivo é financiar a atividade estatal, é razoável que o critério diferenciador seja o próprio grau de envolvimento do contribuinte com a intervenção ou atuação estatal (contribui mais aquele mais afetado pela intervenção ou atuação) ou, alternativamente, a capacidade contributiva.

Sendo possível identificar grupos de contribuintes mais ou menos afetados pela intervenção, parece inaceitável que se exijam contribuições de intervenção no Domínio Econômico iguais de contribuintes submetidos a diferente atuação estatal. Esta conclusão é apenas um desdobramento do que se disse acima, sobre a correlação entre a contribuição e sua fonte financeira. Neste sentido, quando possível, o fato gerador da contribuição deve permitir aquela distinção.¹¹⁸

Deste modo, podemos afirmar que a Lei Fundamental pretendeu fixar expressamente as materialidades econômicas (ex auferir renda, prestar serviços etc.) dos fatos geradores e bases de cálculo, de utilização obrigatória pela lei ordinária, como requisito para a criação dos impostos, das contribuições sociais para a seguridade social e das contribuições sociais gerais ao salário-educação, tributos baseados nos princípios da capacidade contributiva e da

N.º 10.168/2000. DESNECESSIDADE DE LEI COMPLR. NATUREZA DA CONTRIBUIÇÃO. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. OBSERVÂNCIA. REFERIBILIDADE

¹¹⁸ SCHOUERI, Luis Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005. Pp 195-203.

solidariedade social (ou solidariedade de grupo, no caso das contribuições sociais – previdenciárias), excetuando-se os casos de novos impostos e novas contribuições dos arts 151 I e 195 §4º da CF/88, a serem estabelecidos através de leis complementares, além dos empréstimos compulsórios e os impostos extraordinários de guerra, que se submetem ao critério da urgência constitucional. Por outro lado, foi estabelecido o critério de validação da referibilidade para a criação das taxas, contribuições de melhoria, contribuições corporativas, interventivas, contribuições sociais previdenciárias e contribuições sociais gerais (excetuada a do salário-educação), tributos baseados no princípio do custo-benefício, não tendo a Carta de 1988 se preocupado em determinar as materialidades econômicas para os tributos em comento.

Diante de todo o acima exposto, amparados na doutrina de Ricardo L. Ribeiro, podemos concluir pela existência quatro critérios distintos para a validação constitucional das espécies tributárias, a saber:

- previsão constitucional das materialidades que formarão os fatos geradores e bases de cálculo utilizados nas leis instituidoras dos impostos, das contribuições para a seguridade social e da contribuição social geral ao salário educação, excetuadas as figuras acima tratadas, contidas nos arts 148, 151, I 154, II e 195 § 4º da CF/88;

- destinação legal do produto da arrecadação às finalidades determinadas nos arts 148 e 149 da CF/88 no caso dos empréstimos compulsórios e das contribuições especiais;

- referibilidade entre os sujeitos passivos da obrigação tributária e a finalidade da atividade estatal por eles financiada, quer sob a ótica individual das taxas e da contribuição de melhoria, quer sob sua vertente de grupo, como no caso das contribuições especiais corporativas, interventivas, sociais gerais (exceto ao salário-educação) e de seguridade social previdenciárias;

- a necessidade de se atender a despesas extraordinárias advindas de guerras externas, calamidades públicas ou investimentos públicos de relevante interesse nacional, caracterizadores do estado de urgência constitucional tributária, que fundamentam os empréstimos compulsórios do art 148 e do imposto extraordinário de guerra do art 154 II da Magna Carta;

Infelizmente os critérios classificatórios acima citados não permitem a validação da contribuição de iluminação pública do art 149-A da CF/88 como espécie tributária, haja vista que, apesar de possuir como destinação a iluminação pública, a referida exação não possui nenhum grau de referibilidade entre o serviço de iluminação das ruas e os contribuintes consumidores de energia, além de não possuir previsão constitucional de suas materialidades econômicas, como acontece nos casos das contribuições para a seguridade social, tendo sido

inserida no texto da Lei Maior, em nossa opinião, de forma absolutamente circunstancial e equivocada pelo Poder Constituinte derivado reformador.

Em síntese, após a exposição das correntes doutrinárias classificatórias, bem como dos critérios de validação constitucional, devemos proceder a duas análises sucessivas para determinarmos o correto enquadramento de determinada figura no contexto das espécies tributárias previstas no ordenamento pátrio:

a) Em primeiro lugar, devemos verificar se a lei instituidora do tributo vincula ou não o fato gerador a uma atividade estatal específica prevista nos incisos II ou III da CF/88 c/c arts 77 e 81 do Código Tributário Nacional, a saber, a prestação, efetiva ou potencial de algum serviço público, o efetivo exercício do poder de polícia ou a valorização imobiliária decorrente de obras públicas. Em caso positivo - a1) estaremos diante de fatos geradores de taxas ou de contribuição de melhoria. Do contrário – a2) caso seu fato gerador não se vincule a nenhuma atividade estatal relativamente ao sujeito passivo, estarão configurados fatos geradores específicos de impostos.

b) Em seguida, devemos verificar se a lei instituidora da exação estabelece a destinação dos recursos arrecadados para alguma finalidade específica, como a manutenção da seguridade social, a intervenção do domínio econômico, o interesse das categorias profissionais e econômicas ou o atendimento de urgências constitucionais (despesas decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou de investimento público de relevante interesse nacional) Em caso positivo – b1) estaremos diante de empréstimos compulsórios ou de contribuições especiais, instituídos nos termos dos arts 148 e 149 da Magna Carta. *A contrario sensu*, caso não haja nenhuma afetação do produto da arrecadação com as finalidades constitucionais acima referidas, voltamos à análise preliminar, concluindo que a natureza jurídica da figura pesquisada será determinada, exclusivamente, pela identificação de seu fato gerador

2 DA DECADÊNCIA

2.1 Evolução histórica da decadência das contribuições para a seguridade social

A polêmica concernente ao prazo decadencial aplicável às contribuições sociais previdenciárias vem de longa data. O Decreto nº 20.465/31¹¹⁹, que deu início à proteção previdenciária por categorias, com o agrupamento das caixas de aposentadoria e pensão (existentes desde a Lei Elóy Chaves - Decreto Legislativo nº 4.683/23) em institutos profissionais, apontava para a inexistência de prazo para a cobrança de contribuições.¹²⁰

Contudo, os decretos instituidores dos extintos Institutos de Aposentadoria e Pensão, editados entre os anos de 1930 e 1940, não continham previsão expressa a respeito do tema.

Por sua vez, o Decreto nº 35.448/54¹²¹, que regulamentava o Decreto-Lei nº 7.536/45 (Lei Orgânica dos Seguros Sociais do Brasil), buscando uniformizar o funcionamento da previdência social, também apresentava regra no sentido da imprescritibilidade do direito de “receber ou cobrar” as contribuições previdenciárias.

Nada obstante, a Lei nº 3.807/60 (Lei Orgânica da Previdência Social - LOPS), que unificou a legislação da previdência social brasileira e ampliou o rol de benefícios previdenciários, passou a prever, em seu art. 144, um prazo prescricional de trinta anos, silenciando, contudo, sobre prazo decadencial.¹²²

O dispositivo, que era tido por obscuro, levou Wladimir Novaes Martinez¹²³ a cogitar três possibilidades de interpretação: (i) tratar-se apenas de regra de prescrição; (ii) somente

¹¹⁹ Art. 9º do Decreto nº 20.645/31: “ A contribuição do associado ativo será devida sem limitação de tempo e será cobrada a partir do primeiro pagamento da remuneração dos serviços prestados à empresa pelos empregados de que trata o art. 2º”.

¹²⁰ As Leis nº 5.109/26 e 5.485/28 estenderam o regime protetivo da Lei Eloy Chaves, inicialmente instituído para os ferroviários, por empresa, para outras categorias de trabalhadores. Para maiores detalhes sobre a evolução histórica da previdência social no Brasil vide IBRAHIM, Fábio Zambitte. Curso de Direito Previdenciário. 18. ed. Niterói: Impetus, 2013, pp.54-62; HORVATH JÚNIOR, Miguel. Direito Previdenciário. 8 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010, pp. 27/54.

¹²¹ Art. 65. Não prescreve o direito de receber ou cobrar as importâncias a que se referem o art. 54 e seus parágrafos.

¹²² Art 144. “O direito de receber ou cobrar as importâncias que lhes sejam devidas, prescreverá, para as instituições de previdência social, em trinta anos”.

¹²³ MARTINEZ, Wladimir Novaes. Comentários à Lei Básica da Previdência Social. 4 ed. São Paulo: Ltr, 2003, pp. 622-624. O jurista procura exemplificar seu posicionamento: “levantados 12 anos (decadência), a

regra de decadência, ou; (iii) regra concomitante de decadência e prescrição. Procurando analisar a questão, o autor concluiu que a terceira opção pareceria mais plausível, entendendo que o legislador pretendeu referir-se ao instituto da decadência utilizando-se da expressão “receber” e à prescrição a partir do emprego do vocábulo “cobrar”, suposição, a seu sentir, passível de confirmação pelo fato de o texto legal não ter cuidado do instituto da decadência em nenhuma outra passagem. Assim, em sua visão, a palavra “prescrição” contida no art. 144 da LOPS, estaria mal empregada, num sentido genérico, abarcando não apenas a prescrição mas também a decadência, de forma que o diploma legal regularia os dois períodos no lapso temporal de trinta anos.¹²⁴

Entretanto, foi com a edição do Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172/66, que a polêmica se acirrou em virtude da discussão sobre a aplicabilidade, relativamente às contribuições previdenciárias (e às destinadas ao custeio da seguridade social como um todo), do prazo decadencial (e também prescricional) quinquenal que passou a estar previsto no CTN.

Isso porque existiam outras duas correntes divergentes de tal entendimento, representadas, de um lado, por aqueles que sustentavam a aplicação do prazo decadencial trintenário mediante interpretação dada ao art. 144 da LOPS, e, de outro, pelos defensores da imprescritibilidade ou incaducidade do crédito previdenciário¹²⁵. A polêmica girava em torno da discussão acerca do caráter tributário ou não das contribuições sociais, de forma que, em caso de ser-lhes reconhecida a natureza tributária, tais exações sujeitar-se-iam às normas do CTN, e, conseqüentemente, aos prazos por ele estipulados.

Sem embargo, com o advento do CTN, parcela significativa da jurisprudência pátria, assim como da doutrina, passou a considerar que as contribuições previdenciárias ostentavam natureza tributária, sujeitando-se, pois, às normas veiculadas pelo aludido diploma legal, que, por sua vez, teria ocasionado a revogação da LOPS naquilo em que se incompatibilizasse com

administração disporia de 18 anos (prescrição) para cobrá-los; apurados 28 anos, só teria dois anos, e assim por diante”.

¹²⁴ Idem.

¹²⁵ Registramos as observações de Miguel Horvath Júnior no sentido de que, durante o período de vigência da LOPS até o advento do CTN, prevaleceu a tese do prof. Moacyr Veloso Cardoso, “para quem se operava a imprescritibilidade dos créditos fazendários”, destacando, ainda, o posicionamento de Wagner Ballera, para quem, nesse lapso temporal, “não há que se falar em decadência das contribuições previdenciárias por falta de definição legal” (op. cit., p. 524)

o Código¹²⁶. Assim, passou-se a considerar que o prazo decadencial aplicável às contribuições previdenciárias seria o quinquenal previsto no art. 173 do CTN.

A promulgação da EC nº 01/1969 parece ter referendado tal posicionamento mediante a inserção das contribuições previdenciárias no capítulo destinado ao Sistema Tributário Nacional¹²⁷. Com essa medida, Simone Lemos Fernandes destaca que “o legislador constituinte manifestou, assim, firme propósito de reconhecer-lhes natureza tributária”¹²⁸.

No entanto, o entendimento de que o prazo decadencial aplicável às contribuições sociais previdenciárias seria o quinquenal previsto no CTN contrariava os interesses da Previdência Social, o que ocasionou forte reação por parte das autoridades da área previdenciária, que continuavam a defender a aplicabilidade do prazo decadencial trintenário fixado pelo art. 144 da Lei nº 1.807/60¹²⁹.

Testemunhou-se, assim, conforme já mencionado no capítulo anterior, à promulgação da EC nº 08/1977¹³⁰, que retirou as contribuições previdenciárias do capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional, no intuito de evidenciar a perda de sua natureza tributária. Para tanto, providenciou a alteração da expressão “contribuições no interesse da previdência social” (que figurava, topograficamente, no capítulo referente ao Sistema Tributário Nacional), para “contribuições destinadas a atender diretamente a parte da União no custeio dos encargos da previdência social”, dando a entender que parte das contribuições sociais, especificamente as contribuições previdenciárias, teria perdido a natureza tributária, em manobra complementada com a simultânea inserção, pelo constituinte derivado, de um inciso X ao art. 43 do texto

¹²⁶ Nessa perspectiva podemos observar a consolidação do entendimento jurisprudencial consagrado na súmula nº 108 do extinto Tribunal Federal de Recursos, cujo enunciado prescrevia que: “a constituição do crédito previdenciário está sujeita ao prazo de decadência de 5 (cinco) anos”.

¹²⁷ EC nº 01/69: “Art. 21. Compete à União instituir impôsto sôbre: I - importação de produtos estrangeiros, facultado ao Poder Executivo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar-lhe as alíquotas ou as bases de cálculo; (...) § 2º A União pode instituir: I - contribuições, nos termos do item I dêste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico e o interêsse da previdência social ou de categorias profissionais (...)”

¹²⁸ FERNANDES, Simone Lemos. *As contribuições neocorporativas na Constituição e nas leis*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p. 163.

¹²⁹ *Idem*.

¹³⁰ Os tribunais pátrios, em reiteradas oportunidades consideraram que o prazo decadencial aplicável às sociais contribuições previdenciárias, desde a entrada em vigor do CTN até o início da vigência da emenda nº 08/77 era o de cinco anos, conforme previsto no art. 173, do Código. Nesse sentido: STJ, 1ª Turma, RESP nº 427.74 /RJ, Rel. Min. Garcia Vieira, DJ de 21/10/2002. Ementa: EXECUÇÃO FISCAL – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - FGTS – NATUREZA TRIBUTÁRIA - PRESCRIÇÃO - DECADÊNCIA. As contribuições previdenciárias, inclusive do FGTS, só mantiveram a natureza tributária até o advento da Emenda Constitucional nº 08/77, quando perderam esta característica e passaram a ser consideradas contribuições sociais, com prazos de decadência e prescrição não mais regulados pelo Código Tributário Nacional. Precedentes do STF e do STJ. Recurso provido.”

constitucional então vigente¹³¹, com a pretensão de desvincular as contribuições sociais previdenciárias do inciso I do mesmo dispositivo, reservado aos tributos, tratando essas exações como categoria especial, despida de natureza tributária.¹³²

Como destaca Fabio Zambitte Ibrahim¹³³, “a mudança teve como intuito preservar o prazo decadencial de 30 anos das contribuições previdenciárias, as quais, reconhecida a natureza tributária, deveriam adequar-se ao lustro previsto no CTN”¹³⁴.

Sobreveio, então, a Lei de Execuções Fiscais (LEF) nº 6.830/89 trazendo previsão expressa, em seu art. 2º, § 9º, de que o prazo para “cobrança” das contribuições previdenciárias continuava a ser o trintenário estabelecido pelo art. 144 da LOPS.¹³⁵

A partir desse momento, constatamos a existência de duas linhas de entendimento predominantes. Uma primeira corrente, defendida pela União e por parte da doutrina, notadamente previdenciaristas¹³⁶, sustentava que o art. 144 da LOPS não fazia distinção entre os institutos da decadência e prescrição, ao mencionar os verbos “receber” e “cobrar” indistintamente, dando a entender que a expressão “prescrição” deveria ser interpretada num sentido amplo, de forma a englobar também a decadência. Diante disso, por entenderem que as contribuições à previdência social deixaram de ostentar natureza tributária após a EC nº 08/1977, as disposições do CTN não lhes seriam aplicáveis, e sim um prazo decadencial também de trinta anos, sob pena de ofensa à Constituição de 1967, especificamente seu art. 43, incisos I e X, c/c o art. 165, inciso XVI, os quais deixaram tais exações fora do capítulo concernente ao Sistema Tributário Nacional.

¹³¹ Art. 43. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente: I - tributos, arrecadação e distribuição de rendas; (...) X - Contribuições sociais para custear os encargos previstos nos artigos 165, itens II, V, XIII, XVI e XIX, 166, § 1º, 175, § 4º e 178. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 8, de 1977).

¹³² Nesse sentido, vide FERNANDES, Simone Lemos. Op. cit., pp. 163-164.

¹³³ IBRAHIM, Fábio Zambitte. *A Previdência Social no Estado Contemporâneo: Fundamentos, Financiamento e Regulação*. Niterói: Impetus, 2011, pp. 252-253.

¹³⁴ Isso por que, o reconhecimento da natureza tributária das contribuições sociais previdenciárias, a partir da consolidação do entendimento de que os prazos prescricional e decadencial aplicáveis seriam os de cinco anos, cada um, tal como previsão no CTN, contrariou os interesses da Previdência Social, ensejando forte reação das autoridades da área, haja vista o art. 144 da Lei nº 3.807/60, que fixava prazo “prescricional” trintenário para a “cobrança” das contribuições.

¹³⁵ Art. 2º - (...) § 9º - O prazo para a cobrança das contribuições previdenciárias continua a ser o estabelecido no artigo 144 da Lei nº 3.807, de 26 de agosto de 1960.

¹³⁶ Nesse sentido, MARTINEZ, Wladimir Novaes. *Princípios de direito previdenciário*. 5. Ed. São Paulo: LTr, 2011, pp. 602-604.

Por outro lado, uma segunda corrente, representada pelo então existente Tribunal Federal de Recursos (TFR) e por parcela divergente da doutrina, formada em sua maioria por tributaristas, considerava que o fato de a EC nº 08/1977 ter retirado a natureza tributária das contribuições, restabelecendo a prescrição trintenária da LOPS, em nada afetaria o prazo decadencial, que tinha disciplina própria com base em exegese realizada a partir dos arts. 80 e 81 do referido diploma legal¹³⁷, que obrigava as empresas a manter seus documentos contábeis somente por cinco anos, o que impossibilitaria a constituição de créditos tributários em relação a períodos maiores por falta de substrato material. Sustentava o extinto Tribunal, ademais, que, mesmo durante a vigência da LOPS, o prazo decadencial já era de cinco anos, o que só viria a ser confirmado com o advento da EC nº 08/1977.

Contudo, a despeito da posição do TFR, o Supremo Tribunal Federal (STF) continuou decidindo pela inaplicabilidade do prazo decadencial (e também do prescricional) quinquenal às contribuições previdenciárias, entendendo que essas exações somente teriam ostentado natureza tributária no período compreendido entre a promulgação do Decreto-Lei nº 27/66, que inseriu o art. 217 no CTN, e da promulgação da EC nº 08/1977¹³⁸.

A promulgação da Constituição Federal de 1988 reacendeu o debate acerca da natureza jurídica das contribuições sociais, trazendo, como grande inovação, com relação às Cartas precedentes, a previsão da destinação específica do numerário arrecadado para o financiamento do sistema de seguridade social relativamente a essas exações, bem como a inserção das contribuições sociais no sistema tributário nacional, o que ensejaria ainda sua submissão aos princípios constitucionais que regem os tributos.

Nessa perspectiva, a jurisprudência do STF consolidou-se no sentido de reconhecer as contribuições como espécies autônomas de tributos, inconfundíveis com impostos, taxas e contribuições de melhoria, e com previsão no bojo do sistema tributário nacional, submetidas

¹³⁷ O prazo decadencial aplicável às contribuições previdenciárias seria de cinco anos, segundo leitura extraída pelo TFR, a partir do conteúdo dos arts. 80 e 81 da LOPS, que estabelecia esse prazo para a guarda, pelas empresas, dos comprovantes de pagamentos das contribuições, cuja manutenção teria sido reforçada com a redação dada pelo Decreto-lei nº 66/1996 e pela Lei nº 5.890/1973. Nesse sentido: Súmula 108 do TFR e STJ, 2ª Turma, RESP 216758/SP, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ 13/03/2000, p. 174.

¹³⁸ Nesse sentido: “Previdência Social. Contribuição relativa a período ulterior à vigência da Emenda Constitucional nº 8/77, em face da qual perdeu o seu caráter tributário. Precedentes do STF. Recurso provido para afastar a decadência quinquenal (art. 173 do Cod. Trib. Nacional)” (STF, 2ª Turma, RE nº 110.833-9, Rel. Min. Aldir Passarinho, DJ 17/10/86); “CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. Dívida correspondente a exercício posterior à Emenda Constitucional nº 8/77. Não estão sujeitas às normas do Código Tributário Nacional, não se lhes aplicando a prescrição quinquenal, nele prevista. Recurso conhecido e provido.” (STF, 2ª Turma, RE nº 115.181-1/SP - Rel. Min. Carlos Madeira, DJ de 04/03/88 - Ementário do STF nº 1492-3, p. 620/624), entre outros.

ao regime jurídico tributário, notadamente em razão da remissão do art. 149 da Constituição Federal à disciplina de seu art. 146, inciso III.¹³⁹

Assim, com a promulgação da Carta Política de 1988, parte considerável da doutrina e da jurisprudência considerava que as contribuições sociais previdenciárias voltaram a ter caráter tributário, submetendo-se, pois, aos preceitos do CTN, entre outros pontos, no que se refere ao prazo decadencial quinquenal¹⁴⁰. Outros, porém, ainda continuavam a defender as teses do prazo decadencial trintenário ou da imprescritibilidade/incaducidade das exações previdenciárias, com base na EC nº 08/77 e no art. 144 da LOPS.

O debate em torno do tema ficou ainda mais acalorado a partir do advento da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, que passou a estipular o prazo decadencial de dez anos para as contribuições para a seguridade social, nos termos do disposto em seu artigo 45.¹⁴¹

Diante disso, diversas vozes se levantaram defendendo ou combatendo a legitimidade do prazo decadencial decenal fixado pelo aludido diploma legal. Assim é que parte considerável da doutrina, dentre os quais podemos citar Humberto Ávila¹⁴², Heleno Taveira Torres¹⁴³ e Eurico de Santi¹⁴⁴, sempre considerou o art. 45 da Lei nº 8.212/91 inconstitucional,

¹³⁹ STF, Pleno, RE nº 158.208/RN, Rel. Min. Maurício Corrêa, Dj de 24/08/1996, entre outros julgados.

¹⁴⁰ Nesse sentido é o teor do Parecer da CJ/MPAS nº 2.291, de 02/10/2000.

¹⁴¹ Segundo a redação original da Lei nº 8.212/91: “Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.”

¹⁴² Na concepção de ÁVILA, Humberto. Lei complementar sobre normas gerais. Matéria de norma geral. Prescrição e decadência. Prazo. Fixação por lei ordinária contrária à lei complementar. Exame de constitucionalidade. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, nº 157, outubro de 2008, p. 110: “Pois bem, a Constituição, no que se refere às matérias carecedoras de uniformidade, foi contundente: nos ‘princípios gerais’ do Sistema Tributário Nacional, aplicáveis, indistintamente a todos os entes federados, ela reservou à lei complementar a competência para estabelecer normas gerais, especialmente sobre prescrição e decadência. (...) Isso significa, em outras palavras, que a Constituição, nesse assunto, foi categórica: somente uma lei nacional pode estabelecer regras de prescrição e decadência. A Constituição bem poderia ter deixado para o plano concreto a ponderação horizontal entre os princípios da uniformidade e da autonomia federativas. Ela, no entanto, preferiu regrar abstratamente essa relação, indicando, desde já, as matérias a serem obrigatoriamente reguladas por lei complementar, sem prever qualquer exceção a essa regra”.

¹⁴³ TORRES, Heleno. Taveira. Funções das Leis Complementares no Sistema Tributário Nacional – Hierarquia de Normas – Papel do Código Tributário Nacional no Ordenamento. In Revista de Direito Tributário, SP: Malheiros, 2002, nº 84, pp. 66-67.

¹⁴⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e Prescrição no Direito Tributário. Ed. Max Limonad, 2000, p. 94. Em sua concepção: “Entretanto, diversamente do Código Tributário Nacional e da Lei de Execução Fiscal, a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, foi produzida sob pleno vigor do art. 146, III, b, da Constituição Federal de 1988, que expressamente determina que matéria de decadência e prescrição é de competência restrita à esfera da lei complementar. Por não se tratar de lei complementar, entendemos que os dispositivos desta Lei afrontam expressamente a Carta Magna, apresentando-se incompatíveis com os requisitos constitucionais para

entendendo que somente a lei complementar poderia dispor sobre prazos decadenciais dos tributos, nos termos do que prescreve o art. 146, III, “b”, da CF/88. Para estes autores, o prazo decadencial aplicável às contribuições destinadas à seguridade social seria o quinquenal previsto no CTN, norma recepcionada pela Carta de 1988 com o *status* de lei complementar, não obstante tratar-se formalmente uma lei ordinária (Lei n.º 5.172/1966).

Já a corrente doutrinária divergente, que incluía, dentre outros autores, Roque Antônio Carraza¹⁴⁵ e Marcelo Leonardo Tavares¹⁴⁶, não antevia qualquer inconstitucionalidade no art. 45 da Lei nº 8.212/91, partindo da premissa de que a lei complementar veiculadora de normas gerais em matéria de direito tributário deveria limitar-se a estabelecer os contornos básicos da matéria, ou seja, diretrizes e conceitos, sem, contudo, descer a detalhes, vale dizer, a assuntos de *economia interna* dos entes tributantes de forma a retirar-lhes a autonomia, como seria o caso da fixação dos prazos decadencial e prescricional, que deveriam ser estabelecidos por lei ordinária, uma vez que cada ente político teria o poder de editar as normas necessárias à consecução de seus objetivos tributários. Ademais, os defensores dessa tese, conquanto reconhecessem a necessidade de existência de um marco temporal em prol da segurança jurídica, consideravam que o prazo decadencial decenal fixado pela Lei de Custeio seria razoável e atenderia às especificidades que regem o sistema da seguridade social, assim como seus princípios consagrados na Lei Maior, como o da contrapartida, do equilíbrio financeiro e

produção dessa categoria de normas jurídicas, devendo, destarte, ser submetidos ao respectivo controle de constitucionalidade para cumprir o disposto no Texto Supremo.”

¹⁴⁵ Para CARRAZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 19ª ed. rev. amp. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003, pp. 816-817, “(...) a lei complementar ao regular a prescrição e a decadência tributárias, deverá limitar-se a apontar diretrizes e regras gerais. Não poderá, por um lado, abolir os institutos em tela (que foram expressamente mencionados na Carta Suprema) nem, por outro, descer a detalhes, atropelando a autonomia das pessoas políticas tributantes. O legislador complementar não recebeu um ‘cheque em branco’ para disciplinar a decadência e a prescrição tributária. (...) Eis por que, segundo pensamos, a fixação dos prazos prescricionais e decadenciais depende de lei da própria entidade tributante. Não de lei complementar. Nesse sentido, os arts. 173 e 174 do Código Tributário Nacional, enquanto fixam prazos decadenciais e prescricionais, tratam de matéria reservada à lei ordinária de cada pessoa política. Portanto, nada impede que uma lei federal fixe novos prazos prescricionais e decadenciais para um tipo de tributo federal. No caso, para as contribuições previdenciárias. Falando de modo mais exato, entendemos que os prazos de decadência e prescrição das ‘contribuições previdenciárias’ são, agora, de 10 (dez) anos, a teor, respectivamente, dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que, segundo procuramos demonstrar, passam pelo teste da constitucionalidade.”

¹⁴⁶ TAVARES, Marcelo Leonardo. Direito previdenciário. 6ª ed. rev. amp. e atual. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 360, entende “(...) que estabelecer norma geral é delinear determinado instituto jurídico, dando-lhe os contornos e estabelecendo princípios. A previsão de prazo não contém caráter de generalidade. É pontuação específica da duração do período. Trata-se, pois, de norma sem caráter geral e que poderia ter sido estatuída por lei ordinária, mas que foi formalmente incluída em instrumento recepcionado como lei complementar (CTN). E, sendo assim, nada impede que uma lei ordinária posterior estipule de forma diversa, direcionada para uma espécie tributária. Sob esta óptica, inexistente inconstitucionalidade por invasão de competência material qualificada pelo art. 45 da lei n.º 8.212/91.”

atuarial, da universalidade de cobertura e atendimento, da equidade na forma de participação do custeio.

Oportuna, ainda, menção a uma terceira linha de entendimento, que, sob outros fundamentos, também sustentava a constitucionalidade do prazo decadencial decenal previsto no art. 45 do diploma legal em alusão, cunhada a partir de uma releitura do art. 173 do CTN com base na jurisprudência do STJ. Segundo essa concepção, que restou reconhecida como a “tese dos 5 + 5” (5 anos para homologação tácita + 5 anos para a decadência), o prazo decadencial dos tributos sujeitos à lançamento por homologação seria de dez anos. Dessa forma, o prazo de cinco anos previsto no CTN deveria prevalecer para fins de contagem do prazo decadencial, no entanto, esse prazo só começaria a correr após a homologação tácita do lançamento. Assim, o Fisco teria o prazo de 5 anos após a ocorrência do fato gerador para lançar o tributo, após o qual ocorreria a homologação tácita, dando início, então, à contagem do prazo decadencial de 5 anos.¹⁴⁷

O STF, no entanto, instado a se manifestar sobre o tema, na Sessão Plenária de 11/06/2008, ao julgar os RE nº 556.664/RS, nº 559.882/RS, nº 560.626/RS e nº 559.943/RS, com repercussão geral da matéria reconhecida, rejeitou o argumento de que o art. 45 da Lei nº 8.212/1991 não estabelecia regra geral sobre decadência. Para o Pretório Excelso, a Constituição optou por reservar à lei complementar a disciplina da decadência tributária¹⁴⁸, conforme será detalhadamente estudado posteriormente no presente trabalho.

2.2 Das considerações sobre decadência e prescrição na teoria geral do Direito

Conforme registra a doutrina, o tema relativo ao instituto da decadência, seja sob a ótica dos conceitos estabelecidos pela teoria geral do direito, seja, especificamente no âmbito do direito tributário, sempre suscitou, e ainda hoje suscita grandes discussões, notadamente em matéria de contribuições previdenciárias.

Nessa perspectiva, procederemos a uma breve exposição acerca da decadência, buscando a definição de sua natureza jurídica, de seu conteúdo, objeto, efeitos e contagem de

¹⁴⁷ STJ, 1ª Turma, RESP nº 58.918/RJ, Relator Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 19/06/1995; STJ, 1ª Seção, ERESP nº 132.329/SP, Relator Min. Garcia Vieira, DJ de 07/06/1999.

¹⁴⁸ O STF, na mesma ocasião, apreciou conjuntamente o tema do prazo prescricional aplicável às contribuições para a seguridade social previsto pelo então vigente art. 46 da Lei nº 8.212/91. Contudo, para fins do presente estudo, limitamo-nos a tratar somente da questão afeta à decadência.

prazo, a partir da análise das concepções existentes em relação a este instituto no direito civil e no direito tributário, bem como investigando as semelhanças e diferenças com o fenômeno da prescrição.

A doutrina é uníssona ao reconhecer que a decadência encontra fundamento no valor da segurança jurídica¹⁴⁹, por entender que a manutenção indefinida de situações jurídicas pendentes, por lapsos temporais prolongados, geraria, inequivocamente, uma total insegurança e constituiria uma infundável fonte de conflitos. Por isso, a decadência tem por escopo garantir a desejada estabilização das relações jurídicas, protegendo o exercício de direitos em decorrência do transcurso de certo lapso temporal estipulado em lei.

Para melhor compreensão do instituto, não se pode olvidar a relação existente entre decadência e prescrição estabelecida a partir de suas semelhanças e diferenças, cuja identificação nem sempre representa tarefa fácil. Como bem esclarece o professor Ricardo Lodi Ribeiro, “embora os dois tenham em comum o fundamento na segurança das relações jurídicas e os elementos da inércia do titular do direito e o decurso do prazo legal, há muito a doutrina procura apontar, sem consenso, as distinções entre as duas modalidades extintivas de direitos”.¹⁵⁰

Essa dificuldade era acentuada sob a égide do Código Civil de 1916, que não tratava de forma sistemática e expressa do instituto da decadência, trazendo em um único capítulo os prazos prescricionais e decadenciais, o que gerava considerável confusão tanto por parte da doutrina como pela jurisprudência, que tiveram a incumbência de construir as suas bases jurídicas. Já o Código Civil de 2002, atendendo a antigos anseios doutrinários, inovou na abordagem da matéria, apresentando, em seu artigo 207 e seguintes, disposições explícitas acerca da decadência, diferenciando-a da prescrição e tratando das referidas matérias em capítulos distintos.

Ricardo Lodi Ribeiro¹⁵¹ observa com precisão que a doutrina costuma estabelecer tal distinção a partir do objeto do que é extinto, considerando que, enquanto na decadência o que

¹⁴⁹ Nesse sentido, RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, pp. 371-372; ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 626, entre outros.

¹⁵⁰ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Op. cit., p. 372.

¹⁵¹ Idem.

perece é o direito em si, na prescrição a extinção é do exercício da ação que reveste esse direito¹⁵².

Já para Fredie Didier Jr. a decadência consiste na perda do direito potestativo por não ter sido exercitado dentro de um prazo legal ou contratualmente estabelecido, enquanto a prescrição encobre a eficácia de determinada pretensão em razão de seu não exercício em determinado lapso temporal.¹⁵³

Não obstante, dada a deficiência dessa classificação em apontar um critério efetivamente seguro para definição prévia de quais os direitos que nasceriam juntamente com a própria ação, Ricardo Lodi Ribeiro estabelece a distinção entre prescrição e decadência a partir dos ensinamentos de Agnelo Amorim, que, com esteio nas lições de Chiovenda sobre a divisão dos direitos subjetivos entre *direitos potestativos* (insuscetíveis de violação) e *direitos que envolvem uma prestação* (passíveis de sofrer violação), fixou critério suficientemente eficaz para esse mister¹⁵⁴.

Ainda de acordo com as lições de Agnelo Amorim Filho, apenas os direitos que envolvem uma prestação conduzem à prescrição, porquanto somente esses são insuscetíveis de violação, ensejando o surgimento da pretensão. Como a satisfação das prestações só pode ser obtida por meio de ações condenatórias, e os direitos à prestação são atingidos pela prescrição, esta promoverá suas extinções. Já os direitos potestativos, que não trazem consigo pretensão (característica típica dos direitos subjetivos), por serem insuscetíveis de violação pelo sujeito passivo, que nada podem fazer para evitar a produção de efeitos da manifestação de vontade do titular do direito, extinguem-se pelo decurso do prazo fixado para o seu exercício. Como a tutela dos direitos potestativos se dá por meio de ação constitutiva, esta sofre os efeitos da decadência sempre que houver prazo fixado para o exercício do direito¹⁵⁵.

¹⁵² Nesse sentido, RODRIGUES, Silvio. Direito Civil. Vol. 1. 34. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 329; FANUCCHI, Fábio. A decadência e a prescrição em direito tributário. 2.ed. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1982, p. 28.

¹⁵³ DIDIER Jr., Fredie. Direito Processual Civil: Teoria Geral do processo e processo de conhecimento. 6. ed. Salvador: JusPODIVM, 2006, pp. 486-487. O autor, ao tratar da decadência, recorre às lições de Agnelo Amorim Filho.

¹⁵⁴ Não obstante a eleição do referido critério estabelecido por Agnelo Amorim ensejar algumas dificuldades, a partir dos ensinamentos de Chiovenda, dada a ausência de unanimidade na doutrina quanto à qualificação de determinado direito como sendo de natureza potestativa ou como aquele tendente a uma prestação, sua adoção produz resultados satisfatórios tendo boa aceitação.

¹⁵⁵ Nesse sentido, RIBEIRO, Ricardo Lodi. Temas de Direito Constitucional Tributário. Op. cit., p. 374. Como bem acrescenta o ilustre Professor, no caso das ações declaratórias, cujo objeto consiste tão somente em estabelecer uma certeza jurídica, a partir do reconhecimento ou não da existência de um direito, não se compatibiliza com os institutos da prescrição e da decadência, dada sua natureza.

Com efeito, a decadência vincula-se às ações constitutivas (em que o pedido é caracterizado pelo exercício de um direito cujo exercício dependerá apenas do seu próprio titular), enquanto a prescrição associa-se às ações condenatórias (nas quais a pretensão se materializa).

Assim é que os prazos decadenciais não se submetem ao princípio da *actio nata*, como ocorre com os prescricionais, pois não se relacionam com o direito de ação ou com a violação de um direito, motivo pelo qual, em princípio, não se suspendem ou interrompem. Contudo, como acertadamente observa o professor Ricardo Lodi, nada impede a possibilidade de a lei prever que um direito potestativo tenha o prazo para o seu exercício suspenso, interrompido ou mesmo dilatado, como ocorre, por exemplo, com as disposições expressamente previstas no art. 26, §§ 2º e 3º do Código de Defesa do Consumidor¹⁵⁶. Ainda segundo o professor, embora tal fato não reflita a lógica do sistema, isso não significa uma negação da natureza decadencial do prazo. Conforme esclarece: “na verdade, a previsão de interrupção ou suspensão do prazo decadencial nada mais é do que uma ampliação do prazo legal, em caso de ocorrência de certas circunstâncias consideradas relevantes pelo legislador”.¹⁵⁷

2.3 Da Decadência no âmbito do Direito Tributário

Por sua vez, a doutrina costuma reconhecer que, no âmbito do direito tributário, a distinção entre ambos os institutos se dá de forma mais clara do que no direito privado, tendo como marco divisor o lançamento. Nesse sentido, o professor Fábio Fanucchi chegou a afirmar que “em nenhum outro ramo do direito, a decadência e a prescrição estão melhor delineadas que no direito tributário”¹⁵⁸.

No entanto, como destaca Ricardo Lodi Ribeiro¹⁵⁹, a distinção entre prescrição e decadência em matéria tributária não é tão clara como pode parecer, pois vai depender, em primeiro lugar, das regras estabelecidas pelo direito positivo de cada país acerca da liquidação e cobrança do crédito tributário, de acordo com a sistemática adotada – unitária ou dualista –

¹⁵⁶ Lei nº 8.078/90: “Art. 26. (...) § 2º Obstat a decadência: (...) § 3º Tratando-se de vício oculto, o prazo decadencial inicia-se no momento em que ficar evidenciado o defeito”.

¹⁵⁷ Op. cit. pp. 376-377.

¹⁵⁸ FANUCCHI, Fábio. A decadência e a prescrição em direito tributário. Op. cit., p. 36.

¹⁵⁹ Op. cit., p. 377.

para a cobrança do mesmo, e com a natureza que se atribua ao lançamento – declaratória, constitutiva ou mista (classificação quanto à eficácia).

Ainda segundo o Professor, o CTN brasileiro adota uma estrutura dualista ao estabelecer uma fase inicial para a constituição do crédito tributário (fenômeno inconfundível com o nascimento da obrigação tributária), e outra para sua cobrança, em sentido diverso do que prescreve a legislação da maioria dos países.

Outrossim, o nosso CTN, encampando a tese de que o lançamento tem natureza declaratória em relação à obrigação tributária e constitutiva no tocante ao crédito, estabeleceu prazos distintos para o lançamento e cobrança, respectivamente em seus arts. 173 e 174, separando obrigação e crédito pelo fato desses institutos nascerem em momentos distintos. Assim, o fato gerador faz nascer a obrigação tributária e o lançamento dá surgimento ao crédito tributário.¹⁶⁰¹⁶¹

Com efeito, em matéria tributária, a decadência resulta da perda do direito potestativo da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário mediante o lançamento, situando-se o prazo decadencial entre o momento da ocorrência do fato gerador e o lançamento. Tratando-se de direito potestativo, não pode o contribuinte se opor ao direito de lançar, cabendo-lhe, apenas, sujeitar-se à imposição tributária. Já a prescrição, no campo tributário, ocorre em momento posterior ao lançamento e consiste na perda do direito subjetivo da Fazenda Pública em promover o ajuizamento da ação de execução do crédito tributário já constituído¹⁶² ou, ainda, na perda do direito do contribuinte de solicitar repetição de indébito. Com efeito, o prazo de decadência é o prazo para lançar, ao passo que o prazo de prescrição é o prazo para cobrar o crédito tributário mediante o ajuizamento da ação de execução fiscal. Antes do lançamento somente se pode falar de decadência e, depois dele, apenas se pode cogitar de prescrição¹⁶³¹⁶⁴.

¹⁶⁰ Idem.

¹⁶¹ A ocorrência do fato gerador, por si só, não forma a relação jurídica-tributária em toda sua plenitude, sendo necessário o lançamento, como ato de materialização, concretização e individualização do fato gerador, para concretizar a formação da relação obrigacional e estabelecer o vínculo jurídico-tributário entre o sujeito passivo e o Estado.

¹⁶² Na prescrição há um direito subjetivo de a Fazenda Pública exigir o cumprimento da obrigação mediante a cobrança do crédito tributário, e uma obrigação do sujeito passivo de promover seu pagamento.

¹⁶³ Nesse sentido: TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 19. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 303.

¹⁶⁴ Nessa linha, Ricardo Lodi Ribeiro pontifica que “o prazo de lançar o tributo se traduz em direito potestativo da Fazenda Pública constituir o crédito tributário em face do contribuinte. Revela-se aí uma sujeição do contribuinte a uma declaração do Fisco. Ocorrido o fato gerador, o Estado tem o direito potestativo de efetuar o

Demais disso, consistindo a prescrição na perda da pretensão jurídica, o crédito tributário deixa de ser exigível, o que equivale a dizer que a dívida continua a existir, conquanto desprovida de exigibilidade. Opera-se a extinção do crédito, mas não da obrigação tributária. Por outro lado, a decadência extingue a própria obrigação tributária.

Assim, com base no exposto, é possível depreender-se que a dívida tributária prescrita e paga não deve ser restituída, haja vista a obrigação tributária continuar existindo, não obstante a mudança de entendimento do STJ, que tem decidido pela possibilidade de repetição do indébito tributário, por considerar o crédito tributário prescrito como sendo inexistente¹⁶⁵. Já o tributo que, embora fulminado pela decadência, tenha sido recolhido, deve ser objeto de restituição, justamente pelo fato de a obrigação tributária inexistir¹⁶⁶.

2.4 Do termo inicial para contagem do prazo decadencial no Direito Tributário

Como visto, em Direito Tributário, a decadência significa a extinção do direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento, constituindo o crédito tributário. Em razão da aplicabilidade das disposições do CTN às contribuições destinadas à seguridade social, a decadência figura entre as hipóteses de extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, inciso V, do Código. Contudo, em sintonia com as lições de Ricardo Lodi Ribeiro e Fábio Fanucchi¹⁶⁷, por refletir verdadeira causa impeditiva do lançamento, melhor seria que aquela figurasse entre as hipóteses de exclusão do crédito tributário.

lançamento, sujeitando o contribuinte – que nada poderá fazer para evitar os efeitos próprios a este procedimento. Este se tornará então devedor do crédito lançado. A partir daí – após o lançamento – é que surgirá o direito de cobrar o crédito, exigindo-se do contribuinte a prestação tributária. Logo, de acordo com a classificação proposta por Agnelo Amorim Filho, o direito de lançar estaria extinto pela decadência e o direito de cobrar pela prescrição.” (Cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. cit., p. 379).

¹⁶⁵ Nesse sentido, os Recursos Especiais n^{os} 646.328/RS e 636.495/RS, conforme ementa do Acórdão proferido nos autos do RE 646.328:PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IPTU. ARTIGOS 156, INCISO V, E 165, INCISO I, DO CTN. INTERPRETAÇÃO CONJUNTA. PAGAMENTO DE DÉBITO PRESCRITO. RESTITUIÇÃO DEVIDA. 1. A partir de uma interpretação conjunta dos artigos 156, inciso V, (que considera a prescrição como uma das formas de extinção do crédito tributário) e 165, inciso I, (que trata a respeito da restituição de tributo) do CTN, há o direito do contribuinte à repetição do indébito, uma vez que o montante pago foi em razão de um crédito tributário prescrito, ou seja, inexistente. Precedentes: (REsp 1004747/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 18/06/2008; REsp 636.495/RS, Rel. Min. Denise Arruda, DJ 02/08/2007) 2. Recurso especial provido.

¹⁶⁶ Nesse sentido, RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. cit., p. 379.

¹⁶⁷ Cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. cit., p. 380 e FANUCCHI, Fábio. Op. cit., pp. 141-143.

Superada a discussão acerca do prazo decadencial aplicável para a constituição do crédito da seguridade social, que restou, enfim, fixado em cinco anos, o CTN apresenta quatro regras de contagem do prazo decadencial: art. 173, I; art. 173, II; art. 173, parágrafo único; e art. 150, § 4º. Esses dispositivos estabelecem o mesmo prazo decadencial de cinco anos, contudo o termo inicial da contagem varia de acordo com as circunstâncias neles previstas.

a) Data da ocorrência do fato gerador (lançamento por homologação):

Trata-se de regra específica, prevista no art. 150, § 4º, do CTN¹⁶⁸, aplicável aos casos de lançamento por homologação, aos tributos em que o contribuinte efetua o pagamento antecipado do crédito sem prévio exame do Fisco. A Fazenda Pública dispõe de cinco anos para homologar o pagamento, contados a partir da ocorrência do fato gerador. Findo este prazo sem que o fisco tenha se manifestado, operam-se os efeitos da decadência e o pagamento realizado antecipadamente considera-se tacitamente homologado, extinguindo-se, por conseguinte, o crédito tributário¹⁶⁹.

Vale ressaltar que a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) não mantinha posicionamento uniforme sobre o tema, chegando a proferir decisões em sentidos diversificados: (1) que o art. 150, § 4º, do CTN seria aplicável aos casos em que a legislação do tributo prevê o lançamento por homologação, independentemente da existência de pagamento antecipado; e (2) que o art. 150, § 4º, do CTN, seria aplicável em caso de existir pagamento antecipado do tributo. Até que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) veio a consolidar o entendimento do CARF, seguindo a jurisprudência do STJ, consoante se pode perceber pela ementa do julgado administrativo a seguir reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF. Exercício: 1996. DECADÊNCIA. TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO. MATÉRIA DECIDIDA NO STJ NA SISTEMÁTICA DO ART. 543C DO CPC. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. REGRA DO ART. 173, I, DO

¹⁶⁸ “Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. (...) § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

¹⁶⁹ STJ, 2ª Turma, REsp 1.015.907/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 10/09/2010.

CTN. O art. 62A do RICARF obriga a utilização da regra do REsp nº 973.733 SC, decidido na sistemática do art. 543C do Código de Processo Civil, o que faz com a ordem do art. 150, §4º, do CTN, só deva ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173, nas demais situações. (...)¹⁷⁰

Oportuno ressaltarmos, ainda, que a regra de contagem do prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, consignada no art. 150, § 4º, do CTN, não é aplicável nas hipóteses em que forem comprovadas a ocorrência de dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo.

Vale lembrar que o CTN não previu um prazo específico para os casos em que o contribuinte tenha agido de forma dolosa ou praticado atos fraudulentos ou simulados, o que ensejou diversas interpretações acerca do prazo decadencial aplicável em tais situações.

Assim é que, para uma primeira corrente, deveriam ser utilizadas as regras constantes do Código Civil para prazos de decadência de direitos subjetivos, utilizando-se da técnica integrativa da analogia.

Já para uma segunda linha de entendimento, o caso seria hipótese de lançamento de ofício, ensejando, portanto, a aplicação das regras relativas a este procedimento (artigo 173, I, CTN). Argumentam os autores que, se é para valer-se do emprego da analogia para determinação dos prazos, nada mais coerente do que utilizar-se de prazo previsto na legislação tributária antes de se recorrer a outros ramos do direito.

Já uma terceira corrente defendia a inexistência de prazo decadencial para se proceder ao lançamento, que poderia ser realizado a qualquer tempo¹⁷¹. Esse entendimento aparentemente coincide com a redação atual do art. 348 do Decreto nº 3.048/99, que aprovou o Regulamento da Previdência Social¹⁷², e com o art. 444 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009¹⁷³, em sua redação original, que reproduz a regra que vem sendo sucessivamente trazida pelos atos normativos precedentes.

¹⁷⁰ CSRF, 2ª Turma, Acórdão nº 9202-002.133, de 10/05/2012.

¹⁷¹ Nesse sentido, DOS SANTOS JÚNIOR, Francisco Alves. Decadência e Prescrição no Direito Tributário do Brasil – Análise das principais teorias existentes e proposta para alteração da respectiva legislação, Rio de Janeiro, Renovar, 2001, pp. 174-175. Na concepção do autor, o prazo começaria a correr do momento em que “a Fazenda Pública, cientificada da ilicitude dolosa, notificar o Sujeito Passivo para efetuar o pagamento ou do início de medida preparatória visando realizar o lançamento”.

¹⁷² “Art. 348. O direito da seguridade social de apurar e constituir seus créditos extingue-se após dez anos, contados: (...) § 2º Na hipótese de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a seguridade social pode, a qualquer tempo, apurar e constituir seus créditos”.

¹⁷³ “Art. 444. Na constatação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a RFB pode, a qualquer tempo, apurar e constituir os créditos da Previdência Social”.

Contudo, tal interpretação é inadmissível, considerando que o prazo decadencial encontra fundamento no valor da segurança jurídica. Parece-nos tratar a questão de resquício da tese da incaducidade das contribuições previdenciárias outrora defendida.

Destarte, o caminho razoável é seguir a regra geral fixada pelo art. 173, I, do CTN, que será tratada adiante. Andou bem a Fazenda Pública federal ao promover a alteração do aludido art. 444 da IN RFB nº 971/2009 por meio da IN RFB nº 1.027/2010, que passou a encampar esse entendimento, nos seguintes termos:

“Art. 444. Na constatação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se na constituição do crédito o disposto no inciso I do art. 173 do CTN. (Nova redação dada pela IN RFB nº 1.027/2010)”

Ressalte-se que a posição da Fazenda Nacional vai ao encontro do atual entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), manifestado através do Recurso Especial (REsp) nº 1.086.798-PR¹⁷⁴, bem como da douta Procuradoria do Estado do Rio de Janeiro - PGE, que também considera como válida a regra de contagem contida no art 173 I do Código Tributário Nacional nos casos de cometimento de fraude/dolo/simulação pelo sujeito passivo, exceto nos casos onde a fiscalização notificar o contribuinte do ilícito cometido dentro do prazo de 5 anos do fato gerador (§4º do art 150 do CTN), situação que desloca o termo inicial do prazo decadencial para a data da referida notificação, nos exatos termos do § único do art 173 do CTN.¹⁷⁵

Ainda no âmbito dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, cabe registrar que a decadência se opera também quando o contribuinte não confessa o tributo por meio de

¹⁷⁴ RESP nº 1.086.798-PR, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 18/06/2013, cuja ementa segue transcrita: TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 356/STF. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. REGRA DO ARTIGO 150, § 4º, C/C 173, I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. IDENTIFICAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO POR PARTE DO SUJEITO PASSIVO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. VALOR IRRISÓRIO. MAJORAÇÃO. 1. A tese desenvolvida com lastro no art. 173, II, do CTN – anulação de lançamento decorrente ou não de vício formal – não foi objeto de debates na Corte de origem, o que configura falta de prequestionamento e impede o acesso da matéria à instância especial, em respeito ao disposto na Súmula 356/STF. 2. Segundo firme jurisprudência desta Corte, o prazo decadencial nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, caso tenha havido dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo, tem início no primeiro dia do ano seguinte ao qual poderia o tributo ter sido lançado. Incidência da Súmula 83/STJ.

¹⁷⁵ BOLETIM INFORMATIVO nº 215. Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, agosto de 2011. Mensal. Trecho do Parecer nº 01- JAFS/PG-03/2011: (...) “Considerando as observações acima e os riscos de adoção de conduta menos rígida em relação ao prazo decadencial, a orientação a ser dada à fiscalização estadual é a de que, nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação do contribuinte relativamente ao ICMS, deve ser observado, em regra, o prazo do art. 173, I, do CTN, salvo se a Fazenda, dentro do prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN (5 anos contados do fato gerador), notificar o contribuinte do ilícito, quando então, a data da notificação passa a ser o termo inicial do prazo de decadência, nos termos do parágrafo único do art. 173 do CTN. Remeta-se à ASJUR/SEFAZ Proc.E-04/4783/2011 .”

declaração, como é o caso da apresentação da Declaração de débitos e créditos tributários federais (DCTF) ou da Guia de recolhimento do FGTS e informações à previdência social (GFIP), em se tratando de contribuições para a seguridade social, e a Fazenda Pública não efetua o lançamento dentro do prazo legal previsto no CTN.

Isso porque a declaração dos fatos geradores das contribuições destinadas à seguridade social por meio de GFIP ou DCTF implica confissão de dívida por parte do sujeito passivo, dispensando o lançamento, e ensejando a inscrição em dívida ativa com base no valor declarado. Assim, na hipótese de o contribuinte confessar a sua dívida, não se fala mais em decadência (em relação à parte confessada), uma vez que a declaração por parte do contribuinte constitui o crédito tributário. Nesse sentido é o teor do enunciado da Súmula nº 436 do STJ:

“A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco”.¹⁷⁶

b) O primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (Lançamento de Ofício ou por Declaração)

O art. 173, I, do CTN¹⁷⁷ estabelece a regra geral de contagem do prazo decadencial. Como comentado acima, aplica-se na hipótese em que tenha ocorrido pagamento antecipado, mas o contribuinte tenha agido com dolo, fraude ou simulação (conforme ressalva prevista na parte final do art. 150, § 4º, do CTN), e também no caso de o sujeito passivo não ter efetuado o pagamento antecipado da contribuição para a seguridade social¹⁷⁸. Com efeito, como observa Fábio Zambitte Ibrahim, “o prazo do art. 173, I, somente seria aplicado aos tributos lançados por declaração ou mesmo ofício, ou quando houver comprovada má-fé do sujeito passivo”.¹⁷⁹

O lançamento somente poderá ser efetuado caso tenha ocorrido o fato gerador da respectiva obrigação. Assim, em regra, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado corresponde ao primeiro dia do ano subsequente ao da

¹⁷⁶ STJ, Súmula 436, 1ª S.J. em 14/04/2010, DJe de 13/05/2010.

¹⁷⁷ “Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;”

¹⁷⁸ STJ, 2ª Turma, AgRg no REsp 1.191.505/RS, Rel. Min. Humberto Martins, DJe de 22/09/2010.

¹⁷⁹ IBRAHIM, Fábio Zambitte. Curso de Direito Previdenciário. 18. ed. Niterói: Impetus, 2013, p. 433.

ocorrência do fato gerador. Contudo, se o fato gerador se consumir somente no último dia do ano - caso em que o lançamento somente poderá ser efetuado no ano seguinte -, o termo inicial da contagem será o primeiro dia do segundo ano subsequente ao da sua ocorrência.

Com efeito, segundo a jurisprudência do STJ e o entendimento da doutrina, em ocorrendo pagamento antecipado de qualquer valor, por mais irrisório que seja, esse fato já será suficiente para iniciar o transcurso do prazo decadencial das contribuições para a seguridade social, porquanto submetidas ao lançamento por homologação, cuja contagem se inicia a partir da ocorrência do fato gerador. Contudo, se não houve qualquer pagamento a contagem do início do prazo somente se dará no exercício subsequente.¹⁸⁰

c) Da data em que se tornar definitiva a decisão (administrativa ou judicial) que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado:

A regra do art. 173, II, do CTN¹⁸¹, trata-se de uma situação especial, em que o lançamento é efetuado, mas, posteriormente, é declarado nulo por conter vício de forma. Essa hipótese compreende, por exemplo, no caso do lançamento tributário, as incorreções e omissões de forma na prática do ato, conforme prescrevem, por exemplo, os arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235/1972, que definem os requisitos necessários à realização do lançamento. Nesse caso, a autoridade administrativa ou judicial disporá de um novo prazo de cinco anos, contados da data da decisão que tiver anulado o lançamento anterior, para efetuar um novo lançamento.

O dispositivo se limita à anulação do lançamento tão somente por vício de forma, que pode se verificar, por exemplo, a partir do erro na identificação do sujeito passivo, insuficiência ou ausência de fundamentação no lançamento, não obstante esta possa ser identificada por outros critérios. Já o vício material decorre da violação a uma norma de conteúdo (natureza substancial).

O dispositivo costuma ser alvo de severas críticas por parte da doutrina, sob o argumento de, além de introduzir uma causa de interrupção ao prazo decadencial, o que não é

¹⁸⁰ Idem.

¹⁸¹ “Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: (...) II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado”.

admitido por muitos, oferecer um novo prazo como prêmio a quem praticou o ato nulo¹⁸², de forma a vir a consagrar a “teoria do benefício do erro a favor do infrator”¹⁸³.

Para Ricardo Lodi Ribeiro, o dispositivo “prevê uma curiosa causa interruptiva do prazo decadencial”, em que o legislador optou por conferir uma nova oportunidade para a Fazenda Pública efetuar o lançamento, em razão de o lançamento anterior encontrar-se eivado de nulidade por vício formal¹⁸⁴. O professor admite a possibilidade de interrupção do prazo decadencial, embora esta não seja a regra, em situações respaldadas legalmente. Nesse sentido, inclusive, o Novo Código Civil, em seu artigo 207, prevê a possibilidade da lei determinar causas de suspensão ou interrupção da decadência. Paulo de Barros Carvalho, também não enxerga qualquer óbice jurídico para que a lei tributária prescreva hipótese de interrupção de prazo de decadência¹⁸⁵.

d) Da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento

Por sua vez, a regra do parágrafo único do art. 173 do CTN¹⁸⁶ estabelece que, caso a Fazenda Pública tenha iniciado a constituição do crédito tributário, promovendo a notificação do sujeito passivo acerca de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (como, por exemplo, o início de uma fiscalização caracterizada pela lavratura do termo correspondente, ou uma intimação para o contribuinte prestar esclarecimentos sobre a ocorrência do fato gerador), a contagem do prazo decadencial passa a ser a partir dessa data.

¹⁸² Para AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 433. O inciso II, do art. 173, do CTN, de um lado, introduz, para o arripio da doutrina, causa de interrupção e suspensão do prazo decadencial; de outro, o dispositivo é de uma irracionalidade gritante, dando ao sujeito ativo um novo prazo de cinco anos, inteirinho, como “prêmio” por ter praticado um ato nulo.

¹⁸³ Nesse sentido, ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de direito financeiro & direito tributário*. 12 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 597.

¹⁸⁴ Op. cit., p. 383.

¹⁸⁵ CARVALHO. Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 14ª ed., São Paulo, Saraiva, 2002, pp. 462-463.

¹⁸⁶ “Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: (...) Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”

O STJ, em recentes decisões, tem dado ao referido dispositivo uma interpretação mais ampla do que aquela que vem sido atribuída ao dispositivo pela doutrina majoritária, no sentido da interrupção do prazo decadencial, afastando-se, por conseguinte, da interpretação tradicional no sentido de simples antecipação de seu prazo. Sob esse prisma, nas hipóteses em que não se configura a existência de pagamento antecipado, a notificação do sujeito passivo acerca de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento interromperia o prazo decadencial, dando ao Fisco um novo prazo de cinco anos para a constituição do crédito tributário¹⁸⁷.

¹⁸⁷ “PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. PRAZO DECADENCIAL. TERMO INICIAL. 1. Segundo entendimento desta Corte, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação em que não ocorre o pagamento, se inicia a partir da notificação de medida preparatória indispensável ao próprio lançamento, caso existente, independentemente de ter sido realizada antes ou depois de iniciado o prazo do inciso I, do artigo 173, do CTN. Precedente: REsp 766.050/PR, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, DJ de 25.2.2008. 2. Na espécie, conforme consignado no acórdão recorrido, houve emissão de mandado de procedimento fiscal em 25.5.2005, ou seja, antes do curso do prazo de cinco anos do lançamento do crédito tributário. 3. Recurso especial provido. (...)” (STJ, 2ª Turma, REsp 1.143.534/PR, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 28/09/2010).

3 O ALCANCE DO ART 146, III, ALÍNEA “B” DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1.988: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Nosso objetivo, neste momento, é descobrir o alcance da expressão “normas gerais” em matéria de decadência tributária, contida no artigo 146, III, “b” da Constituição Federal de 1988, com a finalidade de verificarmos se os prazos decadenciais das contribuições especiais (e das demais espécies tributárias) deveriam ser veiculados por meio de lei ordinária ou complementar. Assim, antes de adentrarmos o estudo do conceito de normas gerais, é preciso definirmos também o conceito de lei complementar, bem como analisarmos a questão da suposta hierarquia existente entre esta espécie normativa e as leis ordinárias.

3.1 A Lei Complementar

Partindo de uma acepção ampla, toda norma infraconstitucional seria complementar na medida em que estaria integrando as disposições da Lei Suprema¹⁸⁸. No entanto, resta evidente que esta definição tão ampla não possui relevância científica, não contribuindo para o estudo e diferenciação das referidas normas.

Destarte, no presente trabalho, definimos a lei complementar com base nos dispositivos constitucionais que tratam da referida espécie normativa, cuja previsão se encontra no inciso II do artigo 59 da Constituição Federal, a qual tem campo de atuação expressamente previsto e que demanda para sua aprovação *quorum* especial da maioria absoluta dos votos dos membros de cada uma das casas do Congresso Nacional.

Podemos identificar dois os elementos fundamentais para a definição da lei complementar:

- 1- campo específico de atuação definido pela Carta Magna (pressuposto material);
- 2- *quorum* especial de votação (requisito formal).

Outra questão que merece destaque neste ponto é a relativa à divergência doutrinária acerca da existência ou não hierarquia entre as leis complementares e as leis ordinárias. O

¹⁸⁸ BASTOS, Celso Ribeiro. Lei Complementar – Teoria e Comentários, 2ª ed., São Paulo, IBDC, 1999, p. 15.

estudo da hierarquia é de extrema importância para resolução de problemas lógicos na aplicação das espécies normativas. A relação de hierarquia supõe que uma norma retire a sua validade da conformação com outra norma que lhe é superior.

Celso Ribeiro Bastos¹⁸⁹ procede a uma análise da lei complementar tanto no aspecto de sua verticalidade como no aspecto da horizontalidade. Sob a ótica da verticalidade, deve-se situar a lei complementar em um ponto determinado dos diversos patamares em que se decompõe o ordenamento jurídico. Neste sentido, a lei complementar encontra seu fundamento de validade na própria Constituição Federal.

Na ótica horizontal, que analisa a relação da lei complementar com as demais normas de mesma hierarquia, o autor¹⁹⁰ distingue duas espécies de leis complementares existentes:

1- leis complementares que fundamentam a validade de outros atos normativos. Como exemplo, as regras que dispõem sobre conflitos de competência entre as Entidades tributantes, bem como o parágrafo único do artigo 59 da Constituição, que determina que a lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis¹⁹¹;

2- leis complementares que cumprem o seu desígnio constitucional independentemente da promulgação de outras normas.

Em relação ao estudo da doutrina sobre a hierarquia das leis complementares em relação às leis ordinárias, tivemos um primeiro momento em que se considerou existente a referida hierarquia, em decorrência do *status* especial da lei complementar (matéria própria e *quorum* qualificado). Posteriormente, a doutrina evoluiu quase de forma uniforme para negar qualquer particularidade hierárquica àquela¹⁹².

¹⁸⁹ BASTOS, Celso Ribeiro. Op cit., P. 53/54.

¹⁹⁰ BASTOS, Celso Ribeiro. Op cit., P. 55. Cf. BORGES, José Souto Maior. Lei Complementar Tributária, in RT, 1975, p. 83.

¹⁹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 14ª ed., São Paulo, Saraiva, 2002, p. 205.

¹⁹² Sobre este assunto, extraímos as lições de Celso Ribeiro Bastos: “Assim que surgiu entre nós a lei complementar, apressou-se a nossa doutrina em dotá-la de um posicionamento, de um degrau determinado na escala dos níveis normativos. E ante as peculiaridades que apresentava (matéria própria e *quorum* de maioria absoluta) encontrou-se-lhes uma situação de singularidade, não coincidente com a Constituição nem com as demais espécies normativas. (.....) A mesma doutrina logo, contudo, se desenvolveu vertiginosamente. Alguns autores, no início, comprometidos com a tese da supremacia hierárquica da lei complementar, reviram seus pontos de vista. Nesta fase de inflexão doutrinária desempenharam papel importantíssimo as lições de José Souto Maior Borges, logo seguidas por autores de não menor estofo jurídico. (.....) Tal ponto de concordância traduz-se a negar qualquer particularidade hierárquica à lei complementar, quando confrontadas com os demais

Não concordamos com o exemplo dado por Maria do Rosário Esteves¹⁹³ de que existe superioridade da lei complementar nos casos em que a lei ordinária tratar de assuntos reservados àquela espécie normativa. Nestes casos, as leis ordinárias não poderiam tratar de matéria reservada à lei complementar e, se assim o fizerem, é lógico que em nada poderão inovar no ordenamento jurídico. Não é questão de hierarquia, mas da existência de campos de atuação distintos entre elas, determinados pela própria *Lex Legum*.

Como exemplo, podemos verificar diversas hipóteses de interpenetração inconstitucional dos campos privativos de legislação¹⁹⁴, quais sejam:

- 1- lei ordinária da União invade o campo da lei complementar;
- 2- lei complementar invade o campo da legislação ordinária dos Estados-membros e dos Municípios;
- 3- lei ordinária dos Estados-membros e dos Municípios invade o campo reservado à lei complementar.

Para cada uma destas hipóteses, teremos conseqüências jurídicas distintas.

No caso de lei ordinária da União invadir o âmbito material da lei complementar de sua própria competência, padecerá a lei ordinária de vício de inconstitucionalidade por não atendimento ao requisito formal de validade previsto na Constituição.

Nas situações expostas nos itens 2 e 3, teremos uma indevida invasão de competência por parte dos legislativos das Entidades Tributantes e, portanto, estes referidos atos serão inconstitucionais.

3.2 Distinção entre Lei Nacional e Lei Federal

A teoria de diferenciação entre lei nacional e lei federal, segundo Celso Ribeiro Bastos¹⁹⁵, buscou seus fundamentos remotos na visão kelseniana do Estado Federal, o qual possui três ordens jurídicas:

componentes do nosso arsenal normativo-legislativo, se nos fosse dado assim associarmos essas expressões.”
Lei Complementar – Teoria e Comentários, 2ª ed., São Paulo: IBDC, 1999, pp. 55-58.

¹⁹³ Normas Gerais de Direito Tributário, São Paulo, Max Limonad, 1997, p. 85.

¹⁹⁴ José Souto Maior Borges, Lei Complementar Tributária, in RT , 1975, p. 25

- 1- total – corresponde ao Estado Federal, englobando a União e os Estados federados (no caso brasileiro, devemos incluir também os Municípios);
- 2- central – equivale à União;
- 3- local – corresponde aos Estados federados e aos Municípios;

A Constituição Federal não traz nenhuma distinção entre lei nacional e lei federal, sendo que as mesmas se diferenciam pela extensão de seu âmbito material de validade e não em razão de qualquer hierarquia.

Deste modo, a diferenciação entre lei nacional e lei federal relaciona-se diretamente com a questão da abrangência de competência legislativa. A lei nacional abrange os entes federativos União, Estados, Municípios e Distrito Federal, enquanto que a lei federal vincula apenas a União.

Helena Taveira Torres leciona que o Congresso Nacional, além do papel de constituinte derivado, exerce o papel de legislador ordinário da União sob duas modalidades: a de legislador federal, exercendo as competências típicas daquele Ente político autônomo e legislador nacional, dispondo sobre normas gerais aplicáveis à União, Estados, Distrito Federal e Municípios nas matérias elencadas no art 24 e nos demais artigos do corpo da Constituição Federal¹⁹⁶.

No nosso trabalho, é de extrema importância atentarmos para este fato, a fim de sabermos quais normas vinculam tão somente a União e quais são de observância obrigatória por todos os Entes Políticos, tendo em vista a repartição de competências promovida pela Constituição. Apesar de estarmos tratando do prazo de decadência das contribuições previdenciárias, as quais pertencem à competência da União, não podemos nos esquecer que, para definirmos o conteúdo das normas gerais, previstas no artigo 146, III, “b”, da Constituição Federal de 1988, devemos necessariamente analisar o princípio federativo, bem como a repartição de competências promovida pela Lei Magna.

3.3 Normas gerais tributárias

¹⁹⁵ BASTOS, Celso Ribeiro. Op cit., P. 76.

¹⁹⁶ Funções das Leis Complementares no Sistema Tributário Nacional – Hierarquia de Normas – Papel do Código Tributário Nacional no Ordenamento. In: Revista de Direito Tributário 84 (2001), p. 53.

Antes de iniciarmos o estudo das normas gerais tributárias, é importante transcrevermos as lições de Rubens Gomes de Souza¹⁹⁷ sobre a motivação para a utilização da expressão “normas gerais” na Constituição de 1946, *in verbis*:

Algo existe naquele livrinho Andaimas da Constituição, em que ele (Deputado Aliomar Baleeiro) confessa que sua primeira idéia, primeira e última, era atribuir à União competência para legislar sobre direito tributário, amplamente e sem a limitação contida no conceito de normas gerais, desde que essa legislação tivesse a feição de uma lei nacional, de preceitos endereçados ao legislador ordinário dos três poderes tributantes: União, Estados e Municípios. A única limitação que ele próprio enxergava, era a de se tratar de preceitos comuns aos três legisladores. Afora isto, ele não via e não achava necessário delimitar, de outra maneira, a competência que queria fosse atribuída ao Legislativo da União, que já então ele concebia, neste setor e em outros paralelos, não como federal, mas sim nacional. Entretanto, ele encontrou resistência política, de se esperar e muito forte, em nome da autonomia dos Estados e da autonomia dos Municípios, em nome de temores, justificados ou não, de se abrir uma porta pela qual se introduzisse o fantasma da centralização legislativa. Falou-se nada menos do que na própria destruição do regime federativo, todos os exageros verbais, que o calor do debate político comporta e o próprio Aliomar Baleeiro encontrou uma solução de compromisso, que foi a de delimitar-se essa competência, que ele queria ampla, pelas normas gerais, expressão que, perguntado por mim quanto ao sentido que ele dava, no intuito de ter uma forma de interpretação autêntica, ele me confessou que não tinha nenhuma, que nada mais fora do que um compromisso político, que lhe havia ocorrido e que tinha dado certo. O importante era introduzir a idéia; a maneira de vestir a idéia, sua roupagem era menos importante do que o seu recebimento no texto constitucional e o preço desse recebimento foi a expressão “normas gerais”, delimitativa, sem dúvida, do âmbito da competência atribuída, mas em termos que nem ele próprio, Aliomar, elaborara ou raciocinara. Era o puro compromisso político.

Ocorre que, diante da influência política exercida sob o idealizador da expressão “normas gerais” no texto da CF/1946, da falta de rigor técnico em sua inserção no ordenamento jurídico, restou aos intérpretes da norma definirem seu conteúdo, sentido e alcance, buscando alicerce nos princípios e valores constitucionais, de forma a conferirem ao referido vocábulo uma interpretação condizente com nosso ordenamento jurídico.

A definição do conceito de “normas gerais” é de extrema dificuldade, tanto que até hoje ainda não existe uma convergência da doutrina em relação a este conceito, à sua extensão e aos seus limites. Um dos primeiros doutrinadores a ocupar-se com o tema foi Carlos Alberto de Carvalho Pinto¹⁹⁸ que acabou por conceituar as normas gerais de forma negativa, ou seja, defendendo que não poderiam ser concebidas como normas gerais aquelas que objetivassem uma ou algumas pessoas de Direito Público, em detrimento das demais, as que se afastassem

¹⁹⁷ SOUZA, Rubens Gomes de – Geraldo Ataliba – Paulo de Barros Carvalho, Comentários ao Código Tributário Nacional, 2ª ed., São Paulo: RT, 1985, pp. 4-5.

¹⁹⁸ Normas Gerais de Direito Financeiro, Prefeitura do Município de São Paulo, 1949, p. 24 apud Rubens Gomes de Souza. Normas Gerais de Direito Financeiro. In: Revista Forense nº 22/155.

dos aspectos fundamentais ou básicos de determinada matéria, descendo a pormenores ou detalhes e, por fim, aquelas normas que objetivassem determinadas situações com exclusão de outras, na mesma condição ou espécie.

Rubens Gomes de Souza¹⁹⁹, por sua vez, prefere resolver o problema das normas gerais por eliminação, afastando a ideia de uma definição apriorística de “norma geral”, argumentando que uma prévia determinação legislativa poderia esterilizar o próprio dispositivo constitucional.

Lúcia Valle Figueiredo²⁰⁰ leciona que as normas gerais dirigem-se aos legisladores e intérpretes, atuando como normas de sobredireito. A autora procede à seguinte sistematização em relação às normas gerais, especialmente as que resultam de competência administrativa:

- a) disciplinam, de forma homogênea, para as pessoas políticas federativas, nas matérias constitucionalmente permitidas, para garantia da certeza e segurança jurídicas;
- b) não podem ter conteúdo particularizante que afete a autonomia dos entes federados, assim não podem dispor de maneira a ofender o conteúdo da federação, tal seja, não podem se ismicuir em assuntos que devam ser tratados exclusivamente pelos Estados e Municípios;
- c) estabelecem diretrizes sobre o cumprimento dos princípios constitucionais expressos e implícitos.

O tributarista Geraldo Ataliba²⁰¹, em excelente artigo publicado em 1969, concluiu que a faculdade de expedir normas gerais pela União é excepcional, devendo ser observados os princípios do sistema (princípio federativo, autonomia dos Municípios, isonomia entre os Entes Tributantes). Assim, o campo reservado para as normas gerais constituir-se-ia apenas nas áreas de atrito entre as pessoas políticas, quando houvesse lacunas constitucionais insuscetíveis de preenchimento por qualquer das ordens parciais de forma isolada. Defende que as normas gerais não poderiam tratar dos seguintes problemas, entre outros: ordenação de relação jurídica tributária, sujeição ativa e passiva, prazos referentes à prescrição e à decadência, ato administrativo de lançamento e sua disciplina jurídica, condições para a criação da obrigação tributária, e formas de extinção do crédito tributário²⁰².

¹⁹⁹ SOUZA, Rubens Gomes de. Op Cit., P 23/155.

²⁰⁰ FIGUEIREDO, Lúcia Valle Competência Administrativa dos Estados e Municípios, in Revista de Direito Administrativo n° 207, Rio de Janeiro, Renovar, 1997, p. 07-10.

²⁰¹ ATALIBA, Geraldo. Normas Gerais de Direito Financeiro e Tributário e Autonomia dos Estados e Municípios, in Revista de Direito Público 10, São Paulo, RT, 1969, pp. 47, 50 e 71.

²⁰² Observe-se que a redação do artigo 146, III, da Constituição de 1988 parece contradizer na íntegra as palavras do autor.

Na verdade, muito embora não tenha havido expressivos avanços doutrinários acerca da correta conceituação do vocábulo “normas gerais”, é possível se inferir, através da interpretação dos dispositivos constitucionais que reservaram matérias à lei complementar, que à referida espécie legislativa restou a tarefa de fixar normas com âmbito de eficácia nacional e não apenas federal.

Desde a Constituição de 1946, existe a previsão para que a União edite normas gerais de direito financeiro. No entanto, a partir 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional de 01/69, as normas gerais de direito tributário, previstas no art. 18, §1º, foram apartadas das normas gerais de direito financeiro, sendo que as primeiras deveriam ser introduzidas no ordenamento jurídico por meio do veículo próprio da lei complementar. A fim de interpretar o referido dispositivo constitucional, duas principais correntes de doutrinadores assumiram posições antagônicas, divididas entre as chamadas corrente tricotômica e corrente dicotômica.

3.4 Corrente tricotômica x corrente dicotômica

A corrente conhecida como tricotômica, a partir da interpretação literal do §1º do art 18 acima citado²⁰³, atribuiu à lei complementar três funções principais, a saber: a) emitir normas gerais de Direito Tributário; b) dispor sobre conflitos de competência entre as pessoas tributantes; c) regular as limitações constitucionais o poder de tributar.

Como expoentes da corrente tricotômica destacam-se Luciano da Silva Amaro²⁰⁴, Ives Gandra da Silva Martins²⁰⁵, Hamilton Dias de Souza²⁰⁶, Gilberto de Ulhôa Canto²⁰⁷, entre outros. Para o último, não haveria nenhuma afronta à autonomia dos Estados e Municípios a

²⁰³ “CF/67 c/c EC nº 01/69:

Art. 18(...)§ 1º - Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder tributário”.

²⁰⁴ AMARO, Luciano da Silva. *Direito Tributário Brasileiro*, 17ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011. pp. 160-162.

²⁰⁵ MARTINS. Ives Gandra da Silva. *Lei Complementar Tributária*, in Ives Gandra da Silva Martins (org.), *Caderno de Pesquisas Tributárias* 60/15.

²⁰⁶ SOUZA, Hamilton Dias de. In Ives Gandra da Silva Martins (coord.), *Comentários ao CTN*, vol. I, 3ª ed., São Paulo, Saraiva, 2002, pp. 1-21.

²⁰⁷ CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Lei Complementar*, in Ives Gandra da Silva Martins (org.), *Caderno de Pesquisas Tributárias* 02/15.

edição de lei complementar da União estabelecendo normas gerais de legislação tributária, vez que a referida competência já se encontra limitada em sua origem pela mesma Constituição, que assegura as citadas autonomias. Argumenta, ainda, que as normas gerais inibem também a autonomia legislativa da própria União, bem como que a lei complementar é elaborada pelo Congresso Nacional, em cujos quadros a União não tem condição alguma de influir, na medida em que os Senadores representam os Estados e os Deputados, os colégios eleitorais dos Estados, Distrito Federal e Municípios.

Hamilton Dias de Souza²⁰⁸ assevera que não se poderia conceber que o Texto Constitucional contivesse frases despidas de significação e eficácia, afirmando, ainda, que não há supressão da autonomia de Estados e Municípios por meio da edição de normas gerais pela União, havendo sim uma delimitação de competências locais com a finalidade de assegurar a unidade e racionalidade do sistema. Ressalta, também, que se for deixado ao arbítrio das legislações locais a escolha dos princípios mais adequados a informar suas regras jurídicas, fatalmente haveria um verdadeiro caos tributário.

Maria do Rosário Esteves²⁰⁹, discordando do pensamento de Hamilton Dias de Souza, afirma que os textos legais abrigam impropriedades e deficiências, mesmo porque a linguagem do legislador não possui rigor científico próprio da linguagem do jurista. Concordamos que o legislador, por diversas vezes, não possui rigor científico em sua linguagem, sendo, por isso, assaz importante que procedamos à interpretação dos textos legais. No entanto, não podemos aceitar qualquer interpretação que desconsidere por completo o texto expresso na Constituição, mesmo porque, sua análise deve, *ab initio*, partir da objetividade do texto e, conjugado com as demais técnicas interpretativas, a ele conferir um sentido harmônico com o ordenamento jurídico no qual está inserido.

Aliomar Baleeiro²¹⁰ já ressaltava a importância da existência de um legislador único, podendo firmar a norma suprema, que caracterizasse o fato gerador do imposto e atentasse

²⁰⁸ SOUZA, Hamilton Dias de. Op Cit., pp. 12-14.

²⁰⁹ Normas Gerais de Direito Tributário, São Paulo, Max Limonad, 1997, p. 96.

²¹⁰ Neste sentido, Mizabel Abreu Machado Derzi, em atualização da obra de BALEEIRO, Aliomar, Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, 7ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2001, p. 103. “Se, em vários Estados unitários, como na França ou na Espanha, razões técnico jurídicas, à vista da crescente participação da administração pública na dinâmica econômica de nossos dias, recolhendo as transformações e mudanças impostas na demanda social, impuseram a elaboração de normas gerais que disciplinassem as finanças públicas e que se colocassem em grau de hierarquia superior às leis ordinárias, tanto mais se fez sentir, nos Estados de forma federal como no nosso, a necessidade de um instrumental jurídico coerente, que dirimisse conflitos de competência entre as pessoas estatais tributantes, que facilitassem a reforma de estruturas e instituições conducentes à produção eficiente e à justa distribuição de renda nacional” (...)“Assim, as normas gerais não suprimem, nem reduzem ou substituem o exercício da competência legislativa tributária por cada

para a capacidade econômica do contribuinte, de forma a restringir ao mínimo a probabilidade de dúvidas sobre a constitucionalidade dos tributos.

Sacha Calmon Navarro Coelho²¹¹ leciona que são os seguintes os objetos materiais das leis complementares: a) editar normas gerais; b) dirimir conflitos de competência; c) regular as limitações ao poder de tributar; e d) fazer atuar ditames constitucionais. Argumenta o autor que o legislador constituinte brasileiro optou, em tema de tributação, pelo fortalecimento do poder central, sendo que a lei complementar que edita normas gerais é norma de atuação e de desdobramento do sistema tributário, fator de unificação e equalização aplicativa do Direito Tributário.

Para Edvaldo Brito²¹², existe no Brasil um federalismo retributivo e cooperativo, vez que os objetivos fundamentais da Federação Brasileira são, sob esta ótica, promover o desenvolvimento econômico nacional, cuidando da redução das desigualdades sociais e regionais e promovendo o bem estar social mediante a erradicação da pobreza e da marginalização, para a construção de uma sociedade justa e solidária. Destarte, a autonomia de Estados e de Municípios não é absoluta, nem abstrata, vinculando-se ao contexto constitucional de direitos subjetivos públicos de conteúdo econômico-social e dos respectivos interesses legítimos.

Prossegue o autor²¹³ afirmando que nada impede que a competência legislativa seja repartida de modo a que se defira a um corpo autônomo central a emissão de lei, a qual determinará a uniformização do conceito da lei emitida pelos demais corpos autônomos descentralizados. Seria exatamente esta a função da lei complementar.

pessoa política, que regulará o tributo de sua competência por meio da edição de lei própria, único ato normativo estatal apto a instituí-lo, validamente, dentro do respectivo âmbito territorial de validade. Nem tampouco a inexistência de norma geral poderá paralisar o exercício da competência legislativa estadual ou municipal”.

²¹¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro, 4ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 100, 108-109.

²¹² BRITO, Edvaldo. A legislação ordinária de cada Ente Tributante pode estabelecer prazos de decadência (e/ou de prescrição), inclusive das contribuições da Seguridade Social, diversos dos previstos no CTN?, in Valdir de Oliveira Rocha (coord.), Grandes Questões de Direito Tributário, vol. II, São Paulo, Dialética, 1998, p. 75.

²¹³ BRITO, Edvaldo. Op cit., pp 76-77.

Helena Taveira Torres²¹⁴, partindo de uma interpretação sistemática, apresenta as seguintes matérias como de reserva de lei complementar, em duas das funções legislativas do Congresso Nacional:

- 1- exercício de competência da União (lei complementar federal), dividida em:
 - (i) exercício de competências privativas específicas (arts. 148 e 153, VII, da CF/88); e
 - (ii) exercício de competência residual (arts. 154, I, e 195, §6º, da CF/88);

- 2- criação de normas gerais em matéria de legislação tributária (lei complementar nacional – arts. 24, I, e 146 da CF/88), expressas nas seguintes possibilidades:
 - (i) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, restritamente àquelas que exigem lei específica para surtir efeitos (arts. 146, II, 150, VI, “c”, 195, §7º, e 156, §3º, da CF/88);
 - (ii) evitar eventuais conflitos de competência entre as pessoas tributantes, dispondo sobre fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos já identificados na Constituição;
 - (iii) definir os tributos e suas espécies;
 - (iv) harmonizar os procedimentos de cobrança e fiscalização dos tributos, tratando de obrigação, lançamento e crédito;
 - (v) uniformizar os prazos de decadência e prescrição, podendo estipular suas exceções;

²¹⁴ TORRES, Helena Taveira. Funções das Leis Complementares no Sistema Tributário Nacional – Hierarquia de Normas – Papel do Código Tributário Nacional no Ordenamento. In: Revista de Direito Tributário 84 (2001), pp. 54-55.

- (vi) fomentar, de modo harmonizado, adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Para o autor, apenas a lei complementar poderia dispensar tributos específicos do regime geral decadencial, adotando prazos distintos, vez que a Constituição deve primar pela redução de divergências. Ressalta, ainda, nesta ótica, que são consideradas inconstitucionais as leis editadas a título de normas gerais que caiam em particularismos ou que se afastem dos aspectos fundamentais ou básicos, em vista da possibilidade de implicar interferências nas competências alheias.

Célio de Freitas Batalha²¹⁵ afirma que as funções da lei complementar não podem ser acolhidas em desarmonia em relação ao texto constitucional. Assim, não se deveria cogitar de lei complementar para modificar os prazos de prescrição e de decadência, aplicáveis aos tributos em geral, visto que a Constituição Federal não cogitou de tratamento diferente às espécies tributárias, em relação a estes efeitos. Destarte, para o referido autor, nem mesmo a lei complementar poderia alterar os prazos decadenciais previstos no CTN, de forma a diferenciar as espécies tributárias.

Seguindo uma linha interpretativa diversa, a corrente dicotômica considerou que a interpretação conferida pela corrente tricotômica feriria os princípios da federação e da autonomia dos Estados e Municípios, na medida em que permitira à legislação complementar invadir as competências constitucionais dos demais Entes tributantes, pois não haveria uma delimitação do conteúdo das normas gerais de direito tributário.

Assim, para a referida corrente, as leis complementares serviriam unicamente para veicular normas gerais de direito tributário, que teriam duas funções, a saber: dispor sobre conflitos de competência entre as Entidades Tributantes e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Geraldo Ataliba²¹⁶, um dos primeiros precursores da corrente dicotômica, apresentou diversos argumentos para fundamentar suas conclusões de que o campo reservado para as normas gerais constituir-se-ia apenas nas áreas de atrito entre as pessoas políticas, quando houvesse lacunas constitucionais insuscetíveis de preenchimento por qualquer das ordens

²¹⁵ BATALHA, Célio de Freitas. Lei Complementar em Matéria Tributária, in Revista de Direito Tributário 49 (1989), p. 128.

²¹⁶ ATALIBA, Geraldo. Normas Gerais de Direito Financeiro e Tributário e Autonomia dos Estados e Municípios, in Revista de Direito Público 10, São Paulo: RT, 1969, pp. 45-80.

parciais de forma isolada. Destarte, as normas gerais não poderiam tratar de: ordenação de relação jurídica tributária, sujeição ativa e passiva, prazos referentes à prescrição e à decadência, ato administrativo de lançamento e sua disciplina jurídica, condições para a criação da obrigação tributária, formas de extinção do débito, entre outras.

Para o autor, foi flagrantemente inconstitucional o Código Tributário Nacional quando tratou de suspensão e extinção do crédito tributário, lançamento, isenções (não gerais) e fiscalização, vez que estas matérias estão inteiramente inseridas na autonomia constitucional de Estados e Municípios, não podendo, portanto, ser objeto de lei nacional.

Paulo de Barros Carvalho²¹⁷ entende que as normas gerais de direito tributário são apenas aquelas que dispõem sobre conflitos de competência entre as Entidades Tributantes, bem como as que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar, a fim de que sejam prestigiados os princípios da federação, da autonomia dos Municípios, e da isonomia das pessoas políticas de direito constitucional interno.

Ainda, defende o autor que a inserção do artigo 146, seus incisos e alíneas, na Constituição de 1988, refletiu o desempenho de um trabalho político a fim de impor a prevalência, com foros normativos, da corrente tricotômica. No entanto, prossegue à interpretação do referido dispositivo constitucional, atentando para o fato de que o legislador complementar somente poderia dispor sobre prescrição e decadência tributárias para dispor sobre conflitos de competência entre os Entes da federação.

Não podemos concordar com a posição adotada pelo ilustre jurista relativamente ao artigo 146 da Lei Maior, que culminaria, em alguns casos, na ineficácia total do dispositivo em questão. Vejamos: quando a matéria relativa à decadência tributária seria objeto de lei complementar? Segundo o autor, apenas nos casos de conflitos de competência. No entanto, não conseguimos vislumbrar nenhuma hipótese em que a decadência tributária pudesse se enquadrar como conflito de competência entre as Entidades Tributantes. O conflito de competência refere-se à definição de qual pessoa pública de direito constitucional interno poderá legislar para a produção de normas jurídicas sobre determinado tributo. Assim, conflitos relativos às regras de decadência seriam tão somente decorrência de conflitos relativos à determinação do Ente Tributante competente para legislar sobre o tributo e, desta forma, jamais seria editada uma lei complementar tratando sobre decadência tributária.²¹⁸

²¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 14ª ed., São Paulo, Saraiva, 2002, pp. 206-207.

²¹⁸ Neste ponto, importante a análise do seguinte brocardo jurídico: “Prefira-se a inteligência dos textos que torne viável o seu objetivo, ao invés da que os reduza à inutilidade”, Juliano, citado por Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 18ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2000.

Especialmente sobre o tema em comento, Roque Antônio Carraza leciona ser incontroverso que as normas gerais em matéria de legislação tributária devem disciplinar a prescrição e a decadência, mas argumenta que a lei complementar deverá limitar-se a apontar diretrizes e regras gerais, não podendo abolir os institutos em tela e tampouco descer a detalhes, ferindo a autonomia das pessoas políticas tributantes²¹⁹.

Em que pesem as importantes lições do ilustre autor, acreditamos que o autor entra em contradição ao afirmar que as normas gerais de direito tributário podem tratar apenas de determinados aspectos acerca de decadência e de prescrição tributárias. Consideramos, assim, que os aspectos citados pelo autor (determinação do *dies a quo*, causas suspensivas ou interruptivas do prazo etc.) em nenhum momento configurariam as funções de dirimir conflitos de competência entre as Entidades Tributantes ou de regular limitações constitucionais ao poder de tributar, que, segundo o próprio autor, seriam as únicas matérias a serem veiculadas por meio de lei complementar.

Não podemos aquiescer com a afirmação de que o *dies a quo* da decadência dos tributos deve estar disposto em normas gerais, mas o prazo de decadência não, pois, dessa forma, o termo final do prazo decadencial somente poderia ser veiculado em lei ordinária de cada ente da Federação. Não encontramos argumentos suficientes que justifiquem esta posição doutrinária, pois tanto o termo inicial como o final se revestem da mesma natureza jurídica e da mesma importância estrutural, na medida em que determinam o lapso temporal no qual o sujeito ativo deve proceder ao lançamento do tributo.

A doutrina tributária também critica o posicionamento de Roque Antônio Carraza acerca da possibilidade de lei ordinária determinar prazos de decadência e prescrição,

²¹⁹ CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 18ª ed., São Paulo, Malheiros, 2003, p. 793.

“Melhor esclarecendo, a lei complementar poderá determinar – como de fato determinou (art. 156, V, do CTN) – que a decadência e a prescrição são causas extintivas de obrigações tributárias. Poderá, ainda, estabelecer – como de fato estabeleceu (arts. 173 e 174 do CTN) – o *dies a quo* destes fenômenos jurídicos, não de modo a contrariar o sistema jurídico, mas a prestigiá-lo. Poderá, igualmente, elencar – como de fato elencou (arts. 151 e 174, parágrafo único, do CTN) – as causas impeditivas, suspensivas e interruptivas da prescrição tributária. Neste particular, poderá, aliás, até criar causas novas (não contempladas no Código Civil brasileiro), considerando as peculiaridades do direito material violado. Todos estes exemplos enquadram-se, perfeitamente, no campo das normas gerais em matéria de legislação tributária.

Não é dado, porém, a esta mesma lei complementar entrar na chamada “economia interna”, vale dizer, nos assuntos de peculiar interesse das pessoas políticas.

Estas, ao exercitarem suas competências tributárias, devem obedecer, apenas, às diretrizes constitucionais. A criação in abstracto de tributos, o modo de apurar o crédito tributário e a forma de se extinguirem obrigações tributárias, inclusive a decadência e a prescrição, estão no campo privativo das pessoas políticas, que lei complementar alguma poderá restringir, nem, muito menos, anular. Eis porque, segundo pensamos, a fixação dos prazos prescricionais e decadenciais depende de lei da própria entidade tributante. Não de lei complementar”.

salientando que, se a consequência do fluxo dos prazos decadenciais e prescricionais fosse regulada por lei complementar, enquanto que o pressuposto dessa consequência fosse regulado por lei ordinária, haveria, por decorrência, uma “*inaceitável cisão na estrutura dessas normas jurídicas*”²²⁰”

Neste ponto, é relevante destacarmos que a Lei nº 8.212/91 previu prazos diversos do CTN para a contagem da decadência dos créditos previdenciários. Isto porque, conforme exposto anteriormente, a lei previdenciária em seu artigo 45, determina o prazo de dez anos de contagem da decadência a partir do “*do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído*”.

Levando-se em consideração os argumentos defendidos pelo próprio Roque Antônio Carraza, a lei complementar poderia dispor sobre o *dies a quo* do prazo de decadência das contribuições previdenciárias, porém, não poderia tratar de seu termo final, que deveria ficar a cargo de lei do Ente tributante. Assim, com base no próprio entendimento de representante da corrente dicotômica, o art 150 §4º do CTN ingressou na “*economia interna*” das pessoas políticas, que, ao exercitarem suas competências tributárias, deveriam obedecer, tão somente, às diretrizes constitucionais.

Verificamos que os argumentos utilizados pela corrente dicotômica centram-se principalmente no princípio federativo e no princípio da autonomia dos Municípios. Entretanto, a leitura do texto constitucional, no capítulo relativo ao Sistema Tributário Nacional, demonstra que existe uma centralização legislativa em matéria de tributação, principalmente como forma de harmonizar a legislação das diversas Entidades Tributantes.

Um exemplo desta centralização legislativa pode ser observado no §3º do artigo 156 da Constituição Federal, na redação dada pelas Emendas Constitucionais nºs 03, de 17 de março de 1993 e 37, de 12 de junho de 2002, que conferiram competência à lei complementar para tratar dos seguintes assuntos relacionados ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS): fixar suas alíquotas máximas e mínimas, excluir de sua incidência exportações de serviços para o exterior e regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Neste ponto, torna-se importante ressaltar a importância de analisarmos qual opção ideológica nosso legislador constituinte adotou em termos de tributação. A interpretação sistemática do texto constitucional nos leva a acreditar que a opção ideológica de nosso

²²⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e Prescrição no Direito Tributário Brasileiro, 2ª ed., São Paulo, Max Limonad, 2001, pp. 90-95.

legislador constituinte foi realmente pautada em vistas da homogeneidade e centralização do sistema tributário. Verifica-se este fato tanto em relação às normas que tratam do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) como agora também em relação às normas do ISS.

Desta forma, concordamos com o entendimento de que as normas gerais de direito tributário representam sobrenormas dirigidas aos Entes Políticos, com a finalidade de uniformizar o Sistema Tributário Nacional, em consonância com os princípios e diretrizes fixados pelo constituinte originário.²²¹

O princípio da isonomia das pessoas políticas, defendido pela corrente dicotômica, não é maculado pela edição de normas gerais por meio de lei complementar, já que as mesmas deverão ser direcionadas de forma igualitária a todas as Entidades Tributantes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

Sintetizando nossa posição no sentido do reconhecimento da função da lei complementar na edição de normas gerais em matéria de Direito Tributário (além das funções, distintas, de dispor sobre conflitos de competência entre as pessoas tributantes, bem como a de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar), em consonância com a linha de pensamento dos seguidores da teoria tricotômica, destacamos trecho do voto do presidente do Supremo Tribunal Federal, Min Gilmar Mendes, no julgamento dos Recursos Extraordinários 556.664, 560.626-1, 559.882-9, datados de 11/06/2008, que culminaram na decretação da inconstitucionalidade do art 45 da Lei de Custeio da Previdência Social: *in verbis*:

(...) Se o texto do §1º do art. 18 da CF/67 ensejava algum questionamento acerca da função da lei complementar sobre normas gerais, a Constituição atual eliminou qualquer possibilidade de acolher-se a teoria dicotômica, ao elencar, em incisos diferentes, normas gerais, conflitos de competência e limitações ao poder de tributar, e ao esclarecer que, dentre as normas gerais, a lei complementar teria que tratar especialmente de obrigação, crédito tributário, prescrição e decadência.

Outro ponto que deve ser ressaltado é que a previsão da União em legislar sobre normas gerais não impede o exercício da competência de Estados e Municípios, sendo que a inexistência de lei federal sobre normas gerais permite que os Estados e Municípios exerçam competência legislativa plena. A Constituição de 1988 traz diversas matérias de competência legislativa concorrente entre a União e os Estados (art. 24) e, entre elas, encontra-se a previsão para legislar sobre direito tributário (inciso I). Assim, o problema estaria em se

²²¹ SANTI. Eurico Marcos Diniz de. Op Cit., Pp. 89.

definir o que poderia ser classificado como “normas gerais”. Entretanto, encontramos o mesmo problema em todas as matérias sujeitas à competência legislativa concorrente.

3.5 CTN – normas gerais

O Código Tributário Nacional (CTN) originou-se do Projeto nº 4.834, de 1954, de autoria de Rubens Gomes de Souza, com apoio do Ministro Osvaldo Aranha. Foi convertido na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, sob a égide da Constituição Federal de 1946, obedecendo ao disposto em seu artigo 5º, XV, “b”. Na Constituição de 1967, essa Lei foi recepcionada com fundamento no Art. 18, § 1º, como norma geral de direito tributário, e denominada Código Tributário Nacional pelo Ato Complementar nº 36, publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 14 de Março de 1967. Trata-se, portanto, de lei ordinária de eficácia complementar. Atualmente, encontra-se fundamentada e recepcionada pela Constituição Federal de 1988, em tudo que não seja com ela incompatível.

De fato, no que se refere à eficácia do CTN como lei complementar, é cediço na doutrina tributária que as matérias não constitucionalmente reservadas à lei complementar não poderão ser recebidas como lei nacional, mas tão somente como lei ordinária federal, podendo assim ser revogada por lei aprovada com *quorum* simples.

Em relação aos artigos 150, §4º e 173 do CTN, que tratam de prazos de decadência tributária, consideramos que os mesmos possuem força de lei complementar, vez que a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 146, III, “b”, reservou à referida espécie normativa este campo de atuação legislativa. Destarte, verificamos que, no tocante aos prazos de decadência, o CTN foi recepcionado como lei complementar nacional e, portanto, somente poderá ser modificado pelo mesmo veículo normativo.

Porém, na contramão da centralização legislativa tributária promovida pela CF/88, o legislador federal houve por bem em fixar os prazos decadenciais das contribuições para a Seguridade Social através da edição da Lei Ordinária nº 8.212/91, fato este que acarretou a usurpação da atribuição de legislar sobre o instituto da decadência, conferida pela Lei Maior à lei complementar.

Tal invasão de competência do legislador ordinário federal culminou na declaração de inconstitucionalidade do art 45 da referida Lei nº 8.212/91 através da edição da Súmula

Vinculante nº 08/2008 pelo Supremo Tribunal Federal, (fundamentada no julgamento dos Recursos Extraordinários de nºs 560.626-1, 559.882-9, 559.943-4 e 556.664-1 de 11/06/2008), que será objeto de análise a seguir.

4 A INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTIGOS 45 E 46 DA LEI Nº 8.212/91, A EDIÇÃO DA SÚMULA VINCULANTE Nº 08/2008 E A POLÊMICA NA MODULAÇÃO DE SEUS EFEITOS

4.1 A inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei de Custeio previdenciária

O plenário do Supremo Tribunal Federal, nas sessões de 11 e 12 de junho de 2008, por unanimidade de votos, julgou improcedentes três Recursos Extraordinários interpostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional (nºs 556.664, 556.882 e 560.626²²²) e um RE interposto pelo Instituto Nacional do Seguro Social – INSS (nº 559.943), através dos quais foi declarada a inconstitucionalidade dos artigos nºs 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que previam prazo de dez anos para a constituição e cobrança dos créditos previdenciários. Ainda, foi declarada a inconstitucionalidade do parágrafo único do art 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, retirando-se do ordenamento jurídico norma que estabelecia a suspensão da prescrição dos créditos previdenciários enquanto perdurasse o sobrestamento da cobrança de débitos de reduzido valor.

²²² Ementa comum aos RE's 560.626-1, 559.882-9 e 556.664-1 EMENTA: PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS À LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 50 DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada à lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art, 18, §10, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art 146, III, b, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/1969 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art 149 da CF 1988. Precedentes RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art 50 do Decreto-lei 1.569/77, em face do §10 do art 18 da Constituição de 1967/69. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento.²²²

Os referidos RE's foram interpostos pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e pelo Instituto Nacional do Seguro Social contra Acórdãos proferidos pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, sob o argumento padronizado da ausência de hierarquia entre leis complementares e leis ordinárias, além do fato de a Carta Magna ter reservado à lei complementar apenas a função de servir de guia para as normas gerais, determinando os princípios que devem orientar as normas tributárias, conferindo estrutura básica ao ordenamento jurídico. Defendeu a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) que a lei ordinária teria a função de tornar materiais e concretos os princípios então previstos na lei complementar.

Ademais, segundo a Fazenda Nacional, a lei complementar deveria regular o método segundo o qual os prazos de decadência e prescrição seriam contados, e dispor sobre as hipóteses de interrupção da prescrição, fixando as regras a respeito do reinício de seu curso. Por sua vez, à lei ordinária caberia a efetiva fixação dos prazos decadenciais e prescricionais do crédito tributário, haja vista que estes não se enquadrariam no conceito constitucional de “normas gerais”.

Por fim, sustentaram as recorrentes que as contribuições sociais possuíam matriz no art 195 da CF/88 e, tendo em vista que suas limitações encontravam-se justamente previstas no referido artigo, não haveria justificativa na exigência de lei complementar para a regulação da prescrição e da decadência daquelas exações tributárias.

Ao se manifestar sobre a matéria, especificamente nos autos do RE 559.943, o então subprocurador geral da República, Dr. Roberto Monteiro Gurgel Santos, opinou pelo provimento do recurso interposto, sob o argumento de que cada ente político teria o poder de editar as normas específicas para a prescrição e decadência tributários. Afirmou que os prazos decadenciais e prescricionais fixados pelos arts nºs 173 e 174 do CTN adentraram em competência material reservada à lei ordinária, passíveis, desta forma, de alteração por este veículo legislativo²²³.

²²³ Trecho do voto do então subprocurador geral da República, Dr. Roberto Monteiro Gurgel Santos: (...)“inexiste relação hierárquica entre lei complementar e lei ordinária. A diferença entre estas espécies legislativas reside no campo de atuação material que lhes cabe: à lei complementar compete estipular normas gerais: à lei ordinária cabem os regramentos específicos. Não pode a lei ordinária invadir o campo de atuação da lei complementar, nem esta sobrepor-se em matérias de ordem específica”(…).Portanto, no que a lei complementar invadir a competência da lei ordinária, nada impede que esta espécie legislativa venha a alterar aquela. No caso em análise, ao fixar prazos para a decadência e a prescrição de créditos tributários, os arts. 173 e 174 do Código Tributário Nacional adentraram competência material reservada à lei ordinária. Possível, assim, sua alteração pela Lei no 8.212/91, nos moldes do seu art 46.(...) *É dizer, cada ente político tem o poder de editar as normas necessárias à consecução dos seus objetivos tributários. Nesta seara inclui-se a possibilidade da criação de regras específicas para a*

Não obstante os argumentos dos recorrentes, os julgamentos dos referidos RE's²²⁴ culminaram por declarar, em votações unânimes, a inconstitucionalidade formal dos arts 45 e

prescrição e a decadência de débitos tributários, de forma a salvaguardar os interesses peculiares de cada pessoa política tributante.”

²²⁴ Trecho do voto proferido nos autos do RE nº 556.664: “Com efeito, retirar do âmbito da lei complementar a definição dos prazos e a possibilidade de definir as hipóteses de suspensão e interrupção da prescrição e da decadência é subtrair a própria efetividade da reserva constitucional. Ora, o núcleo das normas sobre extinção temporal do crédito tributário reside precisamente nos prazos para o exercício do direito e nos fatores que possam interferir na sua fluência. (...) Embora pouco se tenha avançado na doutrina no sentido da busca da adequada definição para “normas gerais”, é possível extrair na interpretação dos diversos dispositivos constitucionais que estabeleceram reserva de matéria à disciplina da lei complementar que a esta espécie legislativa foi atribuída a missão de fixar normas com âmbito de eficácia nacional e não apenas federal. (...) Se a Constituição não determinou o conceito de norma geral de Direito Tributário, no mínimo fixou-se a função: estabelecer preceitos que devam ser seguidos em âmbito nacional, que ultrapassem a competência do Congresso Nacional para ditar o direito positivo federal. Trata-se de normas com maior espectro, a serem seguidas por todas as esferas políticas com competência tributária de maneira uniforme, seja por direta incidência sobre as relações jurídico-tributárias, seja como fator delimitador da edição da legislação ordinária em matéria fiscal.

E a fixação de prazos decadenciais e prescricionais, a definição da sua forma de fluência são questões que exigem tratamento uniforme em âmbito nacional. Não se justifica, ao menos por meio de legislação ordinária, a criação de hipóteses de suspensão ou interrupção, nem o incremento ou redução de prazos, sob pena de admitirem-se diferenciações em cada um dos Estados e Municípios e para cada espécie tributária, mesmo dentro de uma mesma esfera política, com evidente prejuízo à vedação constitucional de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente e à segurança jurídica, valor jurídico maior que fundamenta os institutos examinados. (...) Não há mais dúvida de que as contribuições, inclusive as destinadas à Seguridade Social, têm natureza tributária e sujeitam-se ao regime jurídico-tributário. Há muito, esta Corte pacificou este entendimento a partir da interpretação do art 149 da atual Constituição, regra matriz das contribuições, que determina a “observância do disposto nos arts 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo no previsto no art 195, §6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. Assim, todas as contribuições são alcançadas pelas normas gerais de Direito Tributário, previstas no art 146, III, “b”, da Constituição Federal de 1988(...) O art 146, III, b, estabelece a obrigatoriedade do uso de via legislativa própria – a da lei complementar, para dispor sobre normas gerais de Direito Tributário, ficando expresso que esta exigência dirige-se especialmente à obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários. Dessa forma, não merece prosperar o fundamento da recorrente de que as contribuições da Seguridade Social estariam excluídas dessa obrigatoriedade, em razão de se sujeitarem ao disposto no art 195 da Constituição Federal. Com efeito, a norma matriz das diversas espécies de contribuição é o art 149 da Constituição Federal, que estabelece que as contribuições de Seguridade Social estão sujeitas, também- e não exclusivamente -, às regras definidas no art. 195. Não há incompatibilidade entre os dispositivos, que não são excludentes, mas complementares. Nos pontos em que tais contribuições exigiram tratamento específico, o art. 195 o estabeleceu e deverá prevalecer. Quanto ao mais, as contribuições de Seguridade Social estão sujeitas ao regime geral, que é expresso ao submeter todas as contribuições às normas gerais de Direito Tributário. (...) Segundo o atual texto constitucional as normas gerais têm papel próprio e função concretizadora do Direito Tributário. Daí decorre que não se pode admitir o uso de outra via normativa na disciplina da prescrição e da decadência em matéria tributária. São institutos que, por garantirem segurança jurídica na relação de tributação, exigem tratamento uniforme em âmbito nacional, como, de resto, ocorre com os prazos de prescrição e decadência definidos no Código Civil. As normas sobre estes temas serão sempre normas gerais. A lei ordinária não se destina a agir como norma supletiva da lei complementar. Ela atua nas áreas não demarcadas pelo constituinte e esta última espécie normativa, ficando excluída a possibilidade de ambas tratarem do mesmo tema. Assim, se a Constituição Federal reservou à lei complementar a regulação da prescrição e da decadência

46 da Lei n 8.212/91, bem como do § único do art 5º do Decreto-lei nº 1.569/1977. Os Ministros do STF adotaram o entendimento de que os dispositivos que tratavam dos prazos de prescrição e decadência tributárias afiguravam-se inconstitucionais, tendo em vista que a Lei de Custeio, ao fixar prazo diverso do Código Tributário Nacional para a constituição dos créditos da Seguridade Social, violou reserva de Lei Complementar para a edição de normas gerais em Direito Tributário, nos exatos termos do art 146 III da CF/88.

Para fins de fixação do prazo decadencial das contribuições previdenciárias, foi decidido que deve ser aplicado o prazo quinquenal previsto no Código Tributário Nacional, devendo ser reconhecido que apenas a Lei Complementar tem competência para dispor sobre a decadência e prescrição em matéria tributária.

Ao contrário das alegações sustentadas pelos recorrentes, acreditamos, tal como já defendido no capítulo anterior, que a efetividade da reserva feita pela Lei Maior ao campo de atuação da lei complementar reside justamente na atribuição exclusiva dessa em fixar, definir, atribuir os prazos para a constituição e para o exercício do direito de exigir as contribuições sociais previdenciárias, bem como os fatores que possam, de alguma forma, interferir em seu curso natural, sob pena de se editarem normas gerais inócuas, improfícuas, que não atendam às finalidades que lhe foram outorgadas pela CF/88 .

tributárias, considerando-as de forma expressa normas gerais de Direito Tributário, não há espaço para que a lei ordinária atue e discipline a mesma matéria. O que é geral não pode ser específico. Nesse sentido, não convence o argumento da Fazenda Nacional de que o Código Tributário Nacional teria previsto a possibilidade de lei ordinária fixar prazo superior a 5 anos para a homologação, pelo fisco, do lançamento feito pelo contribuinte (§ 4º do art 150). Como sabido, o CTN foi promulgado anteriormente à exigência de lei complementar para dispor sobre decadência e demais normas gerais de Direito Tributário. Não por outra razão é que foi recepcionado como tal, quando sobreveio a Constituição de 1967 e, sucessivamente, quando vieram a EC 01/69 e a Constituição de 1988. Nesse contexto, evidentemente que não poderia estabelecer que uma lei complementar seria necessária para definir prazo diverso à ação fiscal na constituição do crédito. A interpretação que daí se segue é a de que a “lei”, a que se refere o § 4º do art 150 do CTN, hoje não pode ser outra, senão uma lei complementar.(...) Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art 5º do Decreto-lei n 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar. Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN. Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.”²²⁴

Sem embargos, filiamo-nos ao entendimento dos membros do STF quanto ao mérito dos recursos em questão, e entendemos que a CF/88 adotou um modelo centralizador, na União, da competência para a edição de leis de caráter nacional, em detrimento daquela atribuição da própria União, no âmbito federal, dos Estados do DF e dos Municípios em seus âmbitos de atuação legislativa, num modelo no qual restaram incluídas matérias que anteriormente não eram expressamente inseridas no rol de suas atribuições.

Após o julgamento dos RE's supracitados, restou pacificado o entendimento da Corte Constitucional de que a Carta de 1988 reservou à Lei Complementar a disciplina relativa à prescrição e decadência tributárias, tal qual como já destacado pelo Min. Ilmar Galvão, no julgamento da ADIN nº 2.405/2001, onde “a Carta de 67 não reservou à lei complementar a enumeração dos meios de extinção e de suspensão dos créditos tributários. Por igual, a de 88, salvo no que concerne à prescrição e decadência tributárias”. O referido entendimento já havia sido adotado quando do julgamento da Medida Cautelar na ADIN nº 1.917/1998, onde o E. STF considerou que as formas de extinção do crédito tributário previstas no Código Tributário Nacional seriam normas gerais tributárias, portanto insuscetíveis de alteração por legislação ordinária federal, estadual ou municipal.

Na verdade, não é possível apontarmos, com precisão, em que consistiria uma norma geral acerca de prescrição e decadência tributários e, portanto, objeto de lei complementar, e em que consistiria uma norma específica acerca dos referidos temas, esta sujeita à edição de leis ordinárias do âmbito de atuação de cada ente tributante. De outra sorte, resta clara a intenção da Carta Magna em nacionalizar as disciplinas, ou seja, a de proporcioná-las tratamento equânime em âmbito nacional, independentemente de uma eventual necessidade de haver o enquadramento de determinado assunto relativo à prescrição ou decadência como norma geral ou ordinária.

4.2 A edição da Súmula Vinculante nº 08/2008

Em apertada síntese, tendo em vista o escopo de nosso trabalho, podemos dizer que o tema envolvendo a súmula vinculante pressupõe, necessariamente, que se considere a existência de dois grandes modelos de sistemas jurídicos: o modelo do direito codificado romano-germânico (*civil law*) e o modelo do precedente judicial anlgo-saxão (*common law*). O sistema romano-germânico tem na lei a fonte principal do direito, tendo sido consolidado a

partir da fase justiniana do Direito Romano, relegando ao segundo plano a figura do precedente judicial. Já no sistema anglo-saxão os precedentes têm papel fundamental, onde o Direito evolui através da evolução das decisões das autoridades judiciais, característica esta advinda da fase pretoriana do Direito Romano.

Como ensina André Ramos Tavares²²⁵, existe uma aparente incompatibilidade entre os modelos acima mencionados. Isto porque, enquanto o modelo codificado, como é o caso brasileiro, atende ao pensamento abstrato e dedutivo, que estabelece premissas e obtém conclusões por processos lógicos, o modelo jurisprudencial encontra-se centrado na primazia da decisão judicial, e obedece a um raciocínio mais concreto, tendente a resolver, tão-somente, o caso particular.

No sistema romano-germânico, o executor da lei não pode furtar-se a aplicá-la, devendo preencher eventuais lacunas com base nos princípios e na analogia, enquanto que, no sistema anglo-saxão, a lei positivada é vista como fonte secundária. Ainda, tem-se, como característica marcante da *common law*, a regra do *stare decisis*, cuja formulação é *stare decisis et non quita movere* (mantenha-se a decisão e não se disturbe o que foi decidido), o que significa a obrigatoriedade, vinculação, por parte dos órgãos jurisdicionais inferiores, aos precedentes jurisprudenciais emanados dos tribunais superiores.

A doutrina de Fredie Didier²²⁶ conceitua o instituto do precedente como sendo “(...) a decisão judicial tomada à luz de um caso concreto, cujo núcleo essencial pode servir como diretriz para julgamento posterior de casos análogos”.

O precedente consagra a regra do “caso já decidido”, cuja decisão primeira sobre determinada matéria exerce o papel de fonte para a fixação de diretrizes para os demais casos a serem julgados. Aqui, a decisão judicial induz as normas, princípios e valores, tendo em vista que seu objetivo primordial é o de buscar a solução para o caso concreto. Consequentemente, o precedente haverá de ser seguido como paradigma nas decisões judiciais subsequentes.

Apesar de caminharem em sentidos opostos, os sistemas da *common law* e *civil law* não foram criados de forma isolada, mas através de um longo processo evolutivo, onde verificou-se importantes influências de um sistema sobre o outro, possuindo ambos os sistemas pontos de intersecção entre si. Na verdade, as decisões judiciais estarão sempre presentes, não importa a que sistema jurídico estejamos nos referindo.

²²⁵ TAVARES, André Ramos. Nova lei da súmula vinculante: estudos e comentários à Lei 11.417 de 19.12.2006. 3ª Ed. São Paulo: Método, 2009.

²²⁶ DIDIER JR., Fredie. Curso de Direito Processual Civil. 2ªEd.Salvador: Juspodivm, 2008.

De fato, o reconhecimento da precedência da lei no sistema da *civil law* não elimina a necessidade de sua interpretação, a ser feita pelos operadores do direito, que devem retirá-la do plano genérico e abstrato e adequá-la a cada situação concreta. Mesmo aqueles países que privilegiam o direito positivado não se furtam de exercer a função da atividade jurisprudencial, tendo em vista que a lei necessita ser atualizada e interpretada.

Seja qual for o sistema jurídico, a decisão judicial estará sempre presente. Os magistrados são chamados a resolver o caso concreto de acordo com as fontes do direito disponíveis em seu país e com a hierarquia do Poder Judiciário. Para Marcelo Alves Dias de Souza²²⁷ “[...] a decisão de um caso tomada anteriormente pelo Judiciário constitui, para os casos a ele semelhantes, um precedente judicial”. Percebemos que o precedente está presente em todos ordenamentos jurídicos. Ao estudarmos o referido instituto, devemos observar o grau de influência que a decisão judicial terá sobre as decisões futuras.

E é justamente nessa esteira da gradativa aproximação entre os dois modelos teóricos que deve ser analisada a introdução da súmula vinculante no ordenamento jurídico brasileiro, especialmente da Súmula Vinculante 08/2008, instituto próximo do *stare decisis* característico da *common law*, formulada como sendo o elo entre as decisões proferidas numa dimensão concreta e aquela proferida com caráter geral, na tentativa de transposição dos casos peculiares apresentados nas decisões concretas anteriores para fins da criação de um enunciado suficientemente abstrato para conferir efeitos sobre todos os jurisdicionados.

Mesmo nos países de tradição romanista, a jurisprudência vem, gradativamente, ganhando importância, tanto nas decisões judiciais, como nos trabalhos doutrinários, constituindo-se em importante instrumento para a concretização de uma justiça mais ágil e eficiente para a sociedade contemporânea. Nesse contexto, para fins didáticos, é de fundamental importância conceituarmos a súmula vinculante, especialmente em razão de sua parcial semelhança com outro instituto atualmente vigente no ordenamento pátrio, o chamado “efeito vinculante”.

Marco Antônio Botto Muscari²²⁸ defende ser a súmula vinculante o produto da jurisprudência assentada pelo tribunal, emitida após diversos pronunciamentos da corte num mesmo sentido a respeito de determinada matéria, ao passo que o efeito vinculante é atributo das decisões definitivas de mérito do STF, e não da súmula eventualmente editada com base nessas decisões.

²²⁷ SOUZA, Marcelo Alves Dias de. Do Precedente Judicial à Súmula Vinculante Biblioteca de Estudos em Homenagem ao Professor Arruda Alvim. 1ª Ed. Curitiba: Juruá Editora, 2006.

²²⁸ MUSCARI, Marco Antônio Botto. Súmula Vinculante. São Paulo: Juarez Oliveira, 1999.

O efeito vinculante foi introduzido no Brasil através da Emenda Constitucional nº 03/93, com a criação da Ação Declaratória de Constitucionalidade de lei ou ato normativo federal. Conforme salientado por Fredie Didier Jr.²²⁹, tem-se que a norma jurídica geral (*ratio decidendi*) “tem o condão de vincular decisões posteriores, obrigando a que os órgãos jurisdicionais adotem aquela mesma tese jurídica na sua própria fundamentação”.

Ainda, o Min. Gilmar Ferreira Mendes²³⁰ ensina que o efeito vinculante exige observância aos fundamentos da decisão, enquanto que a eficácia *erga omnes* estende a validade do dispositivo da sentença para todos. Conforme oportunamente apontado por Didier, verifica-se que o efeito vinculante se referirá à aderência da fundamentação daquilo que foi julgado, ao passo que o efeito *erga omnes* refere-se à qualidade da coisa julgada, vinculando os destinatários ao dispositivo da sentença. Em suas palavras:

[...] não se pode confundir o efeito vinculante do precedente com o efeito vinculante que, em determinadas hipóteses, decorre da *coisa julgada*. Assim, por exemplo, as decisões proferidas pelo STF em ações de controle concentrado de constitucionalidade têm efeito vinculante em relação a todos os demais órgãos jurisdicionais do país e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal (art 102, §2º, CF; art. 28, p. único, Lei Federal n 9.868/99; art 10, §3º, Lei Federal n. 9.882/99). Mas essa vinculação decorre do fato de, nessas hipóteses, a coisa julgada ser *erga omnes* por expressa disposição legal. Por conta disso, o Poder Público está vinculado não à tese jurídica firmada na fundamentação do julgado (*ratio decidendi*), mas sim à norma jurídica estabelecida, pelo STF, no dispositivo da decisão que resolve ação de controle concentrado de constitucionalidade²³¹

A Emenda Constitucional nº 45/04, introduziu no sistema jurídico brasileiro o instituto da súmula vinculante “em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta...”, tendo sido acrescentado o art 103-A²³² ao texto constitucional,

²²⁹ DIDIER JR, Fredie; BRAGA, Paulo Sarno; Oliveira, Rafael. Curso de Direito Processual Civil – Vol 2.4ª Ed. São Paulo: Juspodivm, 2009.

²³⁰ MENDES, Gilmar Ferreira. Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade. 2ª Ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999.

²³¹ DIDIER JR, Fredie; BRAGA, Paulo Sarno; Oliveira, Rafael. Op cit., P 389.

²³² Art 103-A CF/88: *Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (incluído pela Emenda Constitucional no 45, de 2004). (gn)*
 § 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.

posteriormente regulamentado através da Lei nº 11.417/2006. Com a possibilidade de sua edição, foi conferido verdadeiro mecanismo de coercitividade da eficácia das súmulas ordinárias editadas pelo Supremo Tribunal Federal que, até então, possuíam validade meramente persuasiva ante os demais órgãos jurisdicionais e administrativos brasileiros.

Como já salientado no presente estudo, a súmula vinculante pode ser entendida como um mecanismo que bem representa o resultado da aproximação dos modelos de sistemas do *civil law* e do *common law*, podendo ser caracterizada, de acordo com os ensinamentos de Patrícia Perrone,²³³ como sendo um instrumento de consolidação do teor das decisões judiciais, cujo descumprimento de sua aplicação enseja o ajuizamento de reclamação perante o STF.

A mudança no texto constitucional passou a autorizar o STF a aprovar, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, a edição de enunciados com efeitos vinculantes em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública, com a finalidade de se evitar a proliferação de demandas de idêntico teor e, sobretudo, com a intenção de se garantir a segurança jurídica e a higidez do ordenamento jurídico constitucional pátrio. José Miguel Medina e outros²³⁴ apontam que a súmula vinculante tem o condão de aperfeiçoar a qualidade da prestação jurisdicional, tendo em vista a redução da sobrecarga de trabalho dos órgãos jurisdicionais.

Amparados em preceito constitucional e, devido à mudança no paradigma temporal para a constituição dos créditos previdenciários proveniente dos julgamentos dos RE's 560.626-1, 559.882-9, 559.943-4 e 556.664-1, os Ministros do E. STF houveram por bem em editar, imediatamente após os julgamentos dos referidos recursos, em votação unânime, a Súmula Vinculante nº 8, que assim dispõe: “São inconstitucionais o parágrafo único do art 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

§ 2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade.

§ 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso.

²³³ MELLO, Patrícia Perrone Campos. Precedentes – O desenvolvimento judicial do direito no constitucionalismo contemporâneo. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

²³⁴ MEDINA, José Miguel Garcia; WAMBIER, Luiz Rodrigues; WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. A súmula vinculante vista como meio legítimo para diminuir a sobrecarga de trabalho dos tribunais brasileiros. Revista Jurídica, v. 57, n 379, maio 2009.

4.3 Os efeitos temporais das decisões de declaração de inconstitucionalidade no Brasil e no Direito comparado

De forma concisa, podemos classificar a decretação de invalidade de leis/atos normativos em três modelos, a saber: o modelo norte-americano, cuja decisão de inconstitucionalidade possui eficácia declaratória, determinando a nulidade da lei desde seu início (eficácia *ex-tunc*), o modelo austríaco, de eficácia constitutiva, anulando-se a lei a partir do momento de sua invalidação (eficácia *ex-nunc*), e o misto, que agrega características dos dois modelos, a ser estudada a seguir.

O modelo austríaco foi instituído em 1920 por influência de Hans Kelsen, que lecionava ser o controle de constitucionalidade uma atividade constitucional, não apenas jurisdicional. Pela teoria kelseniana, uma lei inconstitucional seria válida até a decisão do Tribunal que declarasse sua inconstitucionalidade, sendo a lei apenas anulável, e a sentença que a pronunciasse teria a natureza constitutiva negativa, produzindo efeitos apenas para o futuro.

Com a reforma constitucional de 1929, a regra da anulabilidade austríaca sofreu uma considerável mitigação, onde passou-se a admitir a retroatividade da pronúncia de inconstitucionalidade pelas instâncias superiores no caso concreto que motivou a decisão, modificação esta atualmente em vigor.

Já o modelo norte-americano, que influenciou vários doutrinadores no mundo, especialmente Ruy Barbosa no Brasil, não possui dispositivos expressos sobre o controle de constitucionalidade, de construção eminentemente jurisprudencial. Em suas origens, o sistema adotou como regra a teoria da nulidade da norma em desconformidade com a Constituição, afetando seu plano de validade *ab initio*, sendo declaratória a decisão que a retira do ordenamento no caso concreto, mas vinculando-se a decisão da Suprema Corte em relação aos demais órgãos do Judiciário. Neste modelo predomina o entendimento de que, sendo a Constituição lei máxima do ordenamento jurídico, sua supremacia não admite a existência de uma lei com ela incompatível, sob pena de se colocar em risco a própria supremacia daquela.

Gilmar Mendes²³⁵ entende que a nulidade da lei inconstitucional tem natureza de princípio constitucional implícito, tendo em vista que, nos termos dos arts 97 e 102 III da

²³⁵ MENDES, Gilmar Ferreira. Jurisdição Constitucional: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha. 5ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p 254/255.

CF/88, a prerrogativa conferida aos magistrados para recusarem a aplicação de uma lei inconstitucional significa sua invalidade e, conseqüentemente, sua nulidade.

Luís Roberto Barroso²³⁶ observa a inconstitucionalidade como um vício aferível no plano da validade da norma, que recai sobre o de sua eficácia, não devendo a norma inconstitucional ser utilizada. No entanto, o reconhecimento da inconstitucionalidade não se projeta sobre o plano da existência da norma, já que não há um ato formal que a retire do mundo jurídico.

No entender de Regina Maria Macedo Ferrari²³⁷:

[...] Lei nula seria aquela que, contrária à Constituição, o é desde o início, e a decisão que decreta sua inconstitucionalidade nada mais faz do que comprovar tal vício, porque a lei sempre foi nula e, portanto, não pode gerar efeitos, pois o que é nulo não pode gerar direitos; dessa forma, os efeitos da decisão devem operar retroativamente (ex tunc) – sistema tradicional americano.

Para a autora, o ato nulo é aquele intrinsecamente ineficaz, despido dos elementos essenciais à sua perfeição, não produzindo efeitos desde seu início. Já a anulabilidade abrange os vícios externos, que produzem seus efeitos regulares até a decretação de sua invalidação. No seu entendimento, uma vez identificada a incompatibilidade da lei infra com a Lei Maior, caberia ao aplicador a decretação de sua inconstitucionalidade sem levar em consideração as diferenças existentes entre a nulidade e anulabilidade.

Seguindo esta linha de pensamento, Octávio Campos Fischer²³⁸ adverte não ser correto identificar uma norma com os efeitos da decretação de sua inconstitucionalidade, não sendo cabível se falar em sua nulidade ou anulabilidade, tendo em vista que toda norma inconstitucional é nula, o que não pressupõe, necessariamente, que toda declaração de nulidade apresentará sempre efeitos retroativos.

Na verdade, em nossa pesquisa, podemos aferir que a tese da retroatividade absoluta da pronúncia de inconstitucionalidade tem sido temperada nos últimos anos pelos tribunais e também pelas construções doutrinárias contrárias à sua utilização de forma indiscriminada, tendo havido o reconhecimento que a referida ferramenta poderia acabar afetando outros valores também reconhecidos constitucionalmente, tais como o princípio da segurança

²³⁶ BARROSO, Luís Roberto. O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. Pp. 14-15.

²³⁷ FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. Efeitos da declaração de inconstitucionalidade. 5ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. Pp 269.

²³⁸ FISCHER, Octávio Campos. Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p 203.

jurídica, de tal sorte que uma declaração de nulidade pode ter efeitos extremamente danosos a relações jurídicas já consolidadas no tempo. Além disso, a jurisprudência tem reconhecido a limitação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade no que se refere a processos envolvendo questões financeiras do Erário.²³⁹

Já a Alemanha adota o modelo híbrido ou misto de controle, onde a regra é a declaração de inconstitucionalidade com efeitos *ex-tunc*, declarando-se nula a norma contrária à Constituição, apesar do referido princípio não ter previsão constitucional expressa. No entanto, foram introduzidas no ordenamento as técnicas de controle onde é permitido ao Tribunal Constitucional declarar a inconstitucionalidade da lei sem a pronúncia de sua nulidade, onde o legislador deve buscar as providências essenciais para eliminar seu estado de inconstitucionalidade, além da possibilidade de ser proferida decisão na qual se determina que a lei se encontra em processo de inconstitucionalização, abrindo-se ao legislador a possibilidade de efetuar os necessários reparos para evitar sua retirada futura do mundo jurídico²⁴⁰.

A Itália tem utilizado ferramentas decisórias semelhantes às adotadas pela Alemanha buscando restringir a eficácia retroativa das normas inconstitucionais, especialmente em se tratando de casos envolvendo repercussões econômicas de contribuintes buscando repetições de indébito tributários e previdenciários²⁴¹. Ainda, a Corte italiana tem retardado as publicações de suas decisões de inconstitucionalidade com o objetivo de garantir ao legislador a oportunidade de criar uma nova norma sem o vício daquela banida do ordenamento e sem que haja solução de continuidade sobre determinada matéria.

O Supremo Tribunal Constitucional espanhol (STC) já editou diversos precedentes contemplando as técnicas de flexibilização das decisões de inconstitucionalidade, por entender que o princípio da nulidade das normas não possui matiz constitucional, apesar da Lei Orgânica do Tribunal determinar expressamente a decretação de nulidade das leis inconstitucionais, sem a previsão da modulação de efeitos.

²³⁹ Exemplo é o caso *Davis v. Michigan Department of the Treasury*, de 1989 apontado por Ricardo Lobo Torres em seu Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. Pp 534-535.

²⁴⁰ Cf Gilmar Ferreira Mendes

²⁴¹ LOBO TORRES, Ricardo. Op cit., Pp 541.

Através da Sentencia Constitucional nº 45/1989, o STC extirpou do ordenamento jurídico o art 4.2 da lei nº 44/1978²⁴² sem declaração de nulidade, tendo considerado que sua pronúncia agravaria a situação de inconstitucionalidade da norma, não sendo capaz de restaurar a aplicação do sistema do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas, tendo encontrado na própria Constituição espanhola a segurança jurídica como fundamento suficiente para a modulação dos efeitos do decreto judicial.

Eduardo García de Enterría, analisando a Sentencia nº 45/1989, defende que:

La técnica permite, pues, gradualizar progresivamente la efectividad de la Constitución sin el precio de una conmoción social a cada nuevo escalón. La alternativa real a la prospectividad de las Sentencias no es, pues, la retroactividad de las mismas, sino la abstención en el descubrimiento de nuevos criterios de efectividad de la Constitución, el estancamiento en su interpretación, la renuncia, pues, a que los Tribunales Constitucionales cumplan una de sus funciones capitales, la de hacer una living Constitution, la de adaptar paulatinamente ésta a las nuevas condiciones sociales, a ‘la realidad social del tiempo que han de ser aplicadas’ [...] Se ve claro que el Tribunal Constitucional se há sentido vedaderamente alarmado por la real catástrofe financeira que habría ocasionado una nulidade retroactiva de los preceptos impugnados.²⁴³

O ordenamento português, cujo modelo de controle de constitucionalidade revela bastante similitude com o brasileiro, também seguindo a tendência de flexibilização da declaração de nulidade das leis *ab initio*, incorporou o parágrafo 4º ao art 282 de sua Constituição, passando a permitir a limitação dos efeitos da inconstitucionalidade “*quando a segurança jurídica, razões de equidade ou interesse público de excepcional relevo, que deverá ser fundamentado, o exigirem, poderá o Tribunal Constitucional fixar os efeitos da inconstitucionalidade ou da ilegalidade com alcance mais restritivo do que o previsto nos n.os 1 e 2.*”²⁴⁴

Os mestres Vital Moreira e José Joaquim Gomes Canotilho não se furtaram à análise do dispositivo constitucional em questão:

O nº 4 é uma norma de relevante significado, pois, ao permitir ao TC manipular com certa amplitude os efeitos das sentenças, abre-se a possibilidade de este órgão

²⁴² Na verdade, o Tribunal Constitucional declarou a inconstitucionalidade do “sistema de liquidación conjunta del impuesto sobre la renta de unidad familiar matrimonial”, análogo à Declaração de Ajuste Anual conjunta do Imposto de Renda realizados pelos cônjuges da unidade familiar.

²⁴³ ENTERRÍA, Eduardo Garcia de. La doctrina prospectiva em la declaración de ineficácia de las leyes inconstitucionales. Revista de Direito Público nº 92. São Paulo: outubro/dezembro de 1989, p 5/16.

²⁴⁴ PORTUGAL. *Constituição da república Portuguesa*. 7. Revisão constitucional.2005. Disponível em <<http://www.portugal.gov.pt/pt/GC17/Portugal/SistemaPolitico/Constituicao/Pages/default.aspx>>. Acesso em: 27 de fevereiro de 2014;

constitucional exercer poderes tendencialmente normativos, embora vinculados aos pressupostos objetivos constitucionalmente fixados (segurança jurídica, razões de equidade ou interesse público de excepcional relevo). A restrição temporal dos efeitos da declaração tem necessariamente um limite absoluto – que é o da publicação oficial da decisão –, pois, se se compreende que sejam salvaguardados os efeitos produzidos enquanto não estava estabelecida publicamente a inconstitucionalidade (ou ilegalidade) da norma, é manifestamente incompatível com a própria idéia da declaração de inconstitucionalidade (ou de ilegalidade) que uma norma continue a produzir efeitos após a publicação oficial da decisão que a declare inconstitucional ou ilegal ‘com força obrigatória geral’. Os pressupostos objetivos fixados no n° 4 – segurança jurídica, razões de equidade ou interesse público de excepcional relevo – são conceitos que, apesar da sua densidade como figuras jurídicas pré-constitucionais, mantêm sempre, como conceitos jurídicos relativamente indeterminados que são, uma maior ou menor latitude de concretização. Ora, esta pertence exclusivamente ao próprio TC, não sendo susceptível de controlo. Sucede que o TC tem recorrido com frequência à limitação dos efeitos, sendo grande a percentagem de declarações de inconstitucionalidade em que isso ocorre, podendo correr-se o risco de a exceção se tornar em regra.²⁴⁵

4.4 A aplicabilidade do art 27 da Lei nº 9.868/99

Seguindo a escola do Direito norte-americano, o Brasil adotou, em regra, a teoria da nulidade da norma em desconformidade com a Constituição, sendo declaratória a decisão proferida no controle de constitucionalidade, retroagindo à data da entrada em vigor da lei/ato normativo inconstitucional.

Tradicionalmente, a doutrina brasileira se posicionava a favor da nulidade *ex-tunc* das normas inconstitucionais:

Um ato ou uma lei inconstitucional é um ato ou uma lei inexistente; uma lei inconstitucional é apenas aparentemente, pois que, de fato, na realidade, não o é. O ato ou lei inconstitucional nenhum efeito produz, pois que inexistente de direito ou é para o direito como se nunca houvesse existido.²⁴⁶

O Ministro Luis Roberto Barroso leciona que no caso de eventual inconstitucionalidade, em regra, deverá se aplicada a sanção mais grave possível a norma inválida, que é a nulidade, ou seja, caberá ao magistrado constatar que o ato inconstitucional é ato nulo de pleno direito.²⁴⁷

²⁴⁵ CANOTILHO, Joaquim José Gomes, MOREIRA, Vital. Constituição da República Portuguesa Anotada. 3ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1993.

²⁴⁶ CAMPOS, Francisco. Direito Constitucional. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, v.1, p 430.

²⁴⁷ BARROSO, Luis Roberto. O controle de constitucionalidade no direito brasileiro. São Paulo: Saraiva, 4ª Ed, 2009, p10.

A jurisprudência do STF, até o início da década de 90, desconsiderava a possibilidade de se modular os efeitos de suas decisões em sede de controle de constitucionalidade, ignorando os demais princípios constitucionais aplicáveis a casos específicos, bem como eventuais repercussões econômicas advindas das decisões retroativas aplicadas. Como exemplos, citamos o RE nº 103.619²⁴⁸, ADIN n 513-DF²⁴⁹ a Representação nº 971²⁵⁰, dentre outros.

No entanto, com o passar do tempo, mesmo antes da edição da Lei 9.868/99, que passou a prever a possibilidade da limitação dos efeitos das decisões do Pretório Excelso, começaram a surgir teorias no sentido da necessidade da preservação jurídica de certos efeitos produzidos pelas leis declaradas inconstitucionais.

Hugo de Brito Machado, dentre vários outros tributaristas contemporâneos²⁵¹, entende que a nulidade da norma não pode ter efeitos absolutos, expurgando do mundo jurídico seus efeitos válidos e consolidados. Para o autor, a melhor solução a ser aplicada a uma ação que declarasse a inconstitucionalidade de uma lei seria sua aplicação prospectiva, exceto nas hipóteses expressamente salientadas na própria decisão²⁵²

Também em defesa da flexibilização da eficácia retroativa da pronúncia de inconstitucionalidade, Paulo Roberto Lyrio Pimenta explicita que, se por um lado, a CF consagra o princípio (implícito) da nulidade da norma inconstitucional, por outro também atribui relevante importância à segurança jurídica, à moralidade, à boa-fé, dentre outros princípios que podem prevalecer sobre aquele no caso concreto²⁵³.

No julgamento do RE nº 147.776-8/SP, o Relator Ministro Sepúlveda Pertence, já demonstrava preocupação com a vertente ortodoxa da jurisdição constitucional brasileira, em

²⁴⁸ RE nº 103.619. Relator Min. Oscar Corrêa, Revista de Direito Administrativo nº 160:80, 1985.

²⁴⁹ ADIN n 513-DF, Rel Min Célio Borja. Ac Pleno de 14/06/1991.

²⁵⁰ RP nº 971, Relator Min Djaci Falcão, DJ de 07/11/1978

²⁵¹ Dentre eles: DINIZ, Márcio Augusto de Vasconcelos. Controle de Constitucionalidade e Teoria da Recepção. São Paulo: Malheiros, 1995. P 41. No mesmo sentido, CLÉVE, Clèmerson Merlin. Declaração de Inconstitucionalidade de Dispositivo Normativo em Sede de Juízo Abstrato e Efeitos sobre os Atos Singulares Praticados sob sua Égide. Revista Trimestral de Direito Público nº 17: São Paulo, 1997, P 91.

²⁵² MACHADO, Hugo de Brito. Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade. Revista Trimestral de Direito Público nº 06, 1994. P 223 “[...] Os efeitos retroativos desta (declaração de inconstitucionalidade) devem ser excepcionais, como excepcionais são os efeitos retroativos da lei. Imaginemos a decisão que declara inconstitucional uma lei que isenta de tributo a importação de determinada mercadoria. Se tal decisão produzir efeitos a partir da edição da lei, então todas as importações já ocorridas ensejam a exigência do tributo, e o que é pior, ensejam a consideração daquelas importações como crime de descaminho”.

²⁵³ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário. São Paulo: Dialética, 2002. P 95.

que se aplicava, plena e definitivamente, a eficácia *ex-tunc* da lei declarada inconstitucional²⁵⁴.

Na ADIN nº 1.102-2²⁵⁵, o Ministro Mauricio Corrêa, relator do voto vencido, demonstrando preocupação acerca dos efeitos retroativos empregados pelo STF às declarações de inconstitucionalidade nas matérias envolvendo o orçamento da Seguridade Social, propôs a adoção de nova sistemática na qual, caso a caso, se buscasse, como o *dies a quo* para a eficácia dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, a data do deferimento da medida cautelar, sempre que as razões superiores de interesse do Estado assim demandassem.

Ainda, no julgamento do Habeas Corpus nº 82.959/SP²⁵⁶, o Relator Ministro Marco Aurélio de Mello declarou a inconstitucionalidade do parágrafo 1º do art 2º da Lei nº 8.072/90, que vedava o direito à progressão prisional aos condenados em casos de crimes hediondos, ressalvando-se, entretanto, a impossibilidade aos condenados que já haviam cumprido a integralidade da pena sem o benefício da progressão em obter indenização do Estado por erro judiciário.

No entanto, apesar da tendência do Pretório Excelso em delimitar os efeitos de suas decisões proferidas em sede de controle de constitucionalidade, acompanhando, desta forma, a evolução da jurisprudência de seus precursores norte-americanos, adicionada das alterações legislativas ocorridas em Portugal e Alemanha, além da nova orientação adotada pela Corte Constitucional espanhola, somente com a edição da Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999 (art 27)²⁵⁷, que o STF passou a ser “oficialmente” autorizado à proceder à limitação dos efeitos de suas decisões.

A norma em questão foi elaborada no âmbito do Ministério da Justiça, desenvolvida a partir do projeto elaborado pelo então Advogado-Geral da União, Gilmar Ferreira Mendes, culminando no Projeto de Lei nº 2.960/97, cuja exposição de motivos teve como pedra-de-

²⁵⁴ RE nº 147.776. Rel Min Sepúlveda Pertence, DJU de 19/06/1988.

²⁵⁵ ADIN nº 1.102-2. Rel Min Maurício Corrêa, DJU de 05/10/1995.

²⁵⁶ HC nº 82.958-7. Rel. Min Marco Aurélio de Mello, DJU de 18/06/1993.

²⁵⁷ Lei nº 9868/99, 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.

toque a possibilidade da mitigação da teoria da nulidade absoluta das leis inconstitucionais no ordenamento jurídico vigente²⁵⁸.

A possibilidade de modulação dos efeitos temporais é uma maneira de se atenuar a teoria da nulidade do ato inconstitucional historicamente adotada no Brasil, onde se impede a adoção da eficácia retroativa das decisões de inconstitucionalidade, autorizando a validade dos efeitos regularmente produzidos por determinada norma até que a mesma seja declarada inconstitucional, ou até mesmo a partir de outro momento estabelecido pela Suprema Corte.

Grande parte da doutrina vem reconhecendo a importância da inserção da regra da Lei nº 9.868/99 na sistemática do controle de constitucionalidade pátrio, conforme lecionado por Zeno Veloso²⁵⁹, que defende sua utilização em casos específicos, sendo lícito ao STF estabelecer limites à eficácia de suas decisões, sempre que o interesse público assim exigir. Por seu turno, Regina Ferrari entende que o reconhecimento de uma norma como nula, estendendo-se seus efeitos ao passado de modo absoluto, seria impedir a segurança jurídica, a estabilidade do Direito e sua própria finalidade.²⁶⁰

Logo após a edição do referido ato normativo, em 06/06/2002 (DJ de 07/05/2004) foi julgado o Recurso Extraordinário nº 197.917²⁶¹, através do qual se discutiu a constitucionalidade do parágrafo único do art 6º da Lei Orgânica nº 226/90 do Município de

²⁵⁸ Projeto de Lei n 2.960/97, exposição de motivos: “[...]coerente com a evolução constatada no Direito Constitucional comparado, a presente proposta permite que o próprio Supremo Tribunal Federal, por uma maioria diferenciada, decida sobre os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, fazendo um juízo rigoroso de ponderação entre o princípio da nulidade da lei inconstitucional, de um lado, e os postulados da segurança jurídica e do excepcional interesse social, de outro (art 27). Assim, o princípio da nulidade somente será afastado ‘in concreto’ se, a juízo do próprio Tribunal, se puder afirmar que a declaração de nulidade acabaria por distanciar-se ainda mais da vontade constitucional. Entendeu, portanto, a Comissão que, ao lado da ortodoxa declaração de nulidade, há de se reconhecer a possibilidade de o Supremo Tribunal, em casos excepcionais, mediante decisão da maioria qualificada (dois terços dos votos), estabelecer limites aos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, proferindo a inconstitucionalidade com eficácia ex nunc ou pro futuro, especialmente naqueles casos em que a declaração de nulidade possa dar ensejo ao surgimento de uma situação ainda mais afastada da vontade constitucional”

²⁵⁹ VELOSO, Zeno. Controle jurisdicional de constitucionalidade. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p 210.

²⁶⁰ NERY FERRARI, Regina Maria Macedo. Efeitos da declaração de inconstitucionalidade. 5ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p 163.

²⁶¹ RE nº 197.917. Relator Min Maurício Corrêa, DJU de 07/05/2004) Ementa: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. MUNICÍPIOS. CÂMARA DE VEREADORES. COMPOSIÇÃO. AUTONOMIA MUNICIPAL. LIMITES CONSTITUCIONAIS. NÚMERO DE VEREADORES PROPORCIONAL À POPULAÇÃO. CF, ARTIGO 29, IV. APLICAÇÃO DE CRITÉRIO ARITMÉTICO RÍGIDO. INVOCAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA RAZOABILIDADE. INCOMPATIBILIDADE ENTRE A POPULAÇÃO E O NÚMERO DE VEREADORES. INCONSTITUCIONALIDADE, INCIDENTER TANTUM, DA NORMA MUNICIPAL. EFEITOS PARA O FUTURO. SITUAÇÃO EXCEPCIONAL. (...) 8. Efeitos. Princípio da segurança jurídica. Situação excepcional em que a declaração de nulidade, com seus normais efeitos ex tunc, resultaria grave ameaça a todo o sistema legislativo vigente. Prevalência do interesse público para assegurar, em caráter de exceção, efeitos pro futuro à declaração incidental de inconstitucionalidade. Recurso extraordinário conhecido e em parte provido.” (RE nº 197.917. Min. Maurício Corrêa. Tribunal Pleno. DJ 07/05/2004).

Mira Estrela/SP, que fixou seu número de vereadores em desacordo com o limite determinado pelo art 29 IV e alíneas da CF/88. Naquela ocasião, o Plenário do STF decidiu que a declaração de nulidade, com seus efeitos *ex-tunc*, resultaria em grave ameaça a todo o sistema legislativo vigente, tendo preservado os efeitos consolidados da norma inválida e determinando efeitos *pro futuro* de sua declaração incidental de inconstitucionalidade.

Na data de 02 de agosto de 2004 (DJU de 04/03/2005), nos autos da ADIN nº 3.022²⁶², o Tribunal declarou a inconstitucionalidade de expressão contida na alínea ‘a’ do Anexo II da Lei Complementar Estadual nº 10.194 de 30/05/1994, que atribuía à Defensoria Pública do Estado a defesa judicial de seus servidores públicos processados em razão do regular exercício de suas atribuições, tendo, entretanto, determinado a eficácia prospectiva (dia 31 de dezembro de 2004) do decreto judicial.

A partir da leitura do artigo 27 da Lei nº 9.868/99, verificamos que a execução da possibilidade de modulação dos efeitos temporais da pronúncia de inconstitucionalidade está sujeita ao atendimento do requisito formal do quórum qualificado de maioria de dois terços dos membros do STF, bem como à observância do requisito material que impõe a presença de razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social para a sua aplicação.

Almiro do Couto e Silva²⁶³ não reconhece o “excepcional interesse social” como requisito indispensável a que se proceda à modulação dos efeitos pretendidos pela Lei nº 9.868/99, justamente por não considerá-lo princípio acolhido pela Constituição de 1988, ao contrário das “razões de segurança jurídica” que pode ser encontrado na Lei Maior através do princípio do Estado de Direito.

De fato, parte considerável da doutrina questiona a constitucionalidade do art 27 acima mencionado por entender que o dispositivo estaria violando os princípios da nulidade da lei inconstitucional e da separação dos poderes, além dos arts 97 e 102 II, alíneas ‘a’, ‘b’, ‘c’ e

²⁶² ADIN nº 3.022. Relator Ministro Joaquim Barbosa, DJU de 04/03/2005. Ementa: “AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. RITO DO ART 12 DA LEI 9.868. ART 45 DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. ALÍNEA A DO ANEXO II DA LEI COMPLEMENTAR 9.230/1991 DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. ATRIBUIÇÃO, À DEFENSORIA PÚBLICA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, DA DEFESA DE SERVIDORES PÚBLICOS ESTADUAIS PROCESSADOS CIVIL OU CRIMINALMENTE EM RAZÃO DE ATO PRATICADO NO EXERCÍCIO REGULAR DE SUAS FUNÇÕES. OFENSA AO ART134 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. (...) 2 Declaração da inconstitucionalidade da expressão “bem como assistir, judicialmente, aos servidores estaduais processados por ato praticado em razão do exercício de suas atribuições funcionais”, contida na alínea a do Anexo II da Lei Complementar estadual 10.194/1994, também do estado do Rio Grande do Sul. Proposta acolhida, nos termos do art27 da lei 9.868, para que declaração de inconstitucionalidade tenha efeitos a partir de 31 de dezembro de 2004. (gn)”

²⁶³ SILVA, Almiro do Couto. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro e o direito da administração pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art 54 da lei do processo administrativo da União (Lei nº 9.784/99). Revista Eletrônica de Direito do Estado. Abril/maio de 2005: p 13-14.

‘d’ da CF/88²⁶⁴. Ainda, há quem defenda a inutilidade do dispositivo em questão, tendo em vista que a previsão de redução da eficácia temporal do decreto de inconstitucionalidade já estaria implicitamente contida no texto constitucional, sendo absolutamente despicienda sua previsão infraconstitucional²⁶⁵.

Paulo Roberto Lyrio Pimenta²⁶⁶ questiona a constitucionalidade do art 27 tanto pelo seu aspecto formal quanto material. Para o autor, não poderia, por exemplo, o legislador ordinário produzir normas gerais e abstratas, tendo em vista que o controle de constitucionalidade é mecanismo de controle do Judiciário sobre a atividade dos demais órgãos, inclusive o Poder Legislativo, não sendo lícito a que este edite norma ordinária restringindo ou ampliando a competência do órgão controlador, tarefa esta que somente poderia ser executada através de emenda constitucional.

Além disso, o art 97 da Carta Magna já havia estabelecido o quórum de maioria absoluta para a decretação de inconstitucionalidade de lei/ato normativo, não sendo permitido que o legislador ordinário proceda à sua alteração, tal como ocorrido através da Lei nº 9.868/99, tendo em vista que o requisito em questão integra o âmbito de validade da própria declaração de inconstitucionalidade a ser proferido pelo Judiciário, não podendo dela ser dissociado.

Ainda, tanto o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil como a Confederação Nacional dos Profissionais Liberais propuseram as ADIN nºs 2.154/DF²⁶⁷ e 2.258/DF²⁶⁸ questionando diversos dispositivos da Lei nº 9.868/99, alegando ofensa ao Estado Democrático de Direito e ao princípio da legalidade a permissão de que atos normativos ou leis inconstitucionais pudessem produzir algum tipo de efeito em algum momento posterior do tempo. Ressalte-se que os referidos processos encontram-se aguardando julgamento desde 16/08/2007, tendo o relator de ambos, o Ministro Sepúlveda Pertence, considerado procedente as Ações em comento, salientando para a necessidade da edição de emenda constitucional para a efetivação das alterações promovidas pelo art 27 da Lei nº 9.868/99.

²⁶⁴ Nesse sentido: FERREIRA, Olavo Augusto Vianna Alves. *Controle de Constitucionalidade e seus Efeitos*. São Paulo: Método, 2005, pp 97-98.

²⁶⁵ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p 99.

²⁶⁶ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Op cit.*, P 99-100.

²⁶⁷ ADIN n 2.154-DF, Rel Min Sepúlveda Pertence. Acórdão pendente de julgamento.

²⁶⁸ ADIN n 2.258-DF, Rel Min Sepúlveda Pertence. Acórdão pendente de julgamento.

Até mesmo o Ministro Luis Roberto Barroso, integrante da comissão do Ministério da Justiça para a elaboração do anteprojeto que resultou na lei nº 9.868/99, manifestou-se contrário à sua aprovação, tendo em vista considerar, à época, que o STF já procedia à mitigação da teoria da nulidade das leis inconstitucionais quando estas colidiam com a Constituição Federal, além de censurar o veículo legislativo para a sua edição e de seu temor de que a excepcionalidade da utilização da nova ferramenta se transformasse em regra sob as mais variadas justificativas contidas dentro das “razões de Estado”.²⁶⁹

Gilmar Mendes²⁷⁰, ao defender a validade do art 27 ora atacado, leciona que

O princípio da nulidade somente há de ser afastado se se puder demonstrar, com base numa ponderação concreta, que a declaração de inconstitucionalidade ortodoxa envolveria o sacrifício da segurança jurídica ou de outro valor constitucional materializável sob a forma de interesse social. Entre nós, cuidou o legislador de conceber um modelo restritivo também no aspecto procedimental, consagrando a necessidade de um quorum especial (2/3 dos votos) para a declaração de inconstitucionalidade com efeitos limitados.

Compartilhamos do entendimento que o simples fato do legislador originário não ter se pronunciado acerca da modulação dos efeitos das decisões proferidas em sede de controle abstrato ou concreto de normas não significa que se deva atribuir a violação de qualquer norma constitucional pelo diploma estabelecido no art 27 da lei nº 9.868/99.

Quanto à alegação de violação do princípio da supremacia constitucional, Ana Paula Oliveira Ávila defende que a supremacia da Constituição não se choca com o art 27 da lei nº 9.868/99, justamente por se configurar como norma estrutural do sistema constitucional e pressuposto sem o qual haveria uma ruptura com os fundamentos do Estado. Deste modo, a aplicação da modulação dos efeitos do art 27 tem lugar exatamente quando há o conflito de duas normas constitucionais, a saber, a norma violada pela lei inconstitucional e a norma que protege as situações consolidadas no tempo por essa mesma lei inconstitucional.²⁷¹

Ademais, a modulação dos efeitos, em geral, objetiva salvaguardar não apenas uma norma constitucional específica, mas a higidez da Constituição como um todo, sendo absolutamente relevante quando a manutenção dos efeitos da norma inconstitucional atender a

²⁶⁹ BARROSO, Luis Roberto. O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p 24 (nota de rodapé).

²⁷⁰ MENDES, Gilmar Ferreira. Jurisdição Constitucional: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha. 5ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p 395.

²⁷¹ ÁVILA, Ana Paula Oliveira. A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a constituição do artigo 27 da Lei nº 9.868/99. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. pp. 64/65

outros princípios e valores que merecerem uma maior proteção do que a decretação da nulidade retroativa daquela norma no caso concreto.

Gustavo Binimbojm considera legítima a previsão da lei nº 9.868/99 acerca dos limites temporais das decisões acerca do controle de constitucionalidade, até porque considera que o art 27 não seria o fundamento da restrição de efeitos efetuada pelo STF, que residiria na proteção de outros valores e princípios constitucionalmente garantidos, mas que estariam em risco caso fosse mantido um decreto judicial retroativo.

Em que pese as objeções jurídicas à constitucionalidade da regra trazida pela Lei 9.868/99, entendemos, em apertada síntese, que a possibilidade de se modular os efeitos de um decreto judicial dependerá de uma justificativa do Guardião da Constituição no caso concreto, onde, independentemente do veículo normativo editado pelo Parlamento, deverá ser demonstrado que, em razão da segurança jurídica ou do excepcional interesse social, a retirada de uma lei inconstitucional do mundo jurídico retroativamente ocasionaria danos maiores a outros valores também constitucionalmente protegidos, de forma que afigura-se legítima a manutenção temporária de seus efeitos no ordenamento pátrio.

Obviamente que a justificativa em cada caso deverá ser permeada por razões estritamente jurídicas, jamais por fatores políticos-circunstanciais, de forma que a modulação dos efeitos proteja valores constitucionalmente relevantes como os direitos fundamentais dos indivíduos (precisamente dos contribuintes no presente trabalho), a segurança jurídica e o interesse público. A grande questão é sabermos se a preservação dos efeitos de uma norma inconstitucional, no caso o art 45 da Lei nº 8.212/91, durante determinado tempo atendeu aos princípios constitucionais acima elencados e, conseqüentemente, à supremacia da Constituição.

Neste sentido, o próprio jurista Octávio Campos Fischer, defensor da inconstitucionalidade do art 27 da Lei nº 9.868/99, advoga que a melhor alternativa a ser adotada seria a manutenção da norma em questão, tendo em vista que não é sua decretação de constitucionalidade/inconstitucionalidade que proporcionará um controle efetivo sobre as decisões da Suprema Corte, sendo o princípio da proporcionalidade o legítimo vetor a fundamentar a possibilidade da modulação dos efeitos de suas decisões aos casos ora em análise.

Cabe registrar, ademais, que o STF vem aplicando a modulação dos efeitos prevista no dispositivo em questão de forma regular²⁷² em diversos de seus precedentes judiciais, o que

²⁷² Por exemplo, as ADIN de nºs 197.917/SP, 3.022/RS e 3.689/PA

indica, a nosso ver, a provável perda de objeto dos questionamentos formulados pelos requerentes nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 2.154/DF e 2.258.

Uma vez superada pelo próprio Pretório Excelso, ainda que pela via da perda do objeto, a questão do vício constatado no veículo legislativo responsável pela inserção da técnica de restrição dos efeitos ora salientada, podemos verificar que a melhor interpretação a ser conferida ao art nº 27 da Lei nº 9.868/99 é aquela que realiza um juízo de ponderação, através do princípio constitucional da proporcionalidade, entre o princípio da nulidade da norma inconstitucional e os valores da segurança jurídica, do interesse social ou de outro princípio constitucionalmente relevante que justifique a permanência temporária dos efeitos da norma inválida, aferindo-se qual solução melhor se encaixará diante do conflito de interesses atingidos pela norma declarada inconstitucional²⁷³.

Na verdade, a questão nuclear de nosso trabalho acadêmico, a ser enfrentada oportunamente, consiste em aferirmos se, em determinadas situações, os valores da segurança jurídica, do excepcional interesse social ou outros princípios constitucionais consagrados, como o do equilíbrio orçamentário, podem justificar a manutenção temporária dos efeitos de uma lei tributária declarada inconstitucional, especificamente o art 45 da Lei de Custeio previdenciário, acarretando uma restrição aos direitos fundamentais dos contribuintes.

4.5 A utilização da técnica da modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade no âmbito do controle difuso de normas – os RE's 560.626-1, 559.882-9, 559.943-4 e 556.664-1

Outra questão de extrema importância diz respeito à utilização da técnica da mitigação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade no âmbito do controle difuso de normas, haja vista que o art 27 da Lei nº 9.868/99 autoriza, tão-somente, a modulação de efeitos no julgamento de Ações Diretas de Inconstitucionalidade e de Ações Declaratórias de Constitucionalidade, limitando-se ao controle abstrato de normas.

Especificamente no que se refere à modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade proferida através da SV-08/2008, é cediço que, em regra, uma decisão proferida em controle difuso-incidental tenha seus efeitos adstritos às partes do processo, não

²⁷³ MENDES, Gilmar Ferreira. Op cit.

se estendendo a terceiros, exceto se sua execução for suspensa por ato discricionário do Senado Federal. Entretanto, as recentes decisões proferidas pela Suprema Corte sugerem a necessidade de uma releitura da missão do Senado prevista no art 52, X da CF/88, uma vez que o próprio STF tem expandido o alcance de suas decisões proferidas em sede de Recursos Extraordinários.

Parte considerável da doutrina defende que a equiparação dos efeitos do alcance das decisões proferidas em controle incidental ao controle concentrado significa ofensa de uma série de princípios constitucionais, dentre os quais o do devido processo legal e da ampla defesa, impondo uma decisão a sujeitos que não participaram do processo, além de provocar uma ruptura na separação dos poderes republicanos, substituindo-se o Poder Constituinte pelo Poder Judiciário, em afronta ao regime democrático²⁷⁴.

Para essa corrente doutrinária, excluir-se a competência do Senado Federal, ou transformá-lo em um mero veículo de publicidade das decisões judiciais significaria transformá-lo numa secretaria do Pretório Excelso, além de retirar a possibilidade de participação dos representantes do povo no processo em questão²⁷⁵.

Ainda, segundo a referida linha de entendimento, não existem no ordenamento jurídico regras ou dispositivos processuais para que seja atribuído o efeito *erga omnes* em sede de controle difuso, sendo necessária alteração no texto da Carta Magna para a validade da mutação constitucional que vem sendo promovida pelo STF²⁷⁶.

Por seu turno, a corrente doutrinária representada pelos Ministros Luis Roberto Barroso e Gilmar Ferreira Mendes, dentre outros Ministros e juristas de escol, defende a dispensabilidade da edição de Resolução pelo Senado Federal para conferir efeitos amplos às decisões proferidas em sede de Recursos Extraordinários, suportando a tese da objetivação do controle concreto de constitucionalidade.

Para o Ministro Gilmar Mendes, referencia em matéria de controle de constitucionalidade no país, o tema em questão envolve uma releitura do art 52, X da CF/88, onde o Senado não mais teria a prerrogativa de conferir eficácia ao julgamento do Supremo

²⁷⁴ STRECK, Lenio Luiz; OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni; LIMA, Martonio Mont'Alveme Barreto. A nova perspectiva do Supremo Tribunal Federal sobre o Controle Difuso: mutação constitucional e legitimidade da Jurisdição Constitucional. Disponível em <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10253>>. Acesso em:26.02.2014.

²⁷⁵ STRECK, Lenio Luiz; OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni; LIMA, Martonio Mont'Alveme Barreto. Op cit.

²⁷⁶ LENZA, Pedro. Direito Constitucional esquematizado.10ª Ed. São Paulo: Editora Método, 2006.

Tribunal Federal, mas, tão-somente, o dever de sua publicação, sendo que sua inércia não impediria que a decisão do Pretório Excelso fosse revestida de sua real eficácia.²⁷⁷

[...] Essas colocações tem a virtude de demonstrar que a declaração de inconstitucionalidade *in concreto* também se mostra passível de limitação de efeitos. A base constitucional dessa limitação – necessidade de outro princípio que justifique a não-aplicação do princípio da nulidade - parece sugerir que, se aplicável, a declaração de inconstitucionalidade restrita revela-se abrangente do modelo de controle de constitucionalidade como um todo. É que, nesses casos, tal como já argumentado, o afastamento do princípio da nulidade da lei assenta-se em fundamentos constitucionais e não em razões de conveniência. Se o sistema constitucional legitima a declaração de inconstitucionalidade restrita no controle abstrato, essa decisão poderá afetar, igualmente, os processos do modelo concreto ou incidental de normas. Do contrário, poder-se-ia ter inclusive um esvaziamento ou uma perda de significado da própria declaração de inconstitucionalidade restrita ou limitada.²⁷⁸

O Ministro do Superior Tribunal de Justiça Herman Benjamin, nos autos dos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 738.689-PR²⁷⁹, salientou que a modulação de efeitos no controle difuso não significa, tão-somente, a aplicação analógica das normas contidas na Lei nº 9.868/99, mas de se adotar como válidos e inafastáveis os princípios e valores que fundamentam essas normas e que, independentemente da existência de legislação ordinária acerca do tema, deveriam ser observados pelos Tribunais Superiores brasileiros.

Clémerson Merlin Clève²⁸⁰ também salienta a necessidade do Brasil repetir o modelo em vigor em outros países que empregam a eficácia erga omnes e o efeito vinculante às decisões do Pretório Excelso, transformando-o, definitivamente, numa Corte especializada apenas em questões constitucionais, retirando do Senado a atribuição que lhe é conferida pelo art 52 X da CF/88.

Algumas recentes modificações legislativas corroboraram para a aproximação dos efeitos conferidos no controle abstrato de normas ao controle difuso, como por exemplo, o parágrafo único do art 518 do Processo Civil, que traz a figura da súmula impeditiva de recurso, cujo escopo é o da negativa de seguimento de recurso incompatível com a orientação sumular, vinculando as decisões judiciais aos precedentes dos tribunais superiores.

²⁷⁷ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2008. Pp 1085.

²⁷⁸ MENDES, Gilmar Ferreira. Jurisdição Constitucional. Op cit., P 399.

²⁷⁹ REsp nº 738.689/PR. Relator Ministro Castro Meira, DJ de 01/02/2006. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=2145348&num_registro=200500532808&data=20060201&tipo=91&formato=PDF

²⁸⁰ CLÈVE, Clémerson Merlin. A Fiscalização Abstrata de Constitucionalidade no Direito Brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995. p. 97-98.

Outro exemplo inovador é o da própria edição da Súmula Vinculante nº 08/2008, editada a partir do já citados julgamentos dos RE's nºs 556.664, 556.882, 559.943 e 560.626, que abordaram a questão da inconstitucionalidade do art 45 da Lei nº 8.212/91 com as características da abstração e generalidade presentes apenas nas decisões proferidas pela Suprema Corte em sede de controle abstrato. *In casu*, a Corte Constitucional reconheceu a repercussão geral da matéria em exame e proferiu decisões acerca das inconstitucionalidades suscitadas pelos contribuintes que ultrapassaram os litígios integrantes nos citados Recursos Extraordinários.

Note-se que o fenômeno da objetivação das decisões *inter partes* operada pelos ministros do STF já havia sido objeto de estudo por Fredie Didier Jr, que atentou para o fato de que a Resolução nº 21.702, editada pelo Tribunal Superior Eleitoral em 02/04/2004, ampliou interpretação constitucional dada pelo STF em sede de Recurso Extraordinário, em estrita observância ao princípio da força normativa da Constituição²⁸¹.

De fato, observamos que as recentes decisões proferidas pelo STF em sede de Recursos Extraordinários tem ultrapassado a eficácia anteriormente adstrita às partes do processo, o que reforça a tese dos Ministros Barroso e Gilmar Mendes acerca da objetivação do controle concreto de constitucionalidade, com a consequente inaplicabilidade do art 52, X da CF/88, que persiste no texto constitucional, tão-somente, devido à sua influência advinda de ordenamentos pretéritos.

Ainda, podemos verificar a tendência do Pretório Excelso de aproximar as decisões proferidas em sede de controle concreto daquelas promulgadas no controle abstrato, decidindo inúmeros recursos com base em fundamentos diversos daqueles constantes no processo originário, o que vem possibilitando uma transformação da atribuição do Tribunal, de Corte Revisora para uma verdadeira Corte Constitucional, enfrentando questões constitucionais com uma abrangência que transborda a simples lide envolvendo as partes interessadas.

Em síntese, essa tendência, inexorável, a nosso ver, de objetivação do controle difuso, além de conferir maior efetividade e segurança às decisões proferidas em sede de Recursos Extraordinários, caminha, a passos largos, na direção da concretização do princípio constitucional da celeridade processual, na medida em que evita a multiplicação de demandas indesejadas dos jurisdicionados fundadas em entendimentos já superados pela Suprema Corte.

Podemos inferir que, mesmo em se tratando de lei declarada inconstitucional pelo STF no controle concreto, em certas hipóteses, devidamente justificadas por razões de segurança

²⁸¹ DIDIER, Fredie; CUNHA, Leonardo José Carneiro. Curso de Direito Processual Civil, v. 3. 5. ed. Bahia: Jus Podivm, 2008, Pp. 327 e 328.

jurídica e/ou de excepcional interesse social, será plenamente válida a utilização analógica dos dispositivos previstos no art 27 da Lei nº 9.868/99, afastando-se o princípio da nulidade *ab initio* da norma e limitando-se no tempo os efeitos do decreto judicial. Isto porque, além de operarem com a mesma “matéria prima”²⁸² (a lei inconstitucional) a finalidade da modulação efetuada no controle abstrato é rigorosamente a mesma daquela operada na via difusa, a saber, a solução dos problemas advindos da aplicação da norma inconstitucional, proporcionando o menor dano e desgaste possíveis aos direitos fundamentais envolvidos no conflito. Além disso, é de se ressaltar que, na prática, a Corte Maior já tem adaptado o modelo adotado no controle abstrato ao controle incidental, admitindo a possibilidade da limitação temporal dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade a diversos casos concretos:

[...] A declaração de inconstitucionalidade reveste-se, ordinariamente, de eficácia “ex tunc” (RTJ 146/461-462 - RTJ 164/506-509), retroagindo ao momento em que editado o ato estatal reconhecido inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. - O Supremo Tribunal Federal tem reconhecido, excepcionalmente, a possibilidade de proceder à modulação ou limitação temporal dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, mesmo quando proferida, por esta Corte, em sede de controle difuso. Precedente: RE 197.917/SP, Rel. Min. MAURÍCIO CORRÊA[...]²⁸³.

[...] Embora a Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999, tenha autorizado o Supremo Tribunal Federal a declarar a inconstitucionalidade com efeitos limitados, é lícito indagar sobre a admissibilidade do uso dessa técnica de decisão no âmbito do controle difuso. Ressalte-se que não se está a discutir a constitucionalidade do art. 27 da Lei nº 9.868, de 1999. Cuida-se aqui tão-somente de examinar a possibilidade de aplicação da orientação nele contida no controle incidental de constitucionalidade. [...] assinale-se que, antes do advento da Lei nº 9.868, de 1999, talvez fosse o STF, muito provavelmente, o único órgão importante de jurisdição constitucional a não fazer uso, de modo expresso, da limitação de efeitos na declaração de inconstitucionalidade. [...] No que interessa para a discussão da questão em apreço, ressalte-se que o modelo difuso não se mostra incompatível com a doutrina da limitação dos efeitos. [...] Aludida abordagem responde a uma outra questão intimamente vinculada a esta. Trata-se de saber se o STF poderia, ao apreciar recurso extraordinário, declarar a inconstitucionalidade com efeitos limitados. Não parece haver dúvida de que, tal como já exposto, a limitação de efeito é um apanágio do controle judicial de constitucionalidade, podendo ser aplicado tanto no controle direto quanto no controle incidental²⁸⁴.

Cabe agora analisarmos o problema inerente à modulação dos efeitos operada pela SV-08/2008. É cediço que a teoria deve ser observada à luz da prática, sendo que a

²⁸² FISCHER, Octávio Campos. Op cit., p 306.

²⁸³ RE nº 395.902-AgR, Relator Ministro Celso de Mello, DJ de 25.05.2006. No mesmo sentido: RE nº438.025-AgR, Relator Ministro Celso de Mello, DJ de 25.08.2006 e AI nº 421.354-AgR, Relator Ministro Celso de Mello, DJ de 15.09.2006.

²⁸⁴ AC nº 189-MC. Relator Ministro Gilmar Mendes, DJ de 15.04.2004. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/listarDiarioJustica.asp?tipoPesquisaDJ=AP&numero=189&classe=AC>

confirmação científica de um modelo investigativo dependerá, necessariamente, de sua observação junto ao plano empírico. Assim, a problematização do exemplo da modulação da súmula em questão é de crucial importância para a construção de parâmetros objetivos que sirvam de base para a aplicação de princípios constitucionais que garantam a observância dos direitos e liberdades fundamentais dos contribuintes na sociedade de risco.

4.6 A polêmica na modulação dos efeitos da SV-08/2008

Conforme já citado no presente trabalho, como resultado do julgamento dos Recursos Extraordinários nºs 560.626-1, 559.882-9, 559.943-4 e 556.664-1, foi editada pelo STF, em 12/06/2008, a Súmula Vinculante nº 08, que declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, além do parágrafo único do art 5º do Decreto-lei 1.569/77.

Especificamente tratando-se do objeto de nosso estudo, a declaração de inconstitucionalidade do art 45 da Lei nº 8.212/91 teve como escopo a redução do prazo de constituição dos créditos previdenciários de dez para cinco anos, de sorte que os lançamentos tributários ocorridos dentro do prazo decenal estabelecido pelo legislador ordinário passaram a ser considerados irregulares, o que ensejaria, teoricamente, a restituição dos tributos recolhidos em desacordo com os prazos decadenciais fixados pelo Código Tributário Nacional.

Antes da conclusão do julgamento, entretanto, o Ministro relator Gilmar Mendes, nos autos do julgamento do RE nº 560.626-1, tendo em vista as alegadas razões de “repercussão e insegurança jurídica” que envolviam o tema, propôs a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade externada na SV - 08/2008²⁸⁵, considerando legítimos os recolhimentos

²⁸⁵ Proposta de modulação de efeitos comum aos RE's nos 560.626-1, 559.882-9, 559.943-4 e 556.664-1: [...]

Diante da repercussão que o assunto envolve, eu fiz outras considerações, mas vou poupar o Tribunal dessas considerações sobre o assunto.

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

Nesse sentido, eu diria que o Fisco está impedido, fora dos prazos de decadência e prescrição previstos no CTN, de exigir as contribuições da seguridade social. No entanto, os valores já recolhidos nestas condições, seja administrativamente, seja por execução fiscal, não devem ser devolvidos ao contribuinte, salvo se ajuizada a ação antes da conclusão do presente julgamento.

Portanto, reitero o voto pelo desprovimento do recurso extraordinário, declarando a inconstitucionalidade do parágrafo único do art 5º do Decreto-lei no 1.569 e dos arts. 45 e 46 da Lei no 8.212, porém, com a modulação

das contribuições previdenciárias efetuados nos termos do art 45 supracitado que não houvessem sido contestados pelos contribuintes até a dada da conclusão do julgamento do recurso.

Em outras palavras, a SV-08/2008 informa que a Fazenda Pública não poderia constituir ou exigir as contribuições previdenciárias no prazo de dez anos previsto no art 45 da Lei de Custeio declarado inconstitucional. Tal restrição foi aplicável tanto para os créditos já constituídos ou com ações de execução já ajuizadas, como para aqueles em procedimento de constituição ou de ajuizamento das respectivas ações executivas na data de 11/06/2008. Neste ponto, podemos afirmar que a decisão do STF teve eficácia retroativa, desde a edição da Lei nº 8.212/91.

Por outro lado, no tocante aos recolhimentos realizados anteriormente à edição da Súmula, restou decidido que os referidos valores não deveriam ser restituídos aos contribuintes adimplentes, exceto se os mesmos já houvessem pleiteado a repetição ou compensação do indébito tributário, quer judicial quer administrativamente, previamente à data da conclusão dos julgamentos dos RE's supraditos.

De fato, o julgamento em comento é emblemático no que se refere à falta de fundamentação para a mitigação dos efeitos das decisões de declaração de inconstitucionalidade. As justificativas acerca da modulação operada pelo STF elencadas como razões de “repercussão e insegurança jurídica” não foram acompanhadas de nenhum argumento que as adequasse aos casos em análise, sem qualquer processo argumentativo que as amparasse. No entanto, a restrição de efeitos proposta foi acompanhada pela maioria dos membros da Corte, restando vencido o Ministro Marco Aurélio Melo, que decidiu pela manutenção dos efeitos retroativos da decretação de inconstitucionalidade conforme voto que será analisado adiante.

Grande parte da doutrina defende a mitigação dos efeitos das decisões de inconstitucionalidade das leis tributárias no tempo, principalmente quando estas acarretam consequências econômicas gravosas ao Tesouro Nacional.

O Ministro Maurício Corrêa, há quase vinte anos, amparado no parecer do então subprocurador da República dr Carlos Roberto Siqueira Castro²⁸⁶, já demonstrava grande

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

²⁸⁶ ADIN nº 1.102-2/DF. Relator Ministro Maurício Corrêa, DJ de 01/12/1995. Na referida Ação, o Ministro Maurício Corrêa adotou integralmente o Parecer do então Subprocurador da República e professor da UERJ dr Carlos Roberto de Siqueira Castro, que assim se manifestou: “Ajuntamos, porém, porque convencidos de que, nos contornos do litígio constitucional assim apresentado, a prospectividade dos efeitos do acórdão a ser

preocupação com as repercussões negativas que a regra da nulidade *ab initio* das declarações de inconstitucionalidade proferidas pelo Supremo Tribunal Federal acarretavam aos cofres da previdência social. Assim se manifestou o jurista relator da ADIN nº 1.102-2/DF, que tratou da inconstitucionalidade das expressões “autônomos” e “empresários” do inciso I do art 22 da Lei nº 8.212/91:

[...] Não pretendo, Sr. Presidente, a menos que a questão seja reavivada, voltar a discutir o que esta Corte já assentou em reiterados julgados no passado. Contudo, parece-me de inteira procedência, a irrisignação ministerial quanto aos efeitos retroativos que a Corte tem emprestado à declaração de inconstitucionalidade, principalmente, quando, como na espécie, os resultados consequenciais da decisão impõem drásticas restrições ao orçamento da seguridade social, abalada por notória insuficiência de caixa.

Creio não constituir-se afronta ao ordenamento constitucional exercer a Corte política judicial de conveniência, se viesse a adotar a sistemática, caso por caso, para a aplicação de quais os efeitos que deveriam ser impostos, quando, como nesta hipótese, defluísse situação tal a recomendar, na salvaguarda dos superiores interesses do Estado e em razão da calamidade dos cofres da Previdência Social, se buscasse o *dies a quo*, para a eficácia dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, a data do deferimento cautelar.

O consagrado mestre Ricardo Lobo Torres leciona que os novos modelos de controle de constitucionalidade adotados na Alemanha, Itália, Espanha e Portugal encontram-se mais aptos a realizar os valores da sociedade democrática atual, reconhecendo a validade dos fatos jurídicos consumados no passado e deixando-se sensibilizar pelos aspectos financeiros que afetam sobremaneira a Fazenda Pública²⁸⁷.

Helena Taveira Torres entende que, apesar das declarações de inconstitucionalidade de leis que criam obrigações tributárias aos contribuintes terem sempre eficácia *ex-tunc*, em se tratando de hipóteses como aproveitamento de créditos, cumprimento de obrigações acessórias e etc, a estabilidade sistêmica e a segurança jurídica poderão requerer a flexibilidade do decreto judicial, através da modulação temporal ou mesmo de sua eficácia prospectiva²⁸⁸.

proferido na presente ação é o que melhor consulta à ordem jurídica, ao regime democrático e aos interesses sociais e individuais indisponíveis, cuja defesa coincide com a missão ontológica do Ministério Público, a teor do art 129 da Constituição Federal - , seja atribuído ao acórdão de mérito extintivo do feito eficácia temporis desde a publicação da medida cautelar deferida às fls 48 pelo Augusto Plenário dessa Suprema Corte, u seja, tão apenas a partir de 9.9.94, com expressa rejeição quanto à operância de seus efeitos anteriormente a essa data”.

²⁸⁷ LOBO TORRES, Ricardo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. P 554.

²⁸⁸ TORRES, Helena Taveira. Modulação de efeito da decisão e o ativismo judicial. Consultor Jurídico. São Paulo, ano 18, 18 jul. 2012. Disponível em <http://www.conjur.com.br/2012-jul-18/consultor-tributario-modulacao-efeitos-decisoes-fundamental>>. Acesso em: 13 mar. 2014.

Para Hugo de Brito Machado²⁸⁹

[...] a melhor solução é a que afirma a produção de efeitos daquela decisão apenas para o futuro (que, em ação direta, declara a inconstitucionalidade de uma lei), salvo nos casos expressamente indicados na própria decisão. Os efeitos retroativos desta devem ser excepcionais, como excepcionais são os efeitos retroativos da lei. Imaginemos a decisão que declara inconstitucional uma lei que isenta de tributo a importação de determinada mercadoria. Se tal decisão produzir efeitos a partir da edição da lei, então todas as importações já ocorridas ensejam a exigência do tributo, e o que é pior, ensejam a consideração daquelas importações como crime de descaminho.

Célio Armando Janczeski entende que a adoção de efeitos prospectivos de uma decisão que reconhece a inconstitucionalidade de determinado tributo, vedando sua restituição aos contribuintes em período anterior ao do julgamento, deve ater-se a situações absolutamente excepcionais que, invariavelmente, acarretem uma verdadeira “catástrofe financeira” ao Erário²⁹⁰.

Ainda, representando a corrente doutrinária favorável à modulação de efeitos em matéria tributária, o professor Ricardo Lodi Ribeiro leciona que o aspecto plural da segurança jurídica na sociedade de risco compele o Poder Público a adotar, em muitos casos, os efeitos prospectivos da declaração de inconstitucionalidade em matéria tributária, sob pena de ver instaurado o caos financeiro, e de não ser possível honrar as prestações positivas essenciais assumidas pelo Estado. Segundo o autor

[...] dada a dimensão plural que a segurança jurídica adquire na *sociedade de risco*, é preciso prevenir, como destaca Garcia de Enterría, a catástrofe financeira ocasionada, em alguns casos, pela inconstitucionalidade retroativa. Afinal, não tendo o Estado capitalista recursos próprios e nem adicionais disponíveis para a devolução de tributo a todos os seus contribuintes, deverá optar entre duas alternativas sombrias: ou estabelece a moratória no atendimento das prestações públicas essenciais para a população, o que acaba sempre prejudicando mais os extratos de menor renda que dependerem das ações estatais para a subsistência; ou busca novas receitas na criação ou majoração da mesma ou de outras exações, o que torna inócua a devolução. Se todos têm direito à devolução, todos pagarão mais para custear a repetição do indébito. Assim, o Estado devolve com uma mão e tira com outra, como aconteceu com a criação do adicional ao FGTS pela LC nº 110/01. Tais situações acabavam por inibir os tribunais superiores a declarar a inconstitucionalidade de tributos, o que torna o instrumento da declaração de inconstitucionalidade com efeitos prospectivos um instrumento adequado à ponderação dos interesses em jogo pelo STF. (grifo do autor)

²⁸⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade. Revista Trimestral de Direito Público nº 6 (1994), p 223 apud LOBO TORRES, Ricardo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. P 547.

²⁹⁰ JANCZESKI, Célio Armando. A Declaração da Inconstitucionalidade com Efeitos Limitados, a Supremacia Constitucional e o Direito Tributário, in Revista Dialética de Direito Tributário nº 157 (2008), 23.

Por outro lado, inúmeros tributaristas de escol mostram-se radicalmente contrários à restrição dos efeitos das decisões judiciais em matéria tributária. Andrei Pitten Velloso entende que, em regra, a atribuição de efeitos retroativos às pronúncias de inconstitucionalidade é exigida, não apenas pelo dogma da supremacia da Constituição como também pela própria natureza compulsória dos tributos expressa no Código Tributário Nacional.

Alerta que a restrição dos efeitos das pronúncias de inconstitucionalidade se mostra incompatível com as singularidades do Direito Tributário, e somente poderiam ser admitidas nas hipóteses de radical mudança na jurisprudência do STF, a chamada *mudança constitucional*, ou de uma nova exegese constitucional, imprevisível até mesmo ao Poder Legislativo. Para o autor, quando são negados efeitos retroativos às declarações do Judiciário, o Estado se apropria de parcelas da propriedade privada sem respeitar as limitações constitucionais ao poder de tributar, o que, em última análise, impulsiona o Poder Público a criar novas fontes de receitas ao arrepio da Carta Magna: “*os tributos inconstitucionais não-restituíveis*”²⁹¹.

O Ministro Celso de Mello entende que os argumentos governamentais acerca das repercussões financeiras negativas que as decisões de inconstitucionalidades de exações tributárias gerariam sobre as contas públicas, por mais respeitáveis que pudessem ser, não deveriam prevalecer sobre o império da Constituição, não podendo as “Razões de Estado” ser invocadas para legitimar o desrespeito e a afronta a princípios e valores essenciais informadores do sistema constitucional positivo²⁹².

O Ministro Joaquim Barbosa também manifestou sua preocupação com a autorização conferida ao STF para a aplicação de efeitos prospectivos às declarações incidentais de inconstitucionalidade, tendo em vista seu efeito encorajador na edição de novas normas inconstitucionais por parte do Estado, uma vez que não haveria a preocupação em enfrentar as consequências negativas normalmente advindas de suas retiradas do ordenamento jurídico. Em suas palavras²⁹³

²⁹¹ VELLOSO, Andrei Pitten. A temerária “modulação” dos efeitos da pronúncia de inconstitucionalidade em matéria tributária. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, nº 157, outubro de 2008.

²⁹² Ag nº 234.163-MA, publicada no DJU de 10/09/1999, Rel. Min Celso de Mello. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=174&dataPublicacaoDj=10/09/1999&incidente=3520871&codCapitulo=5&numMateria=26&codMateria=3>

²⁹³ Ag no AI nº 557.237, publicado no DJU de 26/10/2007, Rel. Min Joaquim Barbosa. Disponível em: http://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/AI-AGR_557237_RJ%20_18.09.2007.pdf?Signature=jPTPHuFb5kM11oI4AaNkEZtSk%3D&Expires=1401897271&AWSAccessKeyId=AKIAIPM2XEMZACAXCMBA&response-content-type=application/pdf

Pondero que, em matéria tributária, a manutenção de efeitos prospectivos à declaração incidental de inconstitucionalidade demanda um grau ainda mais elevado de parcimônia, portanto é um truísmo afirmar que os valores arrecadados com a tributação se destinam ao emprego em finalidades públicas. (...) Evidentemente, a possibilidade que o sistema jurídico confere ao Supremo Tribunal Federal para modular no tempo os efeitos da declaração de inconstitucionalidade e a destinação do produto da arrecadação não podem redundar na imunização do Estado ao dever de zelar pela validade das normas jurídicas que cria, favorecendo assim a especulação legal.

Misabeu Abreu Machado Derzi, no caso da inconstitucionalidade do art 45 da Lei nº 8.212/91 ora em análise, aponta para a inexistência de alteração na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que ensejasse a modulação operada, atentando para o fato de que o próprio Estado havia provocado a cobrança tributária com base em lei inconstitucional editada pelo poder Legislativo (cujo projeto foi de iniciativa do Poder Executivo). Salieta que o ônus da cobrança da lei inconstitucional foi inteiramente suportado por apenas um grupo de “tolos contribuintes”, os conformados, que suportaram em seus ombros o peso da segurança de todos. A autora alerta, ainda, para o efeito pedagógico danoso criado a partir do precedente judicial de se estimularem as ações estatais de desrespeito à Constituição, às leis e à jurisprudência dos tribunais superiores.²⁹⁴

O consagrado mestre Humberto Ávila rechaça qualquer ligação existente entre a segurança jurídica e a proteção de expectativas orçamentárias por parte do Estado, afirmando que as justificativas de perda de arrecadação não se enquadram no conceito de segurança jurídica. Ainda, entende que a proteção de expectativas deve sempre militar em favor do cidadão, nunca em favor do Ente Público.

Ávila também critica o posicionamento de parte da doutrina e da jurisprudência que equiparam o conceito de “repercussão financeira” no conceito de “grave lesão à ordem pública” e, por decorrência, no conceito de segurança jurídica. Para o autor “(...) Esse paralelo, porém, é incompatível com o conjunto de fundamentos do princípio da segurança jurídica: ele garante a confiabilidade e a calculabilidade do Direito, com base na sua cognoscibilidade, de modo protetivo em favor do cidadão e frente a o Estado”²⁹⁵.

²⁹⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009. Pp 526-528.

²⁹⁵ ÁVILA, Humberto. Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 2011. Pp 549-551.
Humberto Ávila combate os argumentos utilizados pelo Ministro Gilmar Mendes nos autos do AgR no Recursos Extraordinário nº 442.309-9, que somente indeferiu a modulação de efeitos requerida pela Procuradoria do RJ porque considerou não demonstrada a repercussão econômica, a lesão à ordem pública ou à segurança jurídica a manutenção da declaração de inconstitucionalidade do art 67 da Lei nº 691/84 do

Seguindo a linha de pensamento acima destacada, Sérgio André Rocha também entende não haver qualquer fundamento jurídico hábil a amparar o enriquecimento sem causa do Estado oriundo da arrecadação de um tributo inconstitucional, não se constituindo a mera questão econômico-financeira conjuntural uma razão plausível para que a Fazenda permaneça em poder dos valores recolhidos dos contribuintes ao arrepio das diretrizes emanadas da Lei Maior²⁹⁶.

O jurista Fábio Martins de Andrade combate o argumento pragmático de cunho econômico do Poder Público como fundamento para a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade em matéria tributária, tendo em vista que sua sobreposição aos argumentos jurídicos acaba por validar o enriquecimento sem causa do Estado. Para o autor

Sensibilizar-se com o argumento de que perdas financeiras poderiam comprometer os programas de governo é rigorosamente equivalente ao apoio do puro e simples enriquecimento ilícito do Estado. Baseado na torpeza de sua própria conduta ilegítima por meio do Estado-Legislator, pleitear ao Estado-Juiz que proceda gentilmente à reparação do equívoco cometido, sob as mais fantasiosas e apelativas justificativas possíveis²⁹⁷

Klaus Tipke, ao abordar a aplicação do princípio da retroatividade no Direito Tributário, ensina que, caso determinada norma administrativa desfavorável aos contribuintes seja considerada ilegal pelo Tribunal Federal Fiscal alemão, a medida em questão é invalidada desde sua origem. Por outro lado, caso seja editada determinada regra em detrimento dos interesses dos sujeitos passivos, esta somente será aplicada a partir do ano seguinte ao de sua criação, prestigiando-se, desta forma, o princípio da proteção à confiança legítima dos destinatários da exação fiscal.

Si el Tribunal Federal Fiscal que es el tribunal supremo em matéria fiscal em Alemania, considera ilegítima una disposición administrativa, porque esta há interpretado incorrectamente determinada ley y en particular desventajosa para um contribuyente, tal disposición se entende ilegítima desde un comienzo. La administración financeira em Alemania, em los casos de interpretación desfavorable, por motivos de justicia establece que la disposición administrativa se aplicará a partir del año siguiente. Actuando así, se beneficia em la práctica al contribuyente.

Município do Rio de Janeiro, que tratava da progressividade do IPTU, mas que equiparava tais conceitos incompatíveis entre si.

²⁹⁶ ROCHA, Sérgio André. Modulação de efeitos da decisão de inconstitucionalidade e consequencialismo – Instrumentos de desconstitucionalização do direito tributário. In: Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT. Belo Horizonte, ano 11, n 64, jul/ago 2013.

²⁹⁷ ANDRADE, Fabio Martins. Modulação em matéria tributária: o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 149

Desde el punto de vista jurídico, favorece de veras, em términos correctos, no la equidade sino la protección de la confianza por parte del Estado.²⁹⁸

O professor Paulo Roberto Lyrio Pimenta assevera que a pronúncia de inconstitucionalidade da lei tributária pelo STF importa no reconhecimento de sua nulidade, certificando a invalidade do pagamento efetuado pelo contribuinte e ensejando a recomposição do *status quo ante*, mediante a pronta restituição daquilo que foi pago indevidamente. Para o autor, a possibilidade da repetição do indébito do tributo inconstitucional fundamenta-se nos princípios da legalidade, moralidade, boa-fé, nulidade da norma inconstitucional e proibição do enriquecimento sem causa do Estado²⁹⁹.

Humberto Ávila, dentre suas inúmeras críticas à modulação de efeitos de decisões de inconstitucionalidade das leis tributárias, afirma serem os efeitos prospectivos absolutamente irreconciliáveis com os direitos fundamentais de liberdade e de propriedade, que funcionam como normas de prevenção ou de restituição/restabelecimento dos bens jurídicos dos contribuintes por aqueles tutelados. Assim, caso seja editada uma lei tributária inconstitucional, surgirá para aquele grupo de contribuintes afetados a pretensão de ver restabelecido o estado protegido pelos princípios, como se a lei inconstitucional jamais houvesse sido editada.

Afirma o autor, ainda, que a manutenção dos efeitos das leis inconstitucionais afronta o princípio do Estado de Direito. Isto porque seus ideais rezam que a atuação estatal deva ser regida por regras gerais, claras, conhecidas e relativamente constantes no tempo, e quando o Estado edita uma lei contrária à Constituição cujos efeitos permanecem no tempo, sua atuação

298 TIPKE, Klaus. “La retroactividad em Derecho Tributario”. In: AMATUCCI, Andrea (org.), Tratado de Derecho Tributario. Bogotá: Temis, 2001. Pp 350-351.

299 PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário. São Paulo: Dialética, 2002. Pp 126. Para o autor: (...) “ O princípio da legalidade, no sentido de legalidade constitucional, significa que o legislador ordinário, ao criar a norma impositiva, deverá observar a Constituição, tanto no que se refere aos aspectos formais da fonte de cognição (veículo introdutor), quanto os procedimentais e materiais. Se o ente tributante descumprir esse dever, não pode fazer jus à percepção do quantum arrecadado com base num fato ilícito (descumprimento da Constituição), sob pena de se esvaziar o princípio da legalidade, comprometendo-se destarte, a própria supremacia da norma constitucional e, por conseguinte, a sua imperatividade. De igual modo, a apropriação pelo ente tributante de valores recolhidos com base em norma inválida viola o princípio da moralidade, porque importa no descumprimento de princípios éticos, segundo os quais ninguém deve se apropriar de prestação indevida. A não restituição do tributo, na hipótese sob exame, importa, outrossim, em admitir a atuação do Fisco de forma desleal perante o administrado, descumprindo o princípio da boa-fé. Ademais, se o contribuinte atua de boa-fé, cumprindo deveres previstos em norma impositiva presumidamente constitucional, não pode ser impossibilitado de receber prestação oriunda de pagamento indevido. Na hipótese em estudo, evidencia-se, ademais, a presença dos requisitos necessários à aplicação do princípio da proibição do enriquecimento sem causa: empobrecimento do contribuinte aliado ao enriquecimento do Estado, derivado de norma inválida, sendo tal diminuição patrimonial condição necessária do acréscimo auferido pelo Fisco.

vai no sentido inverso aos ideais do princípio em questão: o Estado acaba sendo governado por normas individuais provenientes do Poder Judiciário, obscuras, desconhecidas e circunstanciais, alterando-se conforme os interesses e valores protegidos no momento da decisão. Em suma, no entender do jurista, a modulação dos efeitos das leis inconstitucionais teria um espaço extremamente limitado frente ao princípio do Estado de Direito.³⁰⁰

Na verdade, diante das manifestações acima esposadas, favoráveis e contrárias à modulação de efeitos das decisões de inconstitucionalidade na seara tributária, bem como de inúmeras outras considerações doutrinárias, igualmente relevantes, mas não incorporadas ao presente trabalho por uma simples razão metodológica, devemos ter em mente que a manipulação dos efeitos temporais das decisões do STF deve (ou deveria) se constituir em medida excepcional, jamais podendo representar uma regra que venha a desconfigurar e/ou apequenar o princípio da nulidade das leis inconstitucionais. Pelo contrário: a partir de uma interpretação integrada do texto da Lei Maior ao caso concreto, deverá o magistrado da Suprema Corte realizar uma ponderação dos valores e interesses constitucionais que, justificados por razões de segurança jurídica ou excepcional interesse social, materializadas através do art 27 da Lei nº 9.868/99, ensejarão a aplicação do princípio da nulidade da norma inconstitucional de forma limitada no tempo, ou seja, com eficácia prospectiva ou a partir de certo momento a ser fixado pela autoridade judicante.

De fato, a mitigação da pronúncia da nulidade da norma inconstitucional, em favor da preservação de outros valores e princípios constitucionais, terá sua utilização condicionada pelo princípio da proporcionalidade ou da razoabilidade, a ser aferido em cada caso concreto.³⁰¹ Em outras palavras, podemos dizer que, enquanto a segurança jurídica e o excepcional interesse social são os veículos autorizativos da modulação dos efeitos das decisões judiciais, o princípio da proporcionalidade terá justamente a função de equalizar, direcionar a ponderação dos princípios e valores constitucionais conflitantes entre si e que, eventualmente, ensejarão a atribuição dos efeitos temporais às declarações de inconstitucionalidade das leis.

De acordo com as lições do mestre Humberto Ávila, a utilização do princípio da proporcionalidade na solução de conflitos entre princípios constitucionais deve ser feita

³⁰⁰ ÁVILA, Humberto. Op cit. Pp 557-560.

³⁰¹ BINEMBOJM, Gustavo. A nova jurisdição constitucional – Legitimidade democrática e instrumentos de realização. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. Pp 307.

através da verificação de três pressupostos essenciais: a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito. Segundo o autor³⁰²

A adequação exige uma relação empírica entre o meio e o fim: o meio deve levar à realização do fim. Isso exige que o administrador utilize um meio cuja eficácia (e não o meio, ele próprio) possa contribuir para a promoção gradual do fim. (...) O exame da necessidade envolve a verificação da existência de meios que sejam alternativos àquele inicialmente escolhido pelo Poder Legislativo ou Poder Executivo, e que possam promover igualmente o fim sem restringir, na mesma intensidade, os direitos fundamentais afetados. (...) O exame da proporcionalidade em sentido estrito exige a comparação entre a importância da realização do fim e a intensidade da restrição aos direitos fundamentais.

No caso do presente estudo, para a aplicação da restrição dos efeitos temporais do art 45 da Lei nº 8.212/91, cujo teor foi declarado incompatível com a Carta Magna pela Súmula Vinculante nº 08/2008, deveriam os ministros do Supremo Tribunal Federal ter aferido se a referida manipulação era adequada, ou seja, hábil a garantir a segurança jurídica pleiteada no caso concreto. Também seria necessário o exame do pressuposto da necessidade, a saber, se a medida a ser adotada era a única possível, dentre outras alternativas, de garantir o objetivo pretendido pela Fazenda Nacional. Por último, seria necessária a análise da proporcionalidade em sentido estrito, onde deveria ser avaliado se o fim pretendido pelo Estado justificaria a restrição aos direitos fundamentais dos contribuintes e ao próprio princípio constitucional da nulidade dos atos inconstitucionais.

Para a solução das questões acima propostas e, conseqüentemente, aferição da correção da medida adotada relativamente à restrição dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade da norma supracitada, torna-se necessária uma análise mais detalhada das razões de voto apresentadas pelo Min Gilmar Mendes para justificar a modulação de efeitos dos Recursos Extraordinários nº 560.626-1, 559.882-9 e 556.664-1 e 559.943-4 (a modulação foi igualmente aplicada aos recursos de sua relatoria, bem como ao RE nº 559.943-4, de relatoria da ministra Carmen Lúcia A. Rocha):

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

³⁰² ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

Ocorre que a motivação alegada pelo Ministro Gilmar Mendes para a modulação de efeitos proposta contrasta diametralmente com a própria regra da nulidade *ex-tunc* das declarações de inconstitucionalidade, onde a aplicação do art 27 da lei nº 9.868/99 deverá ter caráter excepcional, exigido, em suas próprias lições “(...) *um severo juízo de ponderação que, tendo em vista análise fundada no princípio da proporcionalidade, faça prevalecer a idéia de segurança jurídica ou de outro princípio constitucionalmente relevante manifestado sob a forma de interesse social relevante*”.³⁰³

Ora, se a regra geral é a da nulidade retroativa das normas inconstitucionais, e se o próprio professor Gilmar Mendes defende que a exceção à regra posta somente pode ser aplicada após um “severo juízo de ponderação”, como poderiam seus pares no plenário do STF terem sido “poupados” das considerações elaboradas pelo relator para justificar a modulação proposta nos recursos em análise?

Os argumentos “repercussão” e “insegurança jurídica”, integrantes da proposta não foram, ainda que superficialmente, desenvolvidos a ponto de explicar e convencer os demais ministros da Corte que a manutenção da inconstitucionalidade retroativa do art 45 da Lei de Custeio resultaria na perda da segurança jurídica existente até a retirada da vigência da norma incompatível com a Lei Maior.

O caso ganha contornos ainda mais dramáticos à luz do voto proferido pelo ministro Marco Aurélio Mello, que, além de outros argumentos contrários a modulação sugerida, trouxe à baila a constatação de que o STF já vinha decidindo, desde o julgamento do RE nº 138.284-8 de 1992, passando pelo RE nº 396.266-3, e posteriormente, através de decisões monocráticas proferidas por vários membros da Suprema Corte, pela necessidade da edição de Lei Complementar para dispor de matéria relativa à decadência e prescrição tributárias³⁰⁴

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

³⁰³ MENDES, Gilmar Ferreira. Op cit. Pp 394-395.

³⁰⁴ Idem. Op cit., P 2124.

Nos termos do voto dissonante, considerando-se que o tema em questão já se encontrava devidamente pacificado na Corte Constitucional, não vislumbramos espaço para o argumento da insegurança jurídica, e conseqüentemente, para a modulação de efeitos baseada numa virada jurisprudencial do STF ou, ainda, para a surpresa da União com o teor da súmula vinculante nº 08/2008, tendo em vista que o Tribunal apenas cristalizou entendimento já manifestado em diversos julgados anteriores no sentido da necessidade de se respeitar o prazo decadencial quinquenal de constituição das contribuições para a seguridade social.

Apesar da hipótese formulada no caso em questão sequer ultrapassar o pressuposto da adequação acima formulado (integrante do princípio da proporcionalidade), haja vista não ter sido demonstrada expressamente a finalidade almejada com a modulação de efeitos proposta – reiterando que os argumentos da repercussão e da insegurança jurídica sequer foram desenvolvidos pelo relator – podemos considerar que a restrição da repetição do indébito das contribuições indevidamente recolhidas pelos contribuintes apoia-se na motivação da grande repercussão econômica nas contas do Tesouro Nacional alertada pela PGFN, conforme se infere da notícia veiculada no sítio eletrônico do próprio Supremo Tribunal Federal de 12/06/2008:

Essa proposta de modulação, inédita no âmbito do Supremo, foi aceita pelo presidente da Corte, ministro Gilmar Mendes, e tem o poder de garantir a necessária segurança jurídica na resolução da matéria. A Procuradoria da Fazenda Nacional havia se pronunciado, durante o julgamento de ontem, alegando que a questão envolve em torno de R\$ 96 bilhões, entre os valores já arrecadados e em vias de cobrança pela União com base nas leis declaradas inconstitucionais.

De fato, infelizmente, a Suprema Corte preferiu ocultar a real fundamentação da decisão da modulação aprovada sob o mantra da “segurança jurídica”, ao invés de apresentar a real motivação para a limitação da restituição dos valores devidos aos contribuintes: os interesses fazendários.

Octávio Campos Fischer³⁰⁵ alerta para a necessidade de uma “dupla fundamentação” para que haja a restrição de efeitos das decisões do STF em matéria tributária. Para o autor, é necessário que fique demonstrado o real motivo pelo qual determinado marco temporal foi escolhido para a incidência dos referidos efeitos, além da necessidade de que a fundamentação apontada como necessária à modulação esteja amparada por elementos jurídicos e fáticos inquestionáveis. Desta forma, entende não ser suficiente o “argumento *ad terrorem* do prejuízo”, alegando-se que a declaração de nulidade causaria lesão irreversível ao

³⁰⁵ FISCHER, Octávio Campos, FISCHER, Karla Ferreira de Camargo. Supremacia constitucional e modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade. Revista de Direitos Fundamentais e Democracia n 12, v 12: Curitiba julho/dezembro de 2012. P 333.

patrimônio público, sendo necessário, ademais, que fique demonstrado, na prática, que a falta de restrição de efeitos causará prejuízos financeiros irreparáveis ao Tesouro.

Aprofundando as observações do ilustre jurista, é de fundamental importância salientar, novamente, que o argumento financeiro do rombo das contas públicas sequer fora suscitado e justificado na proposta de modulação temporal da SV-08/2008, não tendo sido apontados pelo relator os supostos créditos suscitados pela PGFN no valor R\$ 96 bilhões já arrecadados pela União com as contribuições especiais (ou em vias de cobrança) e, tampouco, qualquer prestação de contas, relatório ou documento hábil e idôneo a demonstrar o real prejuízo financeiro “irreparável” que seria causado ao Erário caso fosse mantida a pronúncia de nulidade retroativa do art 45 da Lei de Custeio Previdenciário (a notícia veiculada no endereço eletrônico do STF não constava dos autos dos RE’s julgados em 12/06/2008).

Neste ponto, ainda que a real motivação para a restrição pretendida pelo ministro relator houvesse sido corretamente demonstrada nos autos dos RE’s nº 560.626-1, 559.882-9 e 556.664-1 e 559.943-4, verificamos que a modulação efetuada não atende ao pressuposto da necessidade acima explicitado. Isto porque o suposto rombo financeiro ocasionado com a decretação da inconstitucionalidade do prazo decadencial decenal das contribuições especiais com eficácia retroativa poderia ser atenuado sobremaneira caso o próprio decreto judicial estabelecesse que a devolução dos valores indevidamente cobrados e arrecadados dos sujeitos passivos seria operacionalizada da forma menos onerosa ao Estado, podendo ser efetivada em várias parcelas ou, ainda, através de compensação com contribuições especiais vincendas da mesma espécie, situações estas que preservariam o direito dos contribuintes à repetição dos indébitos tributários, devendo sempre serem respeitados os prazos prescricionais aplicáveis aos pedidos de restituição.

Por último, mas não menos importante, podemos afirmar que a relevância da (real) finalidade pretendida com a decisão da modulação – a salvaguarda das finanças públicas ou do “princípio da proteção da confiança orçamentária” do Estado³⁰⁶ – não sobrevive ao teste do pressuposto da proporcionalidade em sentido estrito, conforme restará agora demonstrado.

Roque Antônio Carraza adverte que o prejuízo financeiro do Estado jamais poderá afetar a incolumidade os direitos constitucionais tributários dos contribuintes

O mero interesse arrecadatário não pode fazer tábua rasa da igualdade, da legalidade, da anterioridade, enfim, dos direitos constitucionais dos contribuintes. (...) Nem mesmo o objetivo, em tese louvável, de solucionar os “problemas de caixa” das pessoas políticas tem força bastante para subverter os princípios

³⁰⁶ Para Humberto Ávila, o suposto princípio não pode ser identificado com o princípio da proteção à confiança, tendo em vista que pressupõe uma restrição dos direitos fundamentais. ÁVILA, Humberto. Op cit. Pp 546.

fundamentais do sistema constitucional tributário brasileiro, que deitam raízes, em última análise, no próprio princípio da segurança jurídica. (grifos do autor)³⁰⁷

Na visão de Rafael Rott de Campos Velho³⁰⁸, uma norma tributária declarada inconstitucional somente poderá manter seus efeitos no tempo caso seja constatado, por meio de um rigoroso arcabouço argumentativo e empírico, que a devolução dos valores irregularmente recolhidos aos cofres públicos com base no tributo indevido impedirá a promoção de algum direito fundamental dos indivíduos.

Em posição mais radical do que a acima defendida, Thomas da Rosa de Bustamante entende que o direito à restituição dos tributos inconstitucionais encontra-se, invariavelmente, ao abrigo da ordem jurídica vigente, não devendo o interesse arrecadatário do Estado se sobrepor ao “legítimo direito individual de não sofrer influxo da tributação” senão quando a exigência decorrer de mandamento constitucional, razão pela qual defende a inaplicabilidade do art 27 da Lei nº 9.868/99 no controle de constitucionalidade das normas tributárias.³⁰⁹

Em síntese, no exame da solução aplicada ao teor da SV – 08/2008, diante de todo o acima exposto, pudemos verificar que, em nenhum momento o decreto judicial ora analisado foi capaz de demonstrar qualquer nexo de causalidade entre a modulação da repetição do

³⁰⁷ CARRAZA, Roque Antônio. Op cit. Pp 524.

³⁰⁸ VELHO, Rafael Rott de Campos. Inconstitucionalidade em matéria tributária e modulação de efeitos com lastro no excepcional interesse social. Instituto do Direito Brasileiro. Ano 2, nº 5, 2013. Disponível em: <http://www.idb-fdul.com/uploaded/files/2013_05_04473_04515.pdf>. Acesso em: 12 jun.2014. Segundo o autor (...) Tal cenário pode ser vislumbrado em uma situação hipotética. Pense-se na hipótese de uma norma tributária que tinha por objeto a instituição ou majoração de contribuição previdenciária de funcionários públicos (nos termos do art. 40 da Constituição) vir a ser declarada inconstitucional. Caso haja uma argumentação forte, empiricamente comprovável, por parte do governo, no sentido de que a devolução dos valores aos contribuintes gerará a efetiva impossibilidade de manutenção do sistema previdenciário, ter-se-ia um permissivo para a modulação de efeitos.

Ainda na hipotética situação, é necessário enfatizar que existe todo o ônus argumentativo no sentido de a não manutenção dos efeitos comprometer seriamente o pagamento dos benefícios. Desse modo, deveria haver uma análise bastante minuciosa acerca de elementos como o montante do valor irregularmente arrecadado, a importância que tal quantia tem para o sistema como um todo, os serviços que seriam afetados, o nível de vinculação das receitas a despesas necessárias à promoção dos serviços previdenciários aos cidadãos, entre outros. Veja-se, pois, que nessa situação hipotética ocorre que, em última ratio, os prejudicados pela devolução dos valores ilegítimamente arrecadados acabam sendo os próprios contribuintes que acabam tendo seu sistema previdenciário seriamente comprometido.

A exposição aqui trazida não quer, em hipótese alguma, justificar a manutenção de efeitos das contribuições para a seguridade social arrecadas com lastro nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, conforme já exposto alhures. No referido caso, não foi realizada nenhuma análise minuciosa dos elementos que seriam aptos a tornar impraticável algum direito fundamental. Assim, é necessária uma exposição econômica acerca do real estado de impossibilidade de garantia dos direitos fundamentais afetados. Não basta, pois, asseverar que determinada verba é destinada à saúde e apenas por isso aceitar-se uma modulação de efeitos. É preciso muito mais. É imperioso que seja demonstrado que o sistema de saúde será comprometido de maneira crucial caso as verbas sejam devolvidas.

³⁰⁹ BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. A Lei nº 9.868/99 e a Possibilidade de Restrição dos Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade. Inaplicabilidade na Fiscalização de Normas de Direito Tributário. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 59. São Paulo: Dialética, 2000.

indébito tributário e a necessidade da continuidade da prestação dos serviços públicos, a preservação das finanças públicas, do equilíbrio orçamentário ou de qualquer outro fundamento na esfera da governabilidade que justificasse a intensidade da restrição, operada no caso concreto, aos princípios da legalidade estrita, da isonomia, da vedação ao enriquecimento sem causa da Fazenda Pública, do não-confisco, da segurança jurídica do contribuinte, dentre inúmeros outros interesses e valores fundamentais que militam em favor dos jurisdicionados.

É importante ressaltar que, em trabalho acerca do conflito entre princípios constitucionais e a aplicabilidade das regras jurídicas, o ministro Eros Roberto Grau defende que, nos casos de absoluta falta de recursos, poderia a Administração Pública descumprir até mesmo uma decisão emanada do Poder Judiciário. Neste caso, afirma o autor não se tratar de um conflito entre o princípio da obediência às decisões judiciais e o princípio da legalidade das despesas públicas, mas de um real confronto da “realidade com o direito”³¹⁰, justificada não apenas pela alegação de insuficiência orçamentária, mas de verdadeiro estado de necessidade do Poder Público, efetivamente comprovado perante o Supremo Tribunal Federal.

Por derradeiro, a decisão adotada pelo plenário da Suprema Corte no julgamento dos RE's supraditos nos direciona à seguinte indagação: como pode um Estado que orienta sua atuação através do princípio da solução pacífica dos conflitos, reservar o direito à repetição de indébito de tributos declarados inconstitucionais apenas a determinado grupo de contribuintes que anteriormente haviam se insurgido, na esfera administrativa ou judicial, contra o pagamento de suas obrigações pecuniárias?

A decisão do STF culminou por privilegiar a inadimplência e a indisciplina fiscal, ao prestigiar aqueles contribuintes que não recolheram ao Erário suas contribuições sociais devidas até a edição da SV-08, em detrimento dos sujeitos passivos que honraram tempestivamente seus deveres tributários sob a presunção *iuris tantum* de constitucionalidade da Lei nº 8.212/91 e que não pleitearam sua devolução até a data de 11/06/2008.

Em suma, além de estabelecer um fator de desigualdade entre contribuintes que se encontravam, igualmente, desobrigados do pagamento dos tributos arrecadados à revelia dos prazos prescricionais e decadenciais fixados pelo CTN, podemos afirmar que a consequência prática natural da equivocada modulação de efeitos operada pelo Pretório Excelso no caso

³¹⁰ GRAU. Eros Roberto. Despesa Pública: conflito entre princípios e eficácia das regras jurídicas – o princípio da sujeição da Administração às decisões do Poder Judiciário e o princípio da legalidade da despesa pública. In: Revista Trimestral de Direito Público, São Paulo: Malheiros, nº 2, 1993.

concreto representa um recrudescimento da litigiosidade existente entre o Fisco e os sujeitos passivos, haja vista que, sempre que editada uma lei tributária suspeita de confrontar a Lei Maior, o precedente inaugurado através do voto do ministro Gilmar Mendes provocará o ingresso maciço de demandas dos contribuintes perante as instâncias administrativa e judicial, em detrimento da realização dos princípios da eficiência e da celeridade processual, dificultando, em última instância, a própria busca pela Justiça Fiscal.

CONCLUSÃO

Um dos objetivos do presente trabalho foi avaliar a evolução da natureza jurídica das contribuições especiais a partir do novo enfoque que lhes foi conferido pela Constituição Federal de 1988, onde, após aprofundada análise dos entendimentos exarados pelas correntes doutrinárias contemporâneas, pudemos concluir pela sua inequívoca natureza tributária, porém, constatando uma espécie com características próprias, *sui generis*, distintas dos demais tributos.

Neste sentido, entendemos de fundamental importância o estudo das hipóteses de validação constitucional das contribuições como parâmetro de sua distinção perante os demais tributos. Verificamos, ao contrário das diretrizes estabelecidas pelo CTN, que a CF/88 conferiu fundamental importância à destinação das receitas tributárias arrecadadas com as contribuições especiais, ao determinar que as mesmas fossem instituídas pela União no interesse das áreas social, de intervenção no domínio econômico e no interesse das categorias profissionais ou econômicas. Assim, o critério da validação finalística nos informa se determinada contribuição foi legitimamente instituída frente à Norma Fundamental.

Também constatamos a imprescindibilidade do critério da adequação entre a finalidade da contribuição e o universo dos obrigados tributários, que caracterizam (em maior ou menor amplitude) a referibilidade de grupo, como pressuposto da instituição e cobrança de todas as contribuições especiais, sejam elas sociais, interventivas ou corporativas. Deste modo, como consequência da referibilidade, o contribuinte deverá pertencer a um grupo específico, determinado, não se confundido com toda a coletividade, considerando-se que as atividades estatais não se referem, normalmente, a toda a sociedade.

Nosso estudo também abordou a insuficiência da aplicação irrestrita, pelo STF, do princípio estrutural da solidariedade geral como critério de validação constitucional de todas as espécies de contribuições, equiparando-o à solidariedade de grupo, haja vista sua eficácia abranger, tão somente, as contribuições para a seguridade social e a contribuição social geral ao salário-educação, não abrangendo as contribuições sociais previdenciárias, as contribuições sociais gerais (exceto ao salário-educação), as de intervenção no domínio econômico e contribuições no interesse das categorias profissionais e econômicas, onde resta nítida a solidariedade de grupo entre os indivíduos que as financiam e os destinatários de determinado benefício fiscal, característica própria da referibilidade de grupo.

No capítulo 2 procuramos estabelecer as principais características da decadência, que, em linhas gerais, pode ser considerada como a perda do direito potestativo

da Fazenda Pública constituir o crédito tributário mediante o lançamento, direito este ao qual não pode se opor o contribuinte, ao passo que a prescrição consistiria na perda do direito subjetivo da Fazenda Pública em promover o ajuizamento da ação de execução do crédito tributário já constituído. Também foram abordadas as divergências doutrinárias instauradas relativamente ao prazo decadencial das contribuições sociais previdenciárias, onde o entendimento manifestado pela União e pelos previdenciaristas defendia a inaplicabilidade do prazo quinquenal estabelecido pelo CTN, entendendo pela aplicação do art 144 da LOPS, que não fazia distinção entre os institutos da decadência e prescrição, aplicando-se a ambos os institutos o prazo trintenário.

Por seu turno, parcela divergente da doutrina, a partir da exegese dos arts 80 e 81 da LOPS, passou a entender pela aplicabilidade do prazo decadencial quinquenal das contribuições em questão. Mesmo após o advento da Carta Constitucional de 1988 e da jurisprudência do STF terem passado a considerar as contribuições como espécies autônomas de tributos, portanto, sujeitas, às normas do Código Tributário Nacional, o debate sobre o prazo decadencial a elas aplicável ganhou contornos ainda mais dramáticos com a edição do art 45 da Lei nº 8.212/91, que estipulou o prazo decadencial decenal para a constituição dos créditos para a seguridade social, cujos efeitos somente foram anulados com a edição da SV-08 de 12/06/2008.

Ainda no capítulo 2, foram analisadas as quatro regras de contagem do prazo decadencial quinquenal das contribuições estabelecidas através dos arts 173 I, II, parágrafo único e art 150 § 4º do Código Tributário Nacional, que apontam para termos iniciais de contagem diversos, de acordo com as circunstâncias nele previstas. Caso, por exemplo, o contribuinte tenha efetuado o recolhimento antecipado do crédito tributário, mas tenha restado comprovada a má-fé em sua conduta durante o procedimento fiscal, o termo inicial do prazo decadencial de cinco anos, previsto inicialmente do art 150 §4º do CTN (data da ocorrência do fato gerador), deslocar-se-á imediatamente para o art 173, I do mesmo diploma legal (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado).

Verificamos a importância da expressão “normas gerais” em matéria tributária, no sentido de representarem as sobrenormas de direito dirigidas aos Entes Políticos, com a finalidade de se uniformizar o Sistema Tributário Nacional, tendo sido demonstrado o reconhecimento da primazia da lei complementar na edição das normas gerais em matéria tributária, em consonância com o entendimento da corrente tricotômica. Desta feita, verificamos que o Código Tributário Nacional bem desempenhou o mandamento constitucional (art 146, III, alínea ‘a’) de estabelecer normas gerais em matéria de decadência

tributária em seus artigos 150 §4º e 173 e, uma vez tendo sido recepcionado, nesta parte, como lei complementar nacional, somente poderia ter seus prazos decadenciais e prescricionais alterados através do mesmo veículo normativo, tendo em vista caber exclusivamente àquela a atribuição de fixar, definir os prazos para a constituição e para o exercício do direito de exigir as contribuições sociais previdenciárias, bem como os fatores que possam interferir em seu curso natural. No entanto, conforme detalhadamente debatido em nosso ensaio acadêmico, pudemos verificar que a invasão de competência do legislador federal, ao editar norma ordinária fixando prazos decadenciais e prescricionais diversos daqueles estabelecidos pelo CTN, na contramão da centralização legislativa promovida pela Carta Política de 1988, não poderia acarretar outro desfecho senão a decretação da inconstitucionalidade do art 45 da Lei nº 8.212/91 nos autos dos RE's nº 556.664, 556.882, 560.626 e 559.943, cujos julgamentos culminaram na edição da Súmula Vinculante nº 08/2008.

Também observamos que, apesar de adotar a regra da teoria da nulidade da norma em desconformidade com a Constituição, com efeitos retroativos à sua data em vigor no ordenamento jurídico, já se observava a tendência do Pretório Excelso em delimitar os efeitos das decisões proferidas em sede de controle de constitucionalidade, acompanhando a evolução da jurisprudência da Suprema Corte norte-americana, bem como as alterações legislativas ocorridas em Portugal e Alemanha, movimento este oficializado através da edição da Lei nº 9.868/99.

De fato, apesar dos questionamentos acerca da constitucionalidade do art 27 do referido diploma legal, concluímos que a possibilidade de se modular os efeitos de um decreto judicial dependerá de uma justificativa do STF em cada caso concreto, onde deverá ser demonstrado que, em razão da segurança jurídica ou do excepcional interesse social, a retirada de uma lei inconstitucional do mundo jurídico retroativamente ocasionará danos maiores a outros valores também constitucionalmente protegidos, de forma que afigura-se legítima a manutenção temporária de seus efeitos no ordenamento pátrio.

Ainda, assinalamos a disposição do Supremo Tribunal Federal em adaptar o modelo de controle de constitucionalidade abstrato atualmente em vigor ao controle incidental, procedendo à “objetivação do controle difuso das normas”, afastando o princípio da nulidade absoluta e limitando no tempo os efeitos das decisões judiciais, justamente porque a finalidade da modulação temporal é rigorosamente a mesma nos dois modelos, a saber, a solução dos problemas advindos da aplicação da norma inconstitucional, proporcionando o menor desgaste possível aos direitos fundamentais envolvidos nos conflitos surgidos.

Finalmente, estudamos a polêmica advinda da modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade do art 45 da Lei de Custeio operada pela SV – 08/2008, que restringiu a possibilidade de restituição dos tributos recolhidos em desacordo com o prazo decadencial quinquenal fixado pelo CTN apenas àqueles contribuintes que houvessem pleiteado a repetição ou compensação do indébito tributário, quer judicial quer administrativamente, previamente à data da conclusão dos julgamentos dos RE's supraditos. Verificamos, após aprofundada análise das abalizadas correntes doutrinárias, que a manipulação dos efeitos temporais das decisões do STF deve se constituir em medida excepcional, jamais podendo representar uma regra que venha a desconfigurar e/ou apequenar o princípio da nulidade das leis inconstitucionais, tendo sua utilização condicionada ao atendimento dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

No entanto, do exame da solução aplicada ao teor da SV-08/2008, concluímos que a decisão da Suprema Corte, em nenhum momento, foi capaz de demonstrar qualquer fundamento jurídico (como a necessidade da continuidade da prestação de determinado serviço público eventualmente afetado pela perda de arrecadação, por exemplo) que justificasse tamanha restrição a diversos interesses e valores fundamentais, num precedente que, além de fomentar a já interminável litigiosidade existente entre o Fisco e contribuintes, representa óbice significativo à busca pela Justiça Fiscal.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

ANDRADE, Fabio Martins. *Modulação em matéria tributária: o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. Normas Gerais de Direito Financeiro e Tributário e Autonomia dos Estados e Municípios. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 10, p. 47-71, maio 1969.

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

ÁVILA, Humberto. Lei complementar sobre normas gerais. Matéria de norma geral. Prescrição e decadência. Prazo. Fixação por lei ordinária contrária à lei complementar. Exame de constitucionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 157, p.110, out. 2008.

_____. *Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 2011. p 549-551

_____. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

BALEEIRO, Aliomar de Andrade. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BARROSO, Luis Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 18 ed. rev. e atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 351

BALERA, Wagner. Contribuições destinadas ao custeio da seguridade social. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, n. 49, p. 89-95, 1989.

BARRETO, Aires. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

- BASTOS, Celso Ribeiro. *Lei Complementar – Teoria e Comentário*. 2.ed. São Paulo, IBDC, 1999.
- BATALHA, Célio de Freitas. Lei Complementar em Matéria Tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 49, p. 128, set. 1989.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3.ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BORGES, José Souto Maior. Lei Complementar Tributária. São Paulo: *Revista dos Tribunais* 1975.
- BINEMBOJM, Gustavo. *A nova jurisdição constitucional – Legitimidade democrática e instrumentos de realização*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.
- BOTALLO, Eduardo. Breves Considerações sobre a natureza das contribuições sociais e algumas de suas decorrências. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Contribuições Sociais – Questões Polêmicas*. São Paulo: Dialética, 1995. p. 9-18.
- BRITO, Edvaldo. A “isenção” das contribuições de seguridade social e entidades beneficentes de assistência social: uma interpretação do §7º do art. 195 da Constituição Federal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Contribuições Sociais – Questões Atuais*. São Paulo: Dialética, 1996. p 75-83.
- _____. A legislação ordinária de cada Ente Tributante pode estabelecer prazos de decadência (e/ou de prescrição), inclusive das contribuições da Seguridade Social, diversos dos previstos no CTN? In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 84-92. v. II.
- BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. A Lei nº 9.868/99 e a Possibilidade de Restrição dos Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade. Inaplicabilidade na Fiscalização de Normas de Direito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 59, p. 113-123, ago. 2000.
- CAMPOS, Francisco. *Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1956. v.1
- CANOTILHO, Joaquim José Gomes; MOREIRA, Vital. *Constituição da República Portuguesa Anotada*. 3.ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1993.
- CANTO, Gilberto de Ulhôa. As contribuições especiais no direito brasileiro. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 31, p. 129-130, 1985.
- _____. Lei Complementar Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). *Caderno de Pesquisas Tributárias*. São Paulo: Resenha Tributária, 1990. p. 200-201.n.15.
- CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

CARRIÓ, Genaro. *Notas sobre derecho y lenguaje*. Buenos Aires: Abeledo-. Perrot, 1972.

CLÉVE, Clèmerson Merlin. Declaração de Inconstitucionalidade de Dispositivo Normativo em Sede de Juízo Abstrato e Efeitos sobre os Atos Singulares Praticados sob sua Égide. *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo, n. 17, p. 91, abr. 1997.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Apontamentos necessários à compreensão da repartição constitucional de competências tributárias; as contribuições especiais; a importância da base de cálculo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 156, p. 85-94, set. 2008.

_____. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

CORREIA, Marcus Orione Gonçalves; CORREIA, Érica Paula Barcha; COÊLHO, Inocêncio Mártires. *Curso de Direito da Seguridade Social*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

DERZI, Mizabel Abreu Machado. Contribuição para o Finsocial. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 15, n. 55, p. 198-222, jan./mar. 1991.

_____. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Discriminação das rendas tributárias*. São Paulo: Bushatsky, 1972 apud AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

DOS SANTOS JÚNIOR, Francisco Alves. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário do Brasil – Análise das principais teorias existentes e proposta para alteração da respectiva legislação*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

DIDIER JR., Fredie. *Curso de Direito Processual Civil*. 2. ed. Salvador: Juspodivm, 2008.

_____. *Direito Processual Civil: Teoria Geral do processo e processo de conhecimento*. 6.ed. Salvador: Juspodivm, 2006.

_____; BRAGA, Paulo Sarno; OLIVEIRA, Rafael. *Curso de Direito Processual Civil*. 4. ed. São Paulo: Juspodivm, 2009. v. 2.

DINIZ, Márcio Augusto de Vasconcelos. *Controle de Constitucionalidade e Teoria da Recepção*. São Paulo: Malheiros, 1995.

ENTERRÍA, Eduardo Garcia de. La doctrina prospectiva em la declaración de ineficácia de las leyes inconstitucionadas. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 92, p. 5-16, out./dez. 1989.

ESTEVES, Maria do Rosário. *Normas Gerais de Direito Tributário*. São Paulo, Max Limonad, 1997.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Sistema Tributário Brasileiro – Discriminação de Rendas*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1965.

FANUCCHI, Fábio. *A decadência e a prescrição em direito tributário*. 2.ed. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1982.

_____. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1986. V.I.

FERNANDES, Simone Lemos. *As contribuições neocorporativas na Constituição e nas leis*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. *Efeitos da declaração de inconstitucionalidade*. 5ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

FERREIRA, Olavo Augusto Vianna Alves. *Controle de Constitucionalidade e seus Efeitos*. São Paulo: Método, 2005.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. Competência Administrativa dos Estados e Municípios. *Revista de Direito Administrativo.*, Rio de Janeiro, nº 207, p. 5-19, jan/mar. 1997.

FISCHER, Octávio Campos. *Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Renovar. 2004, p 306.

GIANNINI, Achille Donato. *Instituzioni di Dirritto Tributario*. Milano: Giuffrè, 1948.

GRAU, Eros Roberto. Despesa Pública: conflito entre princípios e eficácia das regras jurídicas – o princípio da sujeição da Administração às decisões do Poder Judiciário e o princípio da legalidade da despesa pública. *Revista Trimestral de Direito Público.*, São Paulo, nº 2, p. 266, 1993.

GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura “sui generis*. São Paulo: Dialética, 2000.

HORVATH JÚNIOR, Miguel. *Direito Previdenciário*. 8 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. *Curso de Direito Previdenciário*. 18 ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2013.

_____. *A Previdência Social no Estado Contemporâneo: Fundamentos, Financiamento e Regulação*. Niterói: Impetus, 2011.

JANCZESKI, Célio Armando. A Declaração da Inconstitucionalidade com Efeitos Limitados, a Supremacia Constitucional e o Direito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário.*, São Paulo, nº 157, p. 17-23, out 2008.

JÚNIOR, Luiz Emygdio da Rosa. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. 17 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

JÚNIOR, Tércio Sampaio Ferraz. Sobre a Decadência do Crédito Tributário Brasileiro. *Revista de Direito Tributário.*, São Paulo, nº 71, p. 35, maio 1998.

LENZA, Pedro. *Direito Constitucional esquematizado*. 10 ed. São Paulo: Editora Método, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 32. ed. Rio de Janeiro: Malheiros Editores, 2011.

_____. *Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade*. Revista Trimestral de Direito Público nº 6 (1994), p 223 apud LOBO TORRES, Ricardo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Vol II – Valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. Natureza jurídica específica do tributo. In: *Revista Dialética de Direito Tributário nº 46*, 1999.

MARTINEZ, Wladimir Novaes. *Comentários à Lei Básica da Previdência Social*. 4 ed. São Paulo: LTr, 2003.

_____. Natureza jurídica da contribuição previdenciária na Carta Magna de 1988. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Contribuições Sociais – Questões Atuais*. São Paulo: Dialética, 1996. p 104-118.

_____. *Princípios de direito previdenciário*. 5. ed. São Paulo: LTr, 2011.

MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito da Seguridade Social*. 16 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 18 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

MEDINA, José Miguel Garcia; WAMBIER, Luiz Rodrigues; WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. A súmula vinculante vista como meio legítimo para diminuir a sobrecarga de trabalho dos tribunais brasileiros. *Revista Jurídica Notadez*. Porto Alegre, v. 57, n 379, p. 29-52, maio 2009.

MÉLEGA, Luiz. Algumas reflexões sobre o regime jurídico das contribuições na Carta Política de 1988. *Direito Tributário Atual.*, vols. 11-12, São Paulo, vols 11-12, p. 3.291/3.293, 1992.

MELLO, Patrícia Perrone Campos. *Precedentes – O desenvolvimento judicial do direito no constitucionalismo contemporâneo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições sociais no sistema tributário*. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade*. 2 ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999.

_____. *Jurisdição Constitucional: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha*. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p 395.

_____. COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. Vol I. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

MUSCARI, Marco Antônio Botto. *Súmula Vinculante*. São Paulo: Juarez Oliveira, 1999.

NERY FERRARI, Regina Maria Macedo. *Efeitos da declaração de inconstitucionalidade*. 5 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1994.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues. *Direito tributário e meio ambiente*. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

PAUSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 6.ed. Porto Alegre: ed Livraria do Advogado, 2004.

_____. & VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

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

PIRES, Adilson Rodrigues. In: *As Contribuições no sistema tributário brasileiro*. (coord) Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética/Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2003.

PONTES DE MIRANDA. *Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda Constitucional 1, de 1969*. São Paulo: ed. Revista dos Tribunais, 1970.

PORTUGAL. *Constituição da república Portuguesa*. 7. Revisão constitucional. 2005. Disponível em: <<http://www.portugal.gov.pt/pt/GC17/Portugal/SistemaPolítico/Constituicao/Pages/default.aspx>> Acesso em: 27 fev. 2014.

REIS, Ernesto José Pereira dos. Natureza jurídico-tributária das contribuições sociais na Constituição Federal de 1988. *Revista Tributária e de Finanças Públicas.*, São Paulo, nº 37, p. 29-35, 2001.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. As contribuições parafiscais e a validação constitucional das espécies tributárias. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, nº 174, p. 110-129, mar. 2010.

_____. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 371.

ROCHA, Sérgio André. Modulação de efeitos da decisão de inconstitucionalidade e consequencialismo – Instrumentos de desconstitucionalização do direito tributário. *Revista Fórum de Direito Tributário.*, Belo Horizonte, ano 11, n 64, jul./ago. 2013.

ROCHA, Valdir de Oliveira. Contribuições sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). *Caderno de Pesquisas Tributárias.*, São Paulo, v. 17, p. 149-179, 1992.

RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil*. Vol. 1. 34. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de direito financeiro & direito tributário*. 12 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. Ed. Max Limonad, 2000.

SANTOS, Cláudio. As contribuições sociais na Constituição. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). *Caderno de Pesquisas Tributárias*. São Paulo: Resenha Tributária, 1992. v.17, p 120-144.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. Pp 195-203.

SILVA, Almiro do Couto. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro e o direito da administração pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art 54 da lei do processo administrativo da União (Lei nº 9.784/99). *Revista Eletrônica de Direito do Estado*. Salvador, nº 2, abril./junho 2005.

SOUZA, Hamilton Dias de. In: Ives Gandra da Silva martins (coord.), *Comentários ao CTN*, vol. I, 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

SOUZA, Marcelo Alves Dias de. *Do Precedente Judicial à Súmula Vinculante - Biblioteca de Estudos em Homenagem ao Professor Arruda Alvim*. 1 ed. Curitiba: Juruá Editora, 2006.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Comentários ao Código Tributário Nacional: Parte Geral*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais/EFUC, 1975 apud TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Vol IV – Os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

STRECK, Lenio Luiz; OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni; LIMA, Martonio Mont´Alveme Barreto. *A nova perspectiva do Supremo Tribunal Federal sobre o Controle Difuso: mutação constitucional e legitimidade da Jurisdição Constitucional*. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10253>>. Acesso em: 26 fev. 2012.

_____. ATALIBA, Geraldo, Ataliba, CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, 2 ed., São Paulo, RT, 1985.

TAVARES, André Ramos. *Nova lei da súmula vinculante: estudos e comentários à Lei 11.417 de 19.12.2006*. 3 ed. São Paulo: Método, 2009.

TAVARES, Marcelo Leonardo. *Direito previdenciário*. 6 ed. rev. amp. e atual. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

TIPKE, Klaus. “La retroactividad em Derecho Tributário”. In: AMATUCCI, Andrea (org.), *Tratado de Derecho Tributario*. Bogotá: Temis, 2001. Pp 350-351.

TÔRRES, Heleno Taveira. Funções das Leis Complementares no Sistema Tributário Nacional – Hierarquia de Normas – Papel do Código Tributário Nacional no Ordenamento. *Revista de Direito Tributário.*, São Paulo, nº 84, p. 96-108, mar 2001.

_____. *Modulação de efeito da decisão e o ativismo judicial*. 18 ed. São Paulo: Consultor Jurídico, 2012. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2012-jul-18/consultor-tributario-modulacao-efeitos-decisoes-fundamental>>. Acesso em: 13 mar. 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 19. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

_____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Vol II – Valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

_____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Vol IV – Os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

VELHO, Rafael Rott de Campos. Inconstitucionalidade em matéria tributária e modulação de efeitos com lastro no excepcional interesse social. nº 5. São Paulo: Instituto do Direito Brasileiro, 2013. Disponível em: <http://www.idb-fdul.com/uploaded/files/2013_05_04473_04515.pdf> . Acesso em: 12 jun. 2014.

VELOSO, Zeno. *Controle jurisdicional de constitucionalidade*. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

VELLOSO, Andrei Pitten. A temerária “modulação” dos efeitos da pronúncia de inconstitucionalidade em matéria tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, nº 157, p. 7-16, out. de 2008.

XAVIER, Alberto. *Manual de Direito Fiscal*. Vol 1. Lisboa: Livraria Almedina, 1974.