

EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO AIR

Igor Mauler Santiago*

Ementa: O artigo visa a analisar os aspectos polêmicos acerca da inconstitucionalidade do AIR, declarada pelo STF em ADIn, e de seus efeitos na esfera patrimonial dos contribuintes, bem como a fundamentação teórica de recentes decisões de juízes mineiros que, invocando a doutrina norte-americana da *Living Constitution*, julgaram improcedentes ações de repetição de indébito relativas ao imposto.

“Razões de Estado, ainda que vinculadas a motivos de elevado interesse social, não podem legitimar o desrespeito e a afronta a princípios e valores sobre os quais tem assento o nosso sistema de direito constitucional positivo” (Min. Celso de Mello, voto no RE n. 150.764-1 – PE).

Sumário

1. Introdução. 2. Da inaplicabilidade do art. 166 do CTN. 3. Eficácia retroativa do julgamento de inconstitucionalidade. 4. Da inaplicabilidade da doutrina da *living constitution* ao direito brasileiro. 5. Da inocorrência de ato jurídico perfeito. 6. Da alegada prescindibilidade da lei complementar. 7. Do prazo decadencial para a propositura do pedido repetitório. 8. Conclusão.

1 INTRODUÇÃO

O STF, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 619-3, (DJ de 8/10/93, p. 20.974, 2a. coluna) declarou inconstitucional, por inexistência de lei complementar reguladora dos conflitos de competência, em matéria tributária, entre os entes federais (CF, art. 146, I), a Lei Mineira n. 9.751, publicada em 30/12/88, instituidora do Adicional Estadual do Imposto sobre a Renda, a despeito do disposto no § 3º do art. 24 da CF.

* Aluno do 8º período do curso de graduação. Monitor de Direito Financeiro.

O *leading case* na matéria foi o julgamento do RE n. 136.215-4/210-RJ, em 18/2/93, no qual se decidiu, em resumo, que, quando a lei complementar é "materialmente indispensável à dirimência de conflitos de competência entre os Estados da Federação, não bastam, para dispensar sua edição, os permissivos inscritos no art. 24, § 3º, da Constituição, e no art. 34, e seus parágrafos, do ADCT".

Este julgado mereceu agudas críticas do Prof. Alcides Jorge Costa,¹ que, além de realçar a ofensa ao princípio federativo consistente na submissão da competência dos Estados às decisões do Congresso Nacional, demonstra a absoluta desnecessidade da norma geral no caso concreto, em virtude do caráter acessório da competência estadual. A esse respeito, afirma com exatidão que:

"Ou esta lei se limitará a repetir o que já está na legislação do imposto de renda, e, portanto, será inútil, ou inovará e então o adicional deixará de ser propriamente um adicional."

Apesar da irrepreensibilidade técnica das críticas formuladas, a decisão tem foro de obrigatoriedade, sendo a extensão de seus efeitos a causa de inúmeros conflitos. Entre eles, destacar-se-ão os que se seguem.

2 DA INAPLICABILIDADE DO ART. 166 DO CTN

O primeiro deles respeita à alegação, cara à Fazenda Pública, de incidência da norma contida no art. 166 do CTN, condicionante da repetição de tributos indiretos, alternativamente, à comprovação do não-repasse de seu ônus financeiro ou ao assentimento dos contribuintes *de facto*, o que impossibilitaria a procedência do pedido repetitório.

É manifesta a inconsistência desta afirmativa, de fácil superação na esteira de um raciocínio lógico informado por conceitos jurídicos precisos.

Ocorre que o imposto de renda e, por via de consequência, o seu adicional (calculado sobre o montante pago a título do primeiro), de maneira nenhuma podem ser classificados como tributos indiretos, passíveis de repasse para terceiros. E isso porque, conforme afirmou com precisão o prof. Aires Fernandino Barreto² o efeito confiscatório só é possível, além do caso de imposto sobre o patrimônio, nos impostos que têm como base de cálculo fenômeno posterior à definição do preço das mercadorias, não ha-

1 Lei Complementar e Adicional do Imposto de Renda Estadual. *Tributação em Revista*, n. 4, abril/junho 93.

2 A Proibição da Utilização de Tributo com Efeito de Confisco, conferência inédita proferida no VIII CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO (São Paulo, 14 a 16/9/94).

vendo possibilidade de repasse do ônus tributário para o consumidor, pois, aumentado o preço, aumenta automaticamente a base de cálculo e, assim, o valor devido a título de tributo. Ora, a renda (= lucro) é um fenômeno posterior à definição do preço dos produtos vendidos ou dos serviços prestados pelo contribuinte, enquadrando-se, à perfeição, na situação descrita pelo renomado Professor paulista. O AIR é tributo direto, descabendo inteiramente a alegação de incidência do art. 166 do CTN. Para José Carlos Graça Wagner³ o art. 166 do CTN "se aplica aos tributos por sua natureza não-cumulativos". Marco Aurélio Greco⁴ doutrina:

"É forçoso concluir que o artigo 166 do CTN contempla hipóteses de tributos cujo fato gerador, pelas suas peculiaridades, vincula duas pessoas que nele encontram o elemento de aproximação."

Na mesma linha do Professor paulista, e ainda na mesma compilação, o ilustre Hugo de Brito Machado,⁵ que acrescenta a noção de autorização legal da transferência feita pelo contribuinte à outra pessoa envolvida.

Também Zelmo Denari⁶ dá o seu aval à mesma linha de raciocínio, em sua conhecida classificação dos fatos geradores dos tributos em pressupostos unilaterais e pressupostos bilaterais, apenas aplicando-se aos desta última natureza o art. 166 do CTN.

Nem haveria falar em legitimidade ativa dos sócios das pessoas jurídicas, e não destas, uma vez que o que em regra se pede é a repetição do AIR incidente sobre os lucros das próprias pessoas jurídicas autoras, quer recolhido por elas, como contribuintes, quer recolhido, como responsáveis, pelas instituições financeiras de que receberam depósitos de juros em razão da aplicação de seu capital de giro, e não a devolução do que recolheram, como responsáveis, a título de AIR de seus sócios.

3 EFICÁCIA RETROATIVA DO JULGAMENTO DE INCONSTITUCIONALIDADE

"A inconstitucionalidade é vício que não se convalida, não se remedia, não se extingue. Inconstitucionalidade não é apenas um mal jurídico: é um estigma."⁷

3 CADERNO DE PESQUISAS TRIBUTÁRIAS n. 8 (Repetição de Indébito) São Paulo: Resenha Tributária, 1983, p. 95.

4 *Op. cit.*, p. 282 - grifos originais

5 *Op. cit.*, p. 246.

6 *Op. cit.*, p. 142.

7 ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. *Constituição e constitucionalidade*. Belo Horizonte: Lê, p. 148.

Reiteradas decisões de juízes mineiros de 1º grau têm rejeitado os pedidos de repetição formulados pelos contribuintes sob a alegação de que o pagamento de tributo instituído por lei posteriormente declarada inconstitucional, em julgamento válido *erga omnes*, seria ato jurídico perfeito e voluntário, impassível de reversão judicial, posto que constitutivo de situação definitiva.

A impropriedade desta tese é manifesta, ainda mais quando se recorda que, na sistemática do controle de constitucionalidade adotado entre nós, diferentemente do sistema austríaco, o julgamento de inconstitucionalidade é de natureza declaratória, gerando efeitos *ex tunc*, é dizer, atingindo a norma inconstitucional desde a sua publicação.

Sobre a impossibilidade de permanência dos atos praticados na vigência da lei declarada inconstitucional, assevera *Cármem Lúcia*:

“Declarada a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo e operando *ex tunc* os efeitos desta declaração, cumpre saber como se resolvem as situações firmadas sob a égide da norma reconhecida como inválida e tida como insubsistente desde as suas origens.

Contra a Constituição não se adquire direito. Não se há, pois, argüir à margem da Lei Magna ‘direito adquirido’. Portanto, não se há cogitar de aceitar-se a alegação de ter adentrado ao patrimônio do alegante algum direito em razão da aplicação da lei declarada inconstitucional. Inconstitucionalidade não gera direitos, não produz efeitos jurídicos, não se convalida pela reiteração, não se purifica pela aplicação.”⁸

As lições da professora mineira se alicerçam no entendimento tradicional e amplamente majoritário da doutrina nacional, desde o insuperável *Rui Barbosa* até os dias atuais. Sobre o tema, pontifica *Francisco Campos*:

“Um ato ou uma lei inconstitucional é um ato ou uma lei inexistente; uma lei inconstitucional é lei apenas aparentemente, pois que, de fato ou 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.”⁹

Na ordem jurídica nacional, em virtude da primazia do critério difuso de controle de constitucionalidade, de inspiração norte-americana, o julga-

8 *Op. cit.*, p. 198.

9 CAVALCANTI, Themístocles Brandão. *Do controle da constitucionalidade*. 1. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1966, p. 167.

mento de inconstitucionalidade tem sempre natureza declaratória e eficácia retroativa, ainda que proferido em sede de controle direto – concebido por *Kelsen* para a Áustria e adotado por diversos povos –, que tradicionalmente apenas lhe reconhece natureza constitutiva e eficácia *ex nunc*. Assim é que *Alfredo Buzaid*,¹⁰ estudando justamente o tema do controle direto, ensinou:

“Sempre se entendeu entre nós, de conformidade com a lição dos constitucionalistas norte-americanos, que toda a lei, adversa à Constituição, é absolutamente nula: não simplesmente anulável. A eiva de inconstitucionalidade a atinge no berço, fere-a *ab initio*. Ela não chegou a viver. Nasceu morta. Não teve, pois, nenhum único momento de validade.”

A jurisprudência de nossos tribunais no sentido da plena retroatividade da decisão de inconstitucionalidade é torrencial. Merece destaque, pela clareza e vigor dos argumentos, o julgamento da Representação n. 971-RJ, publicado em *RTJ* 87/764:

“... o efeito *ex tunc* da decisão declaratória da inconstitucionalidade constitui fator relevante em prol do julgamento da representação, ainda que revogada a lei no curso da ação direta, pois o acórdão, que acolher a argüição de inconstitucionalidade, fulmina a lei desde o seu berço e tem efeito de preceito no que concerne à invalidade dos atos praticados em decorrência das normas impugnadas...” (Rel. Min *Souares Muñoz*).

4 DA INAPLICABILIDADE DA DOCTRINA DA *LIVING CONSTITUTION* AO DIREITO BRASILEIRO

Pretensamente apoiados na doutrina de *Mauro Cappelletti*¹¹ – que, como se demonstrará adiante, não versa sobre casos semelhantes ao exposto, sendo absolutamente inaplicável à espécie –, desviaram-se alguns julgadores da conclusão natural pela procedência do pedido repetitório, fundamentando a denegação na necessidade de garantia da certeza e da estabi-

10 *Da ação direta de inconstitucionalidade no direito brasileiro*.

11 *O controle judicial da constitucionalidade das leis no direito comparado*. 2. ed., Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1992, p. 122 a 124.

lidade das relações jurídicas, que estariam ameaçadas em caso de estrita observância dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade. Necessária se faz a transcrição das lições geralmente invocadas do emérito processualista italiano:

“Pode acontecer, porém, que uma lei tenha sido, por muito tempo, pacificamente aplicada por todos, órgãos públicos e sujeitos privados: por exemplo, pode acontecer que um funcionário, eleito ou nomeado com base em uma lei muito tempo depois declarada inconstitucional, tenha longamente atuado em sua função; ou que o Estado, por muitos anos, tenha arrecadado um certo tributo ou, também, que uma pessoa tenha recebido uma pensão ou celebrado determinados contratos, sempre com base em uma lei posteriormente declarada inconstitucional, e assim por diante. Quid, então, se, em um certo momento, uma lei, por muitos anos pacificamente aplicada, vem a ser, depois, considerada e declarada inconstitucional, com pronunciamento que tenha, segundo a doutrina aqui pressuposta, efeitos retroativos? Poderão ser destruídos, também, todos os efeitos que foram produzidos, sem uma válida base legal, por aqueles atos públicos ou privados que se fundaram na referida lei?

“A resposta a esta pergunta tem sido, especialmente na recente jurisprudência das Cortes norte-americanas – também pelo eficaz estímulo crítico do realismo jurídico que demonstrou que a Constituição é um *living document*, sujeito a evoluções de significado, pelo que aquilo que em um certo momento de tal evolução pode ser conforme ou contrário à Constituição, pode não sê-lo ainda ou não sê-lo mais em uma fase diversa da própria evolução – inspirada em critérios de grande e, a meu ver, em geral, oportuno pragmatismo e elasticidade; e critérios praticamente não muito dessemelhantes, pelo menos em parte, têm sido seguidos, agora, pela lei ou pela jurisprudência, quer na Itália, quer na Alemanha. Basta dizer aqui, particularmente, que, em matéria penal, as Cortes americanas têm sempre considerado – e agora a lei alemã e a italiana expressamente dispõem – que, sem embargo do trânsito em julgado da sentença penal condenatória, ninguém deve ser obrigado a cumprir uma pena que tenha sido imposta com fundamento em uma lei posteriormente declarada inconstitucional. Em matéria civil, ao invés, e, às vezes, também em matéria administrativa, se tem preferido respeitar certos “efeitos consolidados” (entre os quais emerge, de modo particular, a autoridade da coisa julgada), produzidos por atos fundados em leis depois declara-

das contrárias à Constituição: e isto em consideração ao fato de que, de outra maneira, se teriam mais graves repercussões sobre a paz social, ou seja, sobre a exigência de um mínimo de certeza e de estabilidade das relações jurídicas.”

A análise detida do texto acima conduz à conclusão necessária de que a doutrina invocada, conquanto plenamente justificável no âmbito do ordenamento jurídico norte-americano, cujas especificidades toma por pressuposto, é, por isso mesmo, inteiramente estranha ao direito brasileiro, sendo absolutamente inaplicável ao caso em estudo.

De ressaltar, em primeiro lugar, que a lei que instituiu o AIR não foi aplicada por muito tempo, e nem pacificamente, circunstâncias definidas por *Cappelletti* como condições necessárias à aplicação da doutrina de restrição dos efeitos retroativos da declaração de inconstitucionalidade, a bem da estabilidade das relações jurídicas. Ao contrário, foi aplicada apenas pelo tempo suficiente ao desate final da controvérsia judicial acerca de sua legitimidade constitucional, que se estabeleceu logo após a sua entrada em vigor.

Em seguida, e principalmente, é preciso considerar o contexto jurídico e cultural em que floresceu e prepondera a doutrina referida, a fim de não recair no erro grosseiro da importação entusiástica e acrítica de quaisquer teorias alienígenas, recorrentemente praticada entre nós, como se todas as soluções bem-sucedidas em um país do hemisfério setentrional fossem passíveis de universalização automática. Pressuposto necessário para a construção e a aplicabilidade da doutrina em estudo é a concepção da Constituição como um *living document*, como um conjunto de prescrições concisas e genéricas, cuja literalidade se mantém estável por muito tempo, mas cujo sentido varia conforme as diversas interpretações que ensejam ao longo deste período. Cada qual, sabidamente, é determinada pelo paradigma – conjunto de noções gerais *a priori* que condiciona o pensamento de uma sociedade – vigente quando de sua elaboração. Daí que a substituição sucessiva dos paradigmas (ex.: passagem do Estado liberal para o social) resulta na alteração da interpretação dos textos legais, ainda que a sua redação permaneça intacta. Neste sentido, o pronunciamento de *Anup Chand Kapur*:

“*The American Constitution, as Bryce says, ‘has necessarily changed as the nation has changed, has changed in the spirit with which men regard it, and therefore, in its own spirit.’*”¹²

12 *Selected Constitutions*. 13th ed., New Dehli, 1993, p. 144.

Ora, não é possível imaginar uma sequência de alterações de paradigmas, capaz de ensejar verdadeiras alterações no espírito da Constituição e justificar a manutenção dos efeitos pretéritos de uma lei que, não se adequando à nova compreensão que se tem da Constituição, tornou-se inconstitucional, senão como verificada em um longo período de tempo. Condição *sine qua non* para o abrandamento da eficácia retroativa da declaração de inconstitucionalidade é, portanto, a longevidade da Constituição. Assim, não se deve ao acaso o surgimento da doutrina aludida justamente nos Estados Unidos, cuja Constituição data dos fins do século XVIII. Confirmando o que se vem de dizer, o magistério de *Anup Chand Kapur*,¹³ referindo-se à Suprema Corte norte-americana, é cristalino:

"It adapts the document of 1789 to a changed nation of 1991 and 2000. The Supreme Court has, thus made the Constitution a living growing thing; has modernized it in each successive decade. And the Court's power to do so has not been brought about by any formal provision or amendment, but by interpretation of the Court itself in the case of Marbury v. Madison in 1803."

Vincados os pressupostos de aplicação da doutrina que está na base do julgamento aqui impugnado – aplicação pacífica e duradoura da lei declarada inconstitucional e Constituição sintética, vetusta a ponto de ser considerada um *living document* (a brasileira, com seus 245 artigos, conta pouco mais de seis anos...) –, forçoso é admitir a evidente inocorrência de cada um deles, e em consequência, a impropriedade da limitação da eficácia retroativa da declaração de inconstitucionalidade.

5 DA INOCORRÊNCIA DE ATO JURÍDICO PERFEITO

A singela alegação de que o recolhimento por parte das pessoas jurídicas foi "voluntário", a partir da qual alguns declaram ir além da doutrina de *Cappelletti*, em nada altera a situação. Para todas as pessoas, vigora o princípio da presunção de legitimidade da lei, segundo o qual esta é constitucional, e, portanto, obrigatória, a menos que se prove o contrário. Se o AIR foi recolhido independentemente de notificação de lançamento ou de qualquer outra atuação estatal, isso se deu, não exatamente por vontade dos

¹³ *Op. cit.*, p. 146.

contribuintes, mas porque esta era a forma definida e exigida pela lei posteriormente julgada inconstitucional para o seu recolhimento. Não há como julgar voluntário um ato praticado no estrito cumprimento de uma lei, ainda que posteriormente julgada inconstitucional. Negar a restituição de tributo indevidamente pago é punir o bom contribuinte, aquele que cumpriu prontamente o que acreditava ser seu dever. Desnecessário é lembrar que o *animus* dos contribuintes, quando do recolhimento, era cumprir seu aparente dever fiscal, livrando-se das sanções por descumprimento, e não cumprir contrato livremente pactuado ou fazer liberalidade frente ao Estado.

De lembrar, aliás, que o inciso I do art. 165 do CTN resulta da fusão, por redundância, de dois dispositivos constantes do Anteprojeto Rubens Gomes de Sousa: um com redação idêntica à do referido inciso, que já se refere, genericamente, a tributo indevido, e outro que previa a repetição de indébito no caso de "inconstitucionalidade da legislação tributária ou do ato administrativo em que se tenha fundado a cobrança, declarada por decisão judicial definitiva e passada em julgado, ainda que posterior ao pagamento".¹⁴

6 DA ALEGADA PRESCINDIBILIDADE DA LEI COMPLEMENTAR

A possibilidade de complementação do texto constitucional pelo particular, cuja atuação voluntária teria o condão de suprir a inexistência de lei complementar, fundamento da declaração de inconstitucionalidade do AIR, é o último argumento expendido pelos magistrados contrários à repetição. Causa estranheza, entretanto, que se conceda ao particular fazer, tacitamente (uma vez que a complementação seria deduzida de sua conduta) e contra o seu próprio interesse, aquilo que se negou ao Estado, ainda que pela forma de lei ordinária formalmente perfeita e aparentemente autorizada pela Constituição (art. 24, § 3º).

7 DO PRAZO DECADENCIAL PARA A PROPOSITURA DO PEDIDO REPETITÓRIO

O art. 168, I, do CTN estabelece prazo de cinco anos, *contados da data da extinção do crédito tributário*, para o ajuizamento do pedido

¹⁴ SKLAROWSKY, Leon Fredja. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, p. 29 e 30.

repetitório. Sobre a extinção do crédito de tributos com lançamento dito por homologação, como o AIR, determina o art. 156, VII, da mesma lei que se dá *com o pagamento antecipado e a homologação do lançamento*, a qual se verifica, de forma tácita, após cinco anos da ocorrência do fato gerador (CTN, art. 150, § 4º). Tendo em vista a conjunção aditiva “e” constante do art. 156, VII, já referido, pretendem alguns que o prazo decadencial para a propositura de ação de repetição de tributos com lançamento por homologação seja de dez anos, contados da ocorrência do fato gerador.

Paulo de Barros Carvalho,¹⁵ todavia, com o rigor lógico que lhe é peculiar, lembra que a fiscalização fazendária da legalidade da conduta dos contribuintes, que pode resultar em autuação por infração à ordem tributária, desde que não transcorrido o prazo extintivo do direito da Fazenda Pública, não é característica exclusiva dos tributos sem lançamento, mas aplica-se igualmente a todos os outros. Com isso, prova que a extinção do crédito, também naqueles, se dá com o simples pagamento, estando naturalmente reservada ao Fisco a faculdade de “discutir o nascimento, a existência e a extinção de relações jurídicas tributárias em que foi ou é parte integrante, na condição de sujeito passivo”.

A superação da tese da decadência decenal daí decorrente não importa, contudo, solução automática à questão da repetição dos valores pagos a título de AIR. E isso porque o seu caráter de tributo indevido advém da declaração de sua inconstitucionalidade em ADIn, decisão válida erga omnes e de eficácia *ex tunc*. A consideração dos reais efeitos da inconstitucionalidade no Direito brasileiro não se compatibiliza, assim, com limitações temporais retroativas à irradiação das consequências de sua declaração, o que levou o TRF da 5a. Região a decidir reiteradamente que:

“O prazo prescricional só deve começar a ser contado nos casos de lei tributária declarada inconstitucional pelo E. STF, a partir da data dessa decisão.” (AC n. 24.279-PE, relator Juiz José Delgado; v. tb., entre outras, AC n. 54.135-AL).

Especial destaque merece o julgamento do REsp. n. 51.685-4-RJ, em que decidiu o STJ que o prazo decadencial começa a contar da data do provimento da ADIn ou da suspensão da exequibilidade da lei pelo Senado Federal, no caso de controle incidental. Não renegando a faculdade que

antes destes eventos já tinha o particular de pedir a declaração da inconstitucionalidade na via incidental, livrando-se da obediência à lei, afirmou, todavia, que não se pode considerar inerte, negando-lhe o direito à restituição, o contribuinte que preferiu não impugná-la, cumprindo o que julgava ser seu dever.

8 CONCLUSÃO

Duas são as conclusões que se impõem após a análise dos pontos controvertidos acerca dos efeitos da inconstitucionalidade do AIR: a primeira delas, da possibilidade jurídica de repetição de todos os valores recolhidos aos cofres públicos a título de seu pagamento, desde o início da vigência da lei que o instituiu, desde que pleiteada até outubro de 1998; a segunda, decorrente desta, do desacerto das decisões dos juízes mineiros de 1a. instância que têm indeferido os pedidos de repetição de contribuintes ingressos em juízo, e da necessidade de reforma destes julgamentos pelas instâncias superiores.

15 *Curso de direito tributário*. 6. ed., São Paulo: Saraiva, 1993, p. 317 e 318.