

ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



200

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

200

(MAIO - 2012)

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e *Dialética*

Capa (fundo)
Detalhe da obra "100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Impressão
Edições Loyola

Indexação em base de dados nacionais:
RVBI (Periódicos) - Senado Federal
(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª
Regiões



Wega Nery (1912-2007)
é a autora da obra reproduzida em
destaque na capa desta edição.

Na página inicial do *site*
www.dialetica.com.br
canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário.
Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (0xx11) 5084-4544
www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Aires F. Barreto - ISS - Não incidência sobre atividades desenvolvidas em águas marítimas

1. Extraterritorialidade. 2. Âmbito de eficácia das leis municipais. 3. Águas marítimas: competência da União. 4. Art. 20, parágrafo 1º, da Constituição: exegese. 5. Atividade-meio e serviço-fim. 6. Conclusões.

7

Hugo de Brito Machado - Direito à restituição do tributo fundado em lei inconstitucional

1. Introdução. 2. Tributo fundado em lei inconstitucional. 3. Repetição do tributo fundado em lei inconstitucional. 4. Ação ordinária individual de repetição.

24

Jimir Doniak Jr. - Dividendos, alteração da Lei das S/A e regime tributário de transição - RTT

I - Considerações gerais. II - A isenção de lucros e dividendos. III - Novas normas contábeis, RTT e lucros/dividendos. IV - Inexistência, como regra, de vantagem ao contribuinte acionista/quotista. V - Conclusão.

31

Luís Eduardo Schoueri e Luiz Carlos de Andrade Jr. - Incorporação de ações: natureza societária e efeitos tributários

1. Introdução. 2. Incorporação de ações. 3. Natureza jurídica da incorporação de ações. 4. Tratamento tributário da incorporação de ações. 5. Conclusões.

44

Miguel Delgado Gutierrez - A Tributação do ganho de capital nas operações de permuta

73

Misabel Abreu Machado Derzi e Thomas da Rosa de Bustamante - A súmula vinculante no Direito Penal Tributário: uma nota crítica à decisão do Supremo Tribunal Federal no julgamento do HC 108.037/ES

1. Formulação do problema. 2. Breves considerações sobre a natureza criativa das decisões judiciais e da jurisprudência. 3. A determinação da norma jurisprudencial e o problema da *ratio decidendi*: o valor da súmula do Supremo Tribunal Federal. 4. Do caso específico da súmula vinculante. 5. A súmula vinculante e o Supremo Tribunal Federal. 6. O afastamento da súmula vinculante e a matéria penal-tributária. 7. Conclusão: riscos e desafios para a jurisprudência constitucional.

78

Tiago Bologna Dias - Limites da responsabilidade do sócio cujo nome consta da CDA - contextualização dos precedentes e legislação pertinentes

1. Introdução. 2. Presunção de legitimidade da responsabilidade do sócio cujo nome consta da CDA. 3. Pressuposto de mérito - respeito ao art. 135 do CTN, aos arts. 50, 1.016 e 1.080 do Código Civil e 158 da Lei das Sociedades Anônimas. 4. Pressupostos formais à luz dos pressupostos de mérito. 5. Conclusão.

95

Pareceres

Alberto Xavier - Âmbito territorial da contribuição social do empregador e do FGTS em caso de transferência internacional de empregados

I - Colocação do problema. II - Natureza jurídica da transferência internacional dos empregados: os modelos unitário e pluralista. III - Âmbito de aplicação territorial da contribuição social do empregador e do FGTS. IV - Conclusões.

106

Ives Gandra da Silva Martins - Taxa de fiscalização mineral do estado do Pará - Exercício de competência impositiva outorgada pela Constituição Federal (arts. 23, XI, e 145, II) - exação constitucional

Consulta. Resposta.

110

Direito à Restituição do Tributo Fundado em Lei Inconstitucional

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

As teses jurídicas podem ser válidas, ou inválidas. Não se admite, porém, que sejam válidas apenas para favorecer os interesses defendidos por quem as elaborou. Essa questão deve ser colocada em se tratando da prescrição da ação de repetição do indébito tributário fundada em inconstitucionalidade da lei tributária.

É sabido que as leis são presumidamente constitucionais, até que a inconstitucionalidade seja declarada pelo órgão competente. Assim, se o tributo é pago em razão de uma lei, esse tributo não pode ser considerado indevido até que o órgão competente afirme a inconstitucionalidade da lei correspondente.

Em matéria tributária, a presunção de constitucionalidade das leis favorece, em princípio, a Fazenda Pública. Entretanto, em se tratando da questão relativa à prescrição da ação de repetição do indébito, essa tese favorece o contribuinte. E a essa tese soma-se aquela segundo a qual não existe prescrição sem dispositivo legal que o diga expressamente.

Seja como for, o Direito Tributário deve ser sempre considerado uma via de mão dupla, isto é, uma tese jurídica deve ser admitida, ou deve ser rejeitada, tanto nos casos em que favorece a Fazenda Pública, como nos casos em que favorece o contribuinte. Assim, a tese segundo a qual a autoridade administrativa não tem competência para apreciar defesa do contribuinte fundada na alegação de inconstitucionalidade da lei tributária, sustentada pelos agentes públicos e hoje estabelecida expressamente em lei,¹ deve prevalecer também para justificar a inexistência de prazo para pedir, administrativamente, a restituição de tributo com fundamento em alegação de inconstitucionalidade.

A questão de saber em que data começa o prazo de prescrição da ação para haver restituição de tributo cobrado com base em lei inconstitucional ainda está sem uma solução definitiva. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça mudou de rumo e a questão terminou sendo levada ao Supremo Tribunal Federal, justificando-se, portanto, plenamente,



Hugo de Brito Machado

é Professor Titular de Direito Tributário da UFC e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

¹ Art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

o presente estudo, no qual vamos reeditar teses que há muito tempo defendemos, e continuamos a defender, mas vamos concluir com uma proposta de alteração do Código Tributário Nacional, com o objetivo de dar à questão da restituição de tributo indevido porque fundado em lei inconstitucional, um tratamento que nos parece razoável, por colocar em equilíbrio os interesses da Fazenda Pública e dos contribuintes.

2. Tributo Fundado em Lei Inconstitucional

2.1. *Restituição administrativa de tributos inconstitucionais*

Tenho sustentado, e constitui entendimento pacífico no âmbito da Administração Tributária Federal, que a autoridade administrativa não tem competência para dizer da inconstitucionalidade das leis. Inúmeras, reiteradas e uniformes manifestações dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda o atestam. Assim, tendo o pedido de restituição fundamento na inconstitucionalidade da lei tributária, certamente não há direito a ser pleiteado administrativamente. Não se pode, portanto, cogitar da incidência do art. 168, inciso I, do Código Tributário Nacional, pois sendo inexistente o direito não se pode cogitar de sua extinção.

O direito de pleitear a restituição, perante a autoridade administrativa, de tributo pago em virtude de lei que se tenha por inconstitucional, somente nasce com a declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, em ação direta. Ou com a suspensão, pelo Senado Federal, da lei declarada inconstitucional, na via indireta. Esta é a lição de Ricardo Lobo Torres, que ensina:

“Na declaração de inconstitucionalidade da lei a decadência ocorre depois de cinco anos da data do trânsito em julgado da decisão do STF proferida em ação direta ou da publicação da Resolução do Senado que suspendeu a lei com base em decisão proferida *incidenter tantum* pelo STF.”²

2.2. *Ação de repetição fundada na inconstitucionalidade da lei*

Tem, é certo, o contribuinte, ação para pedir, perante o Judiciário, a restituição do tributo pago indevidamente, tendo como fundamento do pedido a inconstitucionalidade da lei tributária, mas no que concerne a esta não existe prescrição. A interpretação conjunta dos arts. 168 e 169 do Código Tributário Nacional demonstra que tais dispositivos não se referem a esse tipo de ação. O art. 168 diz respeito ao pedido de restituição formulado perante a autoridade administrativa. E o art. 169 diz respeito à ação para anular a decisão administrativa denegatória do pedido de restituição. Inexiste, portanto, dispositivo legal estabelecendo a prescrição para a ação do contribuinte, para haver tributo cobrado com base em lei que considere inconstitucional.

Poder-se-ia argumentar com o Decreto nº 29.910, de 6 de janeiro de 1932, que estabelece prazo geral de prescrição das ações contra a Fazenda Pública federal. Esse diploma legal, todavia, é inaplicável ao caso. Diz ele que prescrevem em cinco anos as dívidas passivas, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda federal, estadual ou municipal, seja qual for a sua natureza. Não obstante a impropriedade terminológica, o que se explica por se tratar de norma produzida em 1932,

² *Restituição de tributos*. Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 169.

quando a doutrina ainda não estabelecera a distinção entre prescrição e decadência, tem-se que a referência a dívidas passivas, e a direitos, diz respeito à decadência, pois esta, e não a prescrição, é que afeta relações jurídicas de direito material.

É certo que o Decreto nº 29.910/1932 refere-se, também, à ação contra a Fazenda federal, estadual, ou municipal, seja qual for a sua natureza. As disposições do art. 4º e de seu parágrafo único do referido Decreto, todavia, levam à conclusão de que este se refere à prescrição de ação para haver direitos que a Fazenda possa reconhecer. Não a direito decorrente da supremacia constitucional, direito que em face das leis ordinárias não pode ser reconhecido.

Como já afirmamos, a autoridade administrativa não tem competência para afirmar a inconstitucionalidade de uma lei. Assim, em face do ordenamento infraconstitucional não se pode dizer existente um direito à repetição de um tributo, cujo fundamento jurídico seja a inconstitucionalidade da lei que o instituiu ou aumentou. Na verdade, existem dois direitos distintos. Um, o de não se submeter a leis inconstitucionais, que pode ser exercitado através do denominado controle difuso de constitucionalidade ou, em outras palavras, pela denominada via de exceção. Outro, o direito de haver um tributo pago indevidamente porque instituído ou aumentado por lei inconstitucional.

2.3. O direito a leis constitucionais e o direito a repetição do indébito

Em sistemas jurídicos como o nosso, nos quais existe o controle difuso da constitucionalidade das leis, aparentemente não há distinção entre os direitos decorrentes da lei, e aqueles decorrentes da supremacia da Constituição sobre a lei. Mas a distinção é relevante e não pode ser descartada, a menos que se pretenda solução simplista, sem rigor científico.

A rigor, quando alguém promove uma ação, e coloca como fundamento do pedido a inconstitucionalidade de uma lei, está pedindo, primeiramente, a invalidação da lei mediante a declaração de sua inconstitucionalidade, e, como consequência, o reconhecimento do direito que daí decorrerá. Está, portanto, exercitando dois direitos distintos. Está exercitando o direito ao controle de constitucionalidade das leis, ou, em outras palavras, o direito de não se submeter a leis inconstitucionais. E o outro, o direito à restituição do valor que a título de tributo tenha sido pago indevidamente, como tal entendido o tributo cobrado em desconformidade com a lei.

Realmente, existem dois direitos distintos. Um é o direito de ter leis produzidas de acordo com a Constituição, direito esse que transcende ao campo da tributação. O outro é o direito de somente ser obrigado a pagar tributos nos termos da lei, conhecido como princípio da legalidade tributária, expresso no art. 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988, que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, exigir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça.

O primeiro desses dois direitos está no plano da Constituição e só perante o Poder Judiciário pode ser exercido. É direito protegido por ação que não se submete a prazo de prescrição, dele se podendo dizer, portanto, que é um *direito imprescritível*. Seu exercício coloca para apreciação uma questão constitucional. O outro, o de somente ser obrigado a pagar tributo que tenha sido criado ou aumentado por lei, embora seja um direito assegurado pela Constituição, está no plano da lei ordi-

nária, no sentido de que o seu exercício coloca em apreciação uma questão de legalidade e pode ocorrer perante a própria Administração Tributária.

Como o Decreto nº 29.910, de 6 de janeiro de 1932, diz respeito a direitos e às correspondentes ações, exercitáveis em face do ordenamento infraconstitucional, certamente não se pode aplicar à repetição de quantias que a título de tributo tenham sido pagas indevidamente, não por exigência ilegal, mas por vício de constitucionalidade da lei. Em outras palavras, o prazo nele fixado não diz respeito ao direito de ter leis constitucionais, mas simplesmente ao exercício do direito de ter atos administrativos de conformidade com a lei.

Na verdade, os dois direitos a que nos estamos referindo se distinguem ainda mais claramente quando cogitamos do exercício de um e do outro, como se vai a seguir demonstrar.

2.4. Exercício do direito a leis constitucionais e do direito à legalidade tributária

A distinção que existe entre o direito a leis constitucionais, vale dizer, o direito ao respeito pela supremacia constitucional, e o direito de só pagar tributo nos termos da lei, fica ainda mais clara quando cogitamos do exercício de um e de outro desses direitos.

O direito a leis conforme com a Constituição, ou direito ao respeito à supremacia constitucional pelo legislador, só pode ser exercido perante o Poder Judiciário. É exercido pelos cidadãos em geral pela denominada via de exceção. Já o direito à legalidade tributária pode ser exercido perante a própria autoridade da Administração Tributária.

É certo que esses dois direitos podem ser simultaneamente exercitados, e muita vez o são, em um único processo, e até sem uma clara distinção entre o que a rigor é uma ação e o que a rigor é uma exceção, ao menos na terminologia compatível com a denominada via de exceção, na qual se pode submeter ao Judiciário a alegação de inconstitucionalidade de uma lei em uma ação qualquer. O fato de ser possível o exercício desses dois direitos em um mesmo processo, todavia, não os reduz a um só. É visível a distinção e a autonomia de cada um desses direitos.

Autonomia que nos permite distinguir com muita clareza a ocorrência de lesão a cada um deles. A lesão ao direito a leis conforme a constituição ocorre no momento em que é posta em vigor uma lei inconstitucional. E quem estiver na situação de fato sobre a qual dita lei incide, pode desde logo impetrar mandado de segurança preventivo contra a prática de atos administrativos fundados na lei inconstitucional, pois a lei posta em vigor, sendo inconstitucional, já configura evidente ameaça de cobrança indevida do tributo por ela criado ou aumentado. Já a lesão ao direito de ser tributado conforme a lei não estará de nenhum modo sendo lesado, pois a lei existe, presume-se constitucional e não se pode imputar à Administração a prática de ilegalidade.

A lesão ao direito de pagar os tributos nos termos da lei somente acontece quando a Administração cobra tributo em desacordo com o estabelecido em lei. Essa lesão decorre de atos administrativos, enquanto aquela decorre do próprio ato legislativo, embora se concretize pela via de atos administrativos de aplicação da lei inconstitucional.

Seja como for, certo é que o direito de ter leis de conformidade com a Constituição é um direito diverso daquele de ter os tributos de conformidade com a lei. Assim, embora se diga que o tributo é *indevido* e por isto deve ser restituído tanto no caso em que é cobrado com *fundamento em lei inconstitucional*, como no caso em que é cobrado em *desacordo com a lei*, certo é que a diferença entre esses dois direitos não pode ser desconsiderada na determinação da data inicial da prescrição da ação de repetição do indébito.

Aliás, na prática, muita vez o contribuinte, especialmente o empresário, prefere continuar pagando um tributo, não obstante a inconstitucionalidade da lei que o instituiu ou aumentou esteja sendo arguida. Não quer correr o risco de insucesso nesse questionamento. Entretanto, uma vez declarada a inconstitucionalidade da lei, ingressa com o pedido de restituição porque já então o reconhecimento de seu direito depende exclusivamente da prova do pagamento. A questão constitucional já está resolvida. Em tais situações resta inteiramente fora de qualquer dúvida a distinção entre os dois direitos.

3. Repetição do Tributo Fundado em Lei Inconstitucional

3.1. A ação de repetição e a prescrição

É indiscutível o direito à restituição do tributo fundado em lei inconstitucional, vale dizer, tributo que tenha sido criado ou aumentado por lei inconstitucional. E mesmo o contribuinte que não tenha questionado a constitucionalidade da lei, e pago o tributo, uma vez declarada a inconstitucionalidade com efeitos gerais da lei, tem indiscutível direito à correspondente restituição.

A tese segundo a qual o direito à restituição nasce com o pagamento do tributo fundado em lei inconstitucional, além de não ser sustentável do ponto de vista rigorosamente jurídico, tem o grave inconveniente de estimular o contribuinte a não pagar o tributo sempre que este decorra de lei cuja constitucionalidade já tenha sido posta em questão. Estimula o crescimento de ações para questionar a constitucionalidade das leis tributárias. Já a tese que adotamos, que distingue o direito a leis constitucionais do direito à restituição do tributo, contribui para a redução da quantidade de ações judiciais, sem prejuízo para os direitos do contribuinte.

O direito à restituição, quando esta é pleiteada com base na inconstitucionalidade da lei tributária, nasce na data em que se torna definitiva a declaração de inconstitucionalidade com efeitos gerais, ou tais efeitos são atribuídos a decisão que não os tinha.

É certo que tendo a lei inconstitucional sido aplicada durante muito tempo, admitir que o direito à restituição atinge todo o período anterior, sem limitação de tempo, enseja certa insegurança na relação tributária. Por isto mesmo Eurico Marcos Diniz de Santi sustenta que:

“Acórdão em ADIn que decreta a inconstitucionalidade de lei *ex tunc* retira a lei do sistema jurídico no presente, impedindo que produza efeitos no futuro, mas não pode atingir os efeitos produzidos no passado, garantidos pela segurança jurídica da coisa julgada, do direito adquirido e do ato jurídico perfeito e consolidados pela decadência e pela prescrição.”³

³ Eurico Marcos Diniz de Santi. “Decadência e prescrição no Direito Tributário - Aspectos teóricos, práticos e análise das decisões do STJ”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 62. São Paulo: Dialética, novembro de 2000, p. 45.

Reconhece e afirma, porém, o eminente tributarista, que o pagamento do tributo só passa a ser indevido com a declaração de inconstitucionalidade. Tanto que, embora insistindo na existência de prazos de decadência e prescrição, escreve:

“O acórdão em ADIn que declarar a inconstitucionalidade da lei tributária serve de fundamento para configurar juridicamente o pagamento indevido, proporcionando a repetição do débito do Fisco...”⁴

Assim, se o pagamento só se torna indevido com a declaração de inconstitucionalidade, não é razoável admitir-se que exista prazo de prescrição começando em data anterior. A prescrição é a extinção do direito de ação pelo decurso do tempo previsto em lei para esse fim. No caso, porém, como antes da declaração de inconstitucionalidade não existia o direito à restituição porque nem se podia falar em tributo indevido, e assim não existia o direito à ação de repetição, não se pode falar em prescrição porque não se pode falar em extinção de um direito que não existia.

Nessa mesma linha, Kiyoshi Harada afirma que o direito à restituição nasce com a declaração de inconstitucionalidade. Em suas palavras:

“É exatamente a declaração de inconstitucionalidade do tributo que faz nascer a dívida pública objeto da repetição. Antes não há dívida e, por conseguinte, não há que se cogitar de inércia do contribuinte a ensejar a consumação do prazo prescricional.”⁵

Mesmo assim, para eliminar controvérsias e contribuir para a segurança do contribuinte, sugere a inserção de um inciso terceiro no art. 168 do CTN, com a seguinte redação:

“III - na hipótese de recurso extraordinário, a partir da publicação da Resolução do Senado Federal suspendendo a aplicação da lei, e tratando-se de declaração de inconstitucionalidade ou no caso de repercussão geral, a contar da dada da publicação do acórdão.”⁶

Admitindo-se, como temos admitindo e continuamos a sustentar, que realmente a prescrição da ação de repetição do indébito, em se tratando de tributo fundado em lei inconstitucional, só começa com a afirmação da inconstitucionalidade, com efeitos gerais, pelo órgão competente. Resta a questão de saber qual é o período passado abrangido pelos efeitos da declaração de inconstitucionalidade.

3.2. *Período a que se refere a repetição*

Nos termos da legislação vigente, entendemos que os efeitos da declaração de inconstitucionalidade abrangem todo o período iniciado com a entrada em vigor da lei questionada até a sua retirada do mundo jurídico com a afirmação, pelo órgão competente, de sua inconstitucionalidade com efeitos gerais. Assim, o contribuinte que vinha pagando tributo criado ou aumentado por essa lei tem direito à restituição de tudo o que pagou.

Admitir o contrário é admitir que a lei, mesmo sendo inconstitucional, produziu efeitos jurídicos. E, embora saibamos que a questão da eficácia *ex nunc* ou *ex*

⁴ Eurico Marcos Diniz de Santi. “Decadência e prescrição no Direito Tributário - Aspectos teóricos, práticos e análise das decisões do STJ”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 62. São Paulo: Dialética, novembro de 2000, p. 45.

⁵ Kiyoshi Harada. “Repetição de indébitos de tributos declarados inconstitucionais”. *Boletim Informativo Juruá*, novembro de 2011, p. 6.

⁶ Kiyoshi Harada. “Repetição de indébitos de tributos declarados inconstitucionais”. *Boletim Informativo Juruá*, novembro de 2011, p. 6.

tunc, da decisão que declara a inconstitucionalidade da lei é objeto de séria controvérsia, como registra com propriedade Luiz Gustavo A. S. Bichara,⁷ preferimos adotar a tese que prestigia a supremacia constitucional, e por isto afirma que a lei inconstitucional não produz efeitos jurídicos.

É sabido, porém, que nos termos da Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999, o Supremo Tribunal Federal poderá modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, estabelecendo a data a partir da qual estes se produzirão. Assim, em princípio, o Supremo Tribunal Federal poderá excluir o direito à restituição, e até fazer com que o contribuinte siga pagando o tributo ainda por algum tempo, afirmando que os efeitos da declaração de inconstitucionalidade só se produzem a partir da data da decisão, ou a partir de uma data no futuro.

3.3. Nossa proposta de alteração do CTN

A modulação, pelo Supremo Tribunal Federal, dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, de sorte a excluir o direito à repetição do tributo, ou a obrigar o contribuinte a seguir pagando, é um evidente e inadmissível estímulo à produção de leis tributárias inconstitucionais, e isto certamente não é razoável.

Assim, nossa proposta é no sentido de que ao art. 168 do Código Tributário Nacional sejam acrescentados o inciso III e o parágrafo único, com a seguinte redação:

“III - na hipótese de pedido de restituição que tenha por fundamento a inconstitucionalidade da lei tributária, da data em que se tornar definitiva a declaração com efeitos gerais, ou da publicação da Resolução do Senado Federal que suspender os efeitos da lei declarada inconstitucional na via do controle difuso.”

“Parágrafo único: Ao modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, o Supremo Tribunal Federal não poderá estabelecer que tais efeitos somente se produzirão em data futura, nem reduzir a retroatividade de sua decisão a período inferior a cinco anos.”

4. Ação Ordinária Individual de Repetição

Depois de declarada a inconstitucionalidade da lei que criou ou aumentou o tributo, com efeitos gerais, qualquer contribuinte pode promover ação ordinária pedindo a restituição do que pagou indevidamente, sem que tenha de arguir a inconstitucionalidade, pois esta é uma questão já resolvida. O prazo para fazê-lo é de cinco anos, contado da declaração de inconstitucionalidade. Antes da referida declaração, qualquer contribuinte pode promover ação ordinária pedindo a restituição mas, neste caso, colocará como uma questão prévia o pedido de declaração de inconstitucionalidade. E, neste caso, não se pode cogitar de prescrição.

O efeito da declaração de inconstitucionalidade, na ação ordinária individual, vale dizer, no controle difuso, retroage à data do início da vigência da lei inconstitucional. E no caso de controle concentrado também, se não houver modulação pelo Supremo Tribunal Federal.

⁷ Luiz Gustavo A. S. Bichara. “A possibilidade de o Supremo Tribunal Federal atribuir efeitos *ex nunc* ou *pro futuro* à decisão que considera inconstitucional a lei tributária”. Guilherme Cezaroti (coordenador). *Repetição do indébito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 55 a 83.