

LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD Y SUS EFECTOS SOBRE LAS RELACIONES JURÍDICAS TRIBUTARIAS*

DALTON LUIZ DALLAZEM**

Sumario:

1. Introducción; 2. validez, vigencia y eficacia de la norma jurídica; 3. El control de constitucionalidad en el derecho brasilero; 4. Efecto de la declaración de inconstitucionalidad sobre las relaciones jurídicas tributarias: 4.1. Las previsiones de los artículos 27 y 28 de la Ley 9.868/99 y del artículo 11 de la Ley 9.882/99, 4.2. Restauración de la vigencia de la norma más gravosa que la declarada inconstitucional: 4.2.1. Diagnóstico de eventuales conflictos, 4.2.2. Solución propuesta, 4.3. Repetición del indébito, 4.4. La cosa juzgada y la posterior apreciación de constitucionalidad por el Supremo Tribunal Federal, 4.5. Relaciones jurídicas tributarias de período; 5. Final de la Jornada.

1. Introducción

El presente ensayo es una síntesis de la tesis de doctorado que presentamos en la Universidad Federal de Paraná en el año 2003, con el objetivo de motivar nuevos pensamientos en torno a la problemática elegida como foco de investigación.

Intentamos registrar los puntos que nos parecieron esenciales para la comprensión del fenómeno brasilero, atendiendo la generosa invitación del amigo GABRIEL MUÑOZ M., al cual conocimos en la Universidad Carlos III, en Madrid, durante nuestras investigaciones. No podemos dejar de registrar, en estas palabras introductorias, nuestro

profundo agradecimiento al ilustre profesor colombiano.

2. Validez, vigencia y eficacia de la norma jurídica

Concebimos la norma jurídica como una significación mental construida a partir de un conjunto de signos que se nos presentan cuando entramos en contacto con los textos del derecho positivo.

Nos enseña mucho en relación con este asunto, PAULO DE BARROS CARVALHO:

Teniendo el signo el estatus lógico de una relación que se establece entre el soporte

* Traducción libre del portugués. Realizada por MAURICIO MARÍN ELIZALDE, Coordinador del Centro de Estudios Fiscales de la Universidad Externado de Colombia y Docente de la materia en la Facultad de Derecho.

** Profesor de derecho tributario de la Pontificia Universidad Católica del Estado de Paraná (Brasil).

físico, la significación y el significado, para utilizar la terminología de E. HUSSERL, se puede decir que todo lenguaje, como conjunto de signos que es, también ofrece estos tres ángulos de análisis, esto es, se compone de un substrato material, de naturaleza física, que le sirve de soporte, una dimensión ideal en la representación que se forma en la mente de los parlantes (plano de la significación) y un campo de significados, vale decir, de los objetos referidos por los signos y con los cuales mantienen una relación semántica. En esa conformación, el texto ocupa el tópicus de soporte físico, base material para que se produzca la representación mental en la consciencia del hombre (significación) y, también, término de la relación semántica con los objetos significados. El texto es el punto de partida para la formación de las significaciones; y, al mismo tiempo, para las referencias a los entes significados, permitiendo realizar aquella estructura triádica o trilateral que es propia de las unidades de signos. En el texto, las manifestaciones subjetivas ganan objetividad, volviéndose intersubjetivas. En cualquier sistema de signos, el esfuerzo de decodificación tomará como base el texto y el desarrollo interpretativo fijará en esa instancia material todo el apoyo de sus construcciones¹.

Validez es la cualidad de la norma que obedece a los criterios formales y materiales de ingreso en el sistema de derecho positivo. Este concepto, por ahora, no es suficiente, en estos términos, para incluir las situaciones de inconstitucionalidad.

El sistema jurídico-positivo brasileiro atribuye al Supremo Tribunal Federal, en último grado de análisis, la función de “decir” si las normas son válidas o inválidas, cuando son contrastadas con la Constitución Federal. Confiere, así mismo, tal función al Supremo Tribunal de Justicia, si el contraste se presenta en el plano de la legislación infraconstitucional.

No vemos cómo la validez pueda tener estatus de relación de una norma con un determinado sistema. Pertenecer o no a un sistema es cuestión, *data maxima venia*, independiente de la validez. El atributo de pertenencia a un sistema no está amarrado a la validez, si no a la cualidad de *ser* norma jurídica (por lo menos aparentemente, hasta la verificación de la inconstitucionalidad por el órgano habilitado)². Antes de la declaración de inconstitucionalidad, las normas construidas abstractamente y aplicadas concretamente, ya sea por los órganos del sistema, ya sea por sus destinatarios directos, no pueden ser tenidas como inválidas.

La declaración de inconstitucionalidad atribuye al texto jurídico-positivo infraconstitucional una significación que atenta contra una o más significaciones de los textos jurídico-positivos constitucionales. Todas las significaciones son construcciones del órgano del sistema habilitado para decretar la inconstitucionalidad. Luego, hasta la decisión del órgano, hay en el sistema construcciones –no prohibidas– de significaciones a partir del mismo texto jurídico-positivo infraconstitucional que después se torna

1. *Direito Tributário. Fundamentos Jurídicos da Incidência*, 2.^a ed., São Paulo: Saraiva, 1999, p. 15.

2. Véase, a propósito, la crítica de PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA: “Si la norma válida es la que existe, que está en el sistema, la norma inválida es una no-norma, quedando abierta, pues, la cuestión de producción de efectos jurídicos por la norma inválida” (*Efeitos da Decisão de Inconstitucionalidade em Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, 2002, p. 17).

inválido. No se pueden considerar inválidas, como en un pase de magia, todas esas construcciones que hasta aquel momento estaban autorizadas.

Estamos queriendo afirmar que todas las normas construidas como constitucionales o válidas a partir del texto jurídico-positivo infraconstitucional hasta la declaración de inconstitucionalidad o invalidez permanecen en el sistema, visualizado este en el momento anterior a la decisión del órgano habilitado. Serán lo que designamos como *normas pertinentes inválidas*. Reconocemos, por otro lado, que, visto el sistema en un momento posterior a la decisión del órgano habilitado, la norma inconstitucional no pertenece más a él.

Entendemos, por tanto, procedente la distinción propuesta por MARCELO NEVES entre *pertinencia* y *validez*, aun cuando no concordemos con el maestro pernambucano en todos los puntos. Podremos encontrar en el sistema normas *pertinentes inválidas* que como tal permanecerán hasta que se agoten las posibilidades de reconocimiento de su aplicación concreta³.

Prosiguiendo, estamos con MARIA HELENA DINIZ en cuanto afirma que la *vigencia* es la “cualidad de la norma atinente al tiempo de su actuación, pudiendo ser invocada para producir efectos”⁴. Como muy bien lo dice PAULO DE BARROS CARVALHO, una norma en el período de *vacatio legis* aún no adquiere vigencia, pero puede ser considerada válida⁵.

Nos reportamos en ese contexto a la noción de *ultractividad* expuesta por TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR. La *ultractividad* es la cualidad de la norma de conservar su fuerza de jurisdicción (fuerza vinculante, imperatividad) de los hechos sucedidos después de haber perdido la vigencia o la eficacia legal. “Así, es posible decir que la *ultractividad* es una manifestación del *vigor* de la norma legal”⁶.

Finalmente, la eficacia de la norma jurídica puede ser dividida en *a. eficacia normativa*⁷, *b. eficacia jurídica* y *c. eficacia social* o *efectividad*.

La *eficacia normativa* es el don inherente a la norma para tornar en jurídicos los hechos a los cuales se refiere, una vez verificadas

3. MARCELO NEVES, al contrario, entiende que la norma pertinente inválida permanece en el sistema hasta que se verifique su expulsión por invalidez por medio del órgano del sistema o hasta que sea revocada (*Teoria da Inconstitucionalidade das Leis*, São Paulo, Saraiva, 1998, p. 44). Avogamos la tesis de que en algunos casos se debe reconocer el mantenimiento de la aplicación de la norma pertinente inválida, como en la situación de declaración de inconstitucionalidad de una norma menos gravosa comparada con la anterior que retorna la vigencia en función de la propia inconstitucionalidad. Podemos aceptar la propuesta de MARCELO NEVES si observamos el sistema después de la declaración de invalidez, filtrado por el órgano competente en la dinámica del derecho. Reafirmamos que la norma pertinente inválida permanece en el sistema (observado en el momento anterior a la declaración de inconstitucionalidad) hasta que se agoten las posibilidades de reconocimiento de su aplicación concreta.

4. *Compêndio de Introdução à Ciência do Direito*, 7.ª ed., São Paulo, Saraiva, 1995, p. 355. En el mismo sentido, aludiendo a la vigencia como “período de vida” de la norma: REGINA MARIA MACEDO NERY FERRARI. *Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade*, 4.ª ed., São Paulo, RT, 1999, p. 54. También: OSWALDO LUIZ PALU. *Controle de Constitucionalidade, Conceito, Sistemas e Efeitos*, São Paulo, RT, 1999, p. 39.

5. *Direito Tributário...*, cit., 2.ª ed., p. 54.

6. *Introdução ao Estudo do Direito - Técnica, Decisão, Dominação*, 2.ª ed., São Paulo, Atlas, 1994, p. 201.

7. Aquella que PONTES DE MIRANDA designaba como “eficacia legal”.

las “hipótesis concretas” de su incidencia. Es, en suma, la capacidad que las normas tienen de incidir sobre sus “hipótesis de incidencia”.

Osamos reinterpretar la lección de TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR. para unirla a las enseñanzas de PONTES DE MIRANDA, con el fin de afirmar que la *eficacia normativa* se divide en *eficacia normativa técnico-semántica* y *eficacia normativa técnico-sintáctica*.

Se tiene por reconocida la *eficacia normativa técnico-semántica* cuando la norma fuere capaz de incidir, porque se encuentran presentes los requisitos de naturaleza fáctica que permiten su actuación. Luego, si una norma prescribe el uso de determinado dispositivo para la protección del trabajador, y tal dispositivo aún no existe en el mercado, esta norma será ineficaz técnicamente (desde el punto de vista semántico). La inexistencia de dicho dispositivo impide la incidencia, de modo que la conducta apuntada por la norma no podrá ser exigida. Se cualifica esa especie de ineficacia como técnico-semántica porque la conducta reclamada por la norma no encuentra condiciones fácticas de actuación, y vimos anteriormente que en el plano semántico el análisis del lenguaje jurídico es aquel que establece las relaciones entre las normas y los objetos para los cuales ellas están dirigidas, vale decir: los hechos y conductas por ellas reglados.

Ya la *eficacia normativa técnico-sintáctica* será verificable cuando la norma no estuviera vinculada, para juridificar el hecho, a otras reglas reglamentadoras, de igual, superior o inferior jerarquía. Así, *verbi gratia*, será ineficaz técnicamente (desde el

punto de vista sintáctico) la norma que prescribe la imprescriptibilidad de los crímenes de lesa humanidad, pero remite a otra norma la definición de lo que se considera lesa humanidad. Podemos aún citar el ejemplo de las normas que instituyen o aumentan tributos, sujetas al principio de anterioridad (art. 150, III, “b”, CF). El plano sintáctico de análisis del ordenamiento jurídico expresa, tal y como hemos comprobado, las articulaciones de las normas entre sí, de ahí la denominación aquí adoptada⁸.

PAULO DE BARROS CARVALHO enumera también otro importante ejemplo, para los efectos de este trabajo, cuando consigna que opera la *pérdida de eficacia técnica* (sintáctica) cuando se verifica la declaración de inconstitucionalidad de la norma por el Supremo Tribunal Federal, a través del medio difuso, existiendo suspensión posterior de la eficacia por el Senado Federal. “No es la ausencia de normas reguladoras que impiden la actuación concreta de la regla”, en ese caso. “Se trata ahora de la presencia de otra norma inhibidora de su incidencia”⁹.

Llega así el momento de decir que una de las cualidades de la norma buscada por la declaración de inconstitucionalidad proferida en el ámbito del control concentrado, o aún en el control difuso con la consecuente suspensión por el Senado Federal (artículo 52, X, de la Constitución Federal), es la *eficacia normativa técnico-sintáctica (ex nunc)*. Pero habremos de reconocer que además de culminar la *eficacia normativa técnico-sintáctica*, la declaración de inconstitucionalidad busca la *validez* y la *vigencia* de la norma jurídica (la primera *ex tunc* y la segunda *ex nunc*).

8. Así como podemos reconocer que en determinados casos una norma no contempla la eficacia normativa técnico-sintáctica, debemos reconocer, también, que siempre habrá un mínimo de eficacia, dirigido a revocar las normas anteriores que entran en conflicto.

9. *Direito Tributário...*, cit., 2.ª ed., pp. 54 a 57.

En este orden de ideas, dijimos atrás que podríamos encontrar en el sistema normas *pertinentes inválidas* que como tal permanecerán hasta que se agoten las posibilidades concretas de reconocimiento de su aplicación. Veremos, oportunamente, que en determinados casos es insoslayable el reconocimiento de la aplicación concreta de la norma pertinente inválida.

No vemos problema en convivir con la norma pertinente inválida. Estamos convencidos de que la coherencia (la cual, aún siendo prescindible para el reconocimiento del derecho como sistema, es elegida como objetivo ideal) y la unidad del sistema de derecho positivo solamente pueden ser buscadas, afirmadas y reafirmadas por medio de la incesante *dinámica jurídica*, que KELSEN explicó muy bien:

Conforme el acento es puesto sobre uno o sobre otro elemento de esta alternativa: las normas reguladoras de la conducta humana o la conducta humana regulada por las normas, conforme el conocimiento es dirigido a las normas jurídicas producidas, a aplicar o a observar por actos de la conducta humana o a los actos de producción, aplicación u observancia determinados por las normas jurídicas, podemos distinguir una teoría estática y una teoría dinámica del Derecho. La primera tiene por objeto el Derecho como un sistema de normas en vigor, el Derecho en su momento estático; la otra tiene por objeto el proceso jurídico en que el derecho es producido y aplicado, el Derecho en su movimiento. Debe, entretanto, observarse, a propósito, que este mismo proceso es, a su

vez, regulado por el Derecho. Es, con efecto, una característica muy significativa del Derecho el que él mismo regule su propia producción y aplicación¹⁰.

Luego, la fuerza motriz que resguarda la unidad e impulsa la búsqueda para la coherencia del sistema es la dinámica jurídica. La norma declarada inconstitucional (inválida) se torna en inaplicable después de la declaración de inconstitucionalidad (asegurándose así la unidad y la búsqueda de coherencia), y restará analizar concretamente, caso a caso, cuándo se podrá reconocer el mantenimiento de su aplicación en situaciones anteriores a aquella declaración. Se trata, por tanto, de trabajar en el seno de la teoría dinámica del derecho.

Nos parece, inclusive, con la debida venia, que la denominada teoría estática del derecho, además de empobrecer el análisis de coherencia y de unidad, es muy poco productiva en el sentido de que no nos permite enmarcar el sistema en aquello que constituye su principal función –ordenación social– realizada por medio de la producción y de la aplicación de las normas jurídicas. La teoría estática es importante, sin duda, para identificar en el derecho la presencia de un sistema de normas (aun cuando esa sea una identificación precaria), pero con efecto en las implicaciones concurrentes de la producción y aplicación de las normas jurídicas –objeto de la teoría dinámica– que es donde realmente se constituyen las principales problemáticas de los aplicadores del derecho y de la propia ciencia jurídica.

10. *Teoria Pura do Direito*, 4.^a ed., JOÃO BAPTISTA MACHADO (trad.), São Paulo, Martins Fontes, 1994, pp. 79 y 80.

11. “A Irretroatividade do Direito no Direito Tributário”, en CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO (org.). *Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba* (v. 1), São Paulo, Malheiros, 1997, p. 184.

Aquí vemos, muy a propósito, el diagnóstico de MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI: “El derecho no está finalizado, está continuamente deducido de las fórmulas legislativas, judiciales y administrativas (se revela)”¹¹; y de KARL LARENZ: “Aplicación del Derecho y desarrollo del Derecho, digámoslo ya, caminan [...] de la mano uno con el otro, son uno en el mismo proceso”¹².

Así, mirar el sistema de derecho positivo apenas estáticamente dificultaría aún más el proceso de búsqueda de coherencia, que se perfecciona en el ámbito de la dinámica del fenómeno. Esa incesante búsqueda re-

afirmada por el propio sistema nos permite –se repite– convivir con la norma pertinente inválida, concluyendo hasta en el reconocimiento de su aplicación en determinadas situaciones concretas, como veremos en tópicos específicos.

De otro lado, no estamos convencidos de que la revocatoria retira la *validez* de la norma jurídica. La revocatoria hace cesar la *vigencia* de la norma jurídica, pero restarán conservadas su pertinencia, su vigor y su validez¹³. Tales atributos son conservados hasta que se agoten las posibilidades concretas de aplicación de la norma.

	Pertinencia	Validez	Vigencia	Vigor/Ultractividad	Eficacia normativa técnico-semántica	Eficacia normativa técnico-sintáctica
1. Norma revocada	Presente	Presente	Ausente	Presente	Ausente ¹⁴	Ausente ¹⁵
2. Norma declarada inconstitucional por el control difuso, no suspendida por el Senado Federal	Presente	Presente	Presente	Presente	Presente ¹⁶	Presente
3. Norma declarada inconstitucional por el control difuso, suspendida por el Senado Federal	Presente	Ausente (<i>ex tunc</i>)	Ausente (<i>ex nunc</i>)	Presente ¹⁷	Presente ¹⁸	Ausente (<i>ex nunc</i>)
4. Norma declarada inconstitucional por el control concentrado						

12. *Metodologia da Ciência do Direito*, 3.^a ed., JOSÉ LAMEGO (trad.), Lisboa, Calouste Gulbenkian, 1997, p. 412.

13. En este sentido, OSWALDO LUIZ PALU: “[...] revocar no significa nada más que retirar la vigencia”. (*Controle...*, cit., p. 38).

14. En los casos en que se verifica la manifestación de vigor de la norma revocada, el análisis de la eficacia normativa técnico-semántica se vuelve tona.

15. La eficacia normativa técnico-sintáctica en este caso está ausente para los hechos ocurridos después de la revocatoria, pero estará presente para juridificar los hechos anteriores a esa revocatoria.

16. Afirmamos la presencia de la eficacia normativa técnico-semántica, pero alertamos que ese análisis dependerá de factores fácticos de aplicación de la norma, como vimos.

Esbozamos abajo una tabla de aplicación de los conceptos aquí expuestos, de modo que se facilite su comprensión y análisis. Aclaremos que la tabla muestra el sistema en el momento anterior a la declaración de inconstitucionalidad, pero después de su promulgación. Veamos:

Nos resta, finalmente, el análisis de la *eficacia jurídica* y de la *eficacia social o efectividad*. *Eficacia jurídica* es el atributo de los hechos jurídicos, que son dotados de la cualidad especial de irradiar efectos jurídicos después juridificados, instaurando la relación jurídica prevista en la consecuencia de la norma jurídica. Por lo tanto, la *eficacia jurídica* “[...] es la propiedad del hecho jurídico de provocar los efectos que le son propios”. Ahora, la llamada *eficacia social* es el cumplimiento, en el medio social, de la conducta prevista en la consecuencia de las normas jurídicas. La eficacia social (o efectividad) es, pues, un concepto extrajurídico¹⁹.

Según nuestro juicio, parece necesario en el reconocimiento de la eficacia social la presencia de la eficacia normativa técnico-semántica y de la eficacia normativa técnico-sintáctica.

3. El control de constitucionalidad en el derecho brasileiro

En el derecho brasileiro, el control de constitucionalidad opera de dos formas: por el modo difuso o por el modo concentrado.

En el primero, se faculta a cualquier interesado para suscitar la cuestión de inconstitucionalidad hasta llegar al Supremo Tribunal Federal por medio del recurso extraordinario (agotándose las instancias inferiores), y la decisión tiene efecto apenas entre las partes²⁰.

El segundo es el modo por el cual la ley es atacada en abstracto, directamente, sin solución de controversias individuales, y la decisión del Supremo Tribunal Federal tiene efecto *erga omnes*. La acción directa de inconstitucionalidad tiene por objetivo la garantía de un orden jurídico abstractamente considerado. El objeto de acción es el propio vicio de inconstitucionalidad de la ley y una vez declarada la inconstitucionalidad, la ley se torna inaplicable. La competencia para procesarla y juzgarla en el plano federal es del Supremo Tribunal Federal, siendo posible el estudio de la ley o los actos normativos federales o estaduais.

17. La permanencia o retirada del vigor de la norma en el período entre la publicación y la declaración abstracta del STF (o la suspensión del Senado) dependerá del análisis concreto de la Administración o del Poder Judicial, después de la declaración de invalidez. Admitimos, entre tanto, que en un primer momento el vigor se mantiene en ese intervalo temporal.

18. Afirmamos la presencia de la eficacia normativa técnico-semántica, pero alertamos que ese análisis dependerá de factores fácticos de aplicación de la norma, como vimos.

19. PAULO DE BARROS CARVALHO. *Direito Tributário*..., cit., 2.^a ed., pp. 55 y 56.

20. Salvo si se suspende por el Senado Federal, ya que en los términos del artículo 52, X, de la Constitución Brasileira de 1988 (CF), la suspensión de la ejecución de la norma por el Senado Federal tiene carácter *erga omnes*. Es necesario consignar que nuestro Supremo Tribunal Federal no es una Corte Constitucional con los moldes de las cortes europeas, por varias razones. Es, por otro lado, la instancia máxima de la estructura del Poder Judicial brasileiro en las cuestiones constitucionales.

4. Efectos de la declaración de inconstitucionalidad sobre las relaciones jurídicas tributarias

El gran problema de la declaración de inconstitucionalidad gravita en torno a las siguientes preguntas: ¿Cómo quedan las relaciones jurídicas tributarias constituidas anteriormente a la declaración de inconstitucionalidad por el Supremo Tribunal Federal? ¿Son automáticamente desconstituidas? ¿En qué casos puede ser mantenida su eficacia? ¿La permanencia o retirada de la eficacia de la relación jurídica tributaria dependería de un pronunciamiento posterior del Poder Judicial o de la Administración?

En el Brasil, desde hace mucho se vigoriza en el Supremo Tribunal Federal el dogma de la nulidad *ex tunc* de las leyes inconstitucionales²¹. En esa fórmula, habría un conflicto entre el principio de la nulidad de la ley inconstitucional y algún otro principio incidente en el análisis del caso concreto investigado.

Así, el principio de proporcionalidad viene siendo en muchas situaciones recomendado por la doctrina en la resolución de los problemas concurrentes con el control de constitucionalidad.

En nuestra concepción, no contemplamos propiamente su aplicación, toda vez que no vislumbramos la nulidad de la ley inconstitucional como categoría principiológica. Por el contrario, *sustentamos el efecto ex nunc de la declaración de inconstitucionalidad en abstracto y de la suspensión promovida por el Senado (art. 52, X, de la CF, que también*

opera en abstracto). Luego, antes habría, en relación con el pasado, un conflicto entre la supremacía constitucional (preferencia de la Constitución en detrimento de la norma que le es ofensiva) y el mantenimiento del vigor de la norma en el período entre la publicación y la declaración de su inconstitucionalidad; investigación esta que deberá operarse caso a caso, concretamente, después de la decisión de invalidez.

Cuando separamos, en el pasado, esa irradiación de vigor, es porque daremos primacía a algún o algunos principios constitucionales y estará concretada la supremacía constitucional.

Y cuando concluimos por su permanencia, aun así estaremos garantizando la supremacía de la Constitución, pues estaremos también realizando valores que ella misma busca resguardar.

En cualquier caso, estaremos homenajearlo a la propia Constitución. En cualquier caso, estarán siendo resguardados derechos protegidos con magnitud.

No se trata, por lo tanto, de preferir la ley en detrimento de la Constitución, contrariando la advertencia de MARSHALL en *Marbury vs. Madison*; no se trata, tampoco, como quiere ALFREDO BUZAID, de abrogar el dispositivo constitucional violado²²; se trata, y eso debe ser enfatizado, *de resguardar principios que la propia Constitución consagra, para que ella misma no resulte desobedecida*.

Invocamos entonces a GERALDO ATALIBA para consignar que:

[...] el conocimiento científico, o el mismo

21. Con la reciente edición de las leyes n. 9.868/99 y 9.882/99, ese dogma quedó consagrado en el derecho positivo brasileiro.

22. *Da Ação Direta de Declaração de Inconstitucionalidade no Direito Brasileiro*, São Paulo, Saraiva, 1958, p. 138.

saber humano ordinario está formado por un conjunto de términos relacionados entre sí. Sólo hay verdaderamente adquisición relevante, si se preserva un principio unitario sobre el que se analicen siempre las más complejas multiplicidades de elementos considerados.

De ahí porque, la dificultad de reconocer porque en los sistemas, principalmente normativos, se acrecientan en aras de preservar, aun en el caso de examen de minucia más particular, los principios más genéricos informadores de todo el sistema. Esto porque los elementos integrantes de un sistema no constituyen el todo mediante su suma, sino, por el desempeño de funciones coordinadas, unos en función de los otros y todos armónicamente, en función de todo (sistema)²³.

4.1. Las previsiones de los artículos 27 y 28 de la Ley 9.868/99 y del artículo 11 de la Ley 9.882/99

No existe la forma de hablar de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad sin adentrarse en el examen de los nóveles artículos 27, de la Ley n.º 9.868/99, y 11, de la Ley n.º 9.882/99, que propiciaron una evolución teórica en su tratamiento en términos abstractos.

Tales preceptos así disponen: “Al declarar la inconstitucionalidad de la ley o acto normativo, y teniendo en cuenta razones de seguridad jurídica o de excepcional interés social, podrá el Supremo Tribunal Federal,

por mayoría de dos tercios de sus miembros, restringir los efectos de aquella declaración o decidir que ella solo tenga eficacia a partir de su tránsito a cosa juzgada o de otro momento que venga a ser fijado”²⁴.

Con tal providencia, “[...] se habilitó, formalmente, a nuestro Supremo Tribunal Federal a mitigar y temperar los efectos drásticos de los juzgamientos constitucionales, para preservar la seguridad y la estabilidad de determinadas relaciones jurídicas consumadas sobre la égide de la norma expulsada del sistema de derecho positivo y que no deben ser sacudidas por la ordinariadad de los efectos retroactivos de tales juzgamientos”²⁵.

Aun antes de la edición de esa ley, ya se pensaba que, en acción directa o acción declarativa, podría el Supremo Tribunal Federal determinar el grado de retroactividad de la decisión (mínima, máxima, media) o aun atribuir efectos *ex nunc*, siempre fundamentadamente²⁶.

La inspiración del legislador brasileiro se encuentra en artículo 282 de la Constitución de Portugal de 1976 (con la redacción de la Ley Constitucional n.º 1, de 1982), expresada en los siguientes términos:

Art. 282 - (Efectos de la declaración de inconstitucionalidad o de ilegalidad).

1. La declaración de inconstitucionalidad o de ilegalidad con fuerza obligatoria general produce efectos desde la entrada en vigor de la norma declarada inconstitucional o ilegal y determina el resurgimiento de las normas que ella, eventualmente, haya revocado.

23. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*, São Paulo, RT, 1968, p. 7.

24. Para evitar la repetición, nos referiremos apenas al artículo 27 de la Ley n. 9.868/99, pero las conclusiones en relación con él se extienden, obviamente, al artículo 11 de la Ley n. 9.882/99.

25. CARLOS ROBERTO DE SIQUEIRA CASTRO. “Da Declaração de Inconstitucionalidade e seus Efeitos em Face das Leis n.º 9.868 e 9.882/99”, en DANIEL SARMENTO (org.). *O Controle de Constitucionalidade e a Lei 9.868/99*, Rio de Janeiro, Lumen Iuris, 2002, p. 97.

26. OSWALDO LUIZ PALU. *Controle...*, cit., p. 158.

2. Tratándose, además, de la inconstitucionalidad o de la ilegalidad por infracción de la norma constitucional o legal posterior, la declaración solo produce efectos desde la entrada en vigor de esta última.

3. Quedan resguardados los casos juzgados, salvo decisión en contrario del Tribunal Constitucional cuando la norma se refiera a materia penal, disciplinaria o de ilícito de mera ordenación social y fuera de contenido menos favorable al demandado.

4. Cuando la seguridad jurídica, razones de equidad o interés público de excepcional relevancia, que deberán ser fundamentados, lo exigieren, podrá el Tribunal Constitucional fijar los efectos de la inconstitucionalidad o de la ilegalidad con alcance más restringido que el previsto en los números 1 y 2.

Los dispositivos legales comentados fueron demandados como inconstitucionales en Acción Directa de Inconstitucionalidad n.º 2.258-0, promovida por el Consejo Federal de la Orden de los Abogados del Brasil, sobre el fundamento de que eran contrarios al Estado Democrático de Derecho y a la legalidad. Luego, la materia allí contenida solamente podría venir del poder constituyente originario²⁷. No hay, hasta el momento, pronunciamiento del Supremo Tribunal Federal, aunque para nosotros dichas normas se configuran como inconstitucionales, por cuanto:

– La Constitución brasilera no previó la elaboración de una ley donde estarían establecidos los efectos de la declaración de inconstitucionalidad.

– El poder legislativo no posee delegación constitucional para expedir reglas sobre la manera como se realizará el control de sus actos (el control de constitucionalidad de las leyes que edita).

– Además, es difícil evitar el desvirtuamiento de los requisitos exigidos para los citados dispositivos (seguridad jurídica e interés social). El recelo está en confundir ese interés social con intereses hacendísticos. Las disposiciones allí contenidas solamente podrían ingresar al sistema mediante un acto del poder constituyente originario.

Reafirmamos, así, la proposición para el efecto *ex nunc* de la declaración de inconstitucionalidad en abstracto. Las decisiones del STF proferidas en el control concentrado o en el control difuso seguidas de la expedición de la Resolución por el Senado Federal no desconstituyen automáticamente las relaciones jurídicas anteriores que con ellas surgieron. Eso no significa que las relaciones jurídicas concretamente constituidas sobre la égide de la ley declarada inconstitucional no puedan ser revisadas. Apenas consideramos que esa revisión debe sufrir un análisis caso a caso, administrativa o judicialmente, según los parámetros delineados por la propia Constitución.

4.2. Restauración de la vigencia de la norma más gravosa que la declarada inconstitucional

4.2.1. Diagnóstico de eventuales conflictos

En el Brasil, la declaración de inconstitu-

27. Existía una propuesta en ese sentido durante los trabajos de la Asamblea Nacional Constituyente, fomentada por el entonces senador MAURICIO CORRÊA, pero que no logró aprobación. Existe aún, sobre el asunto, otra Acción Directa, la número 2.154-2, que, por identidad de objeto, fue acumulada a la número 2.258-0.

28. *Teoria Pura do Direito*, cit., p. 303.

cionalidad de una ley provoca la restauración de la vigencia (para nosotros apenas *ex nunc*) de aquella que existía anteriormente a su publicación.

Una determinada ley “[...] puede permanecer en vigor y ser aplicada durante muchos años antes de que sea anulada por el tribunal competente como ‘inconstitucional’”. El testimonio de tal realidad nos está dado por voz autorizada: HANS KELSEN²⁸.

En efecto, no habiendo plazo para la manifestación del Supremo Tribunal Federal acerca de la inconstitucionalidad (Súmula 360), imagínense el caso de una ley impugnada después del transcurso de un largo período de tiempo, teniendo consolidadas numerosas relaciones jurídicas.

Es así como “[...] la norma reentrante puede padecer de inconstitucionalidad aún mas grave que la del acto declarado nulo”. Súmese a eso el hecho de que la sentencia judicial –según el entendimiento tradicional– implica la nulidad *ab initio* de la normativa impugnada, circunstancia que favorece la emergencia de no pocos problemas²⁹.

Llamamos la atención para la problemática instaurada con la declaración de inconstitucionalidad de una norma jurídica considerada más blanda en cuanto que es comparada con aquella que existía en el período anterior a su publicación.

¿Podrá esa norma revigorizada retroceder concretamente para alcanzar las relaciones jurídicas tributarias constituidas sobre la égide de la norma declarada inconstitucional?

En otras palabras: advenida la declaración de inconstitucionalidad, ¿se puede entender que estarían los sujetos pasivos obligados a pagar la diferencia entre lo que pagaron con base en la ley declarada inconstitucional (menos gravosa) y lo que deberían haber pagado tomándose por base la ley reentrante en el sistema (más gravosa)?

Anticipamos que la respuesta es negativa.

4.2.2. Solución propuesta

CLÊMERTON MERLIN CLÈVE ya dejó sentado que “[...] la decisión del Supremo Tribunal Federal, proferida en un proceso objetivo, no implica la automática desconstitución de las situaciones jurídicas concretas consolidadas sobre su égide [sic]”³⁰.

Es necesario, de acuerdo con el notable constitucionalista, “[...] que se desenvuelva un determinado juicio de ponderación respecto de las situaciones concretas nacidas sobre la égide de la ley inconstitucional, inclusive para el efecto de verificar que, en determinados casos, razones de equidad y de justicia recomiendan el mantenimiento de ciertos efectos producidos por el acto normativo inconstitucional”³¹.

Basados en estas lecciones inferimos que los actos practicados sobre la égide de la ley declarada inconstitucional, en determinadas situaciones, no pueden ser ya desconstituidos. Conforme al efecto que tuvieron, no pueden ser más atingidos so pena de ofensa a los principios constitucionales.

29. CLÊMERTON MERLIN CLÈVE. *A Fiscalização Abstrata da Constitucionalidade no Direito Brasileiro*, 2.ª ed., São Paulo, RT, 2000, p. 250.

30. “Declaração de Inconstitucionalidade de Dispositivo Normativo em Sede de Juízo Abstrato e Efeitos sobre os Atos Singulares Praticados sob sua Égide”, *Revista dos Tribunais - Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, n.º 19, pp. 292 y 293.

31. *Declaração de Inconstitucionalidade...*, cit., p. 293.

Véase, a propósito, el análisis de CARMEN LÚCIA ANTUNES ROCHA:

¿Cómo exigir la devolución inmediata de quien no tuvo ninguna participación en el equívoco, de quien no tiene lo suficiente, muchas veces, en los países como los de América del Sur, siquiera para responder cada mes por sus necesidades, de quien no tiene más que aquella parcela remuneratoria para suplir los gastos mínimos a veces hasta alimenticios? Puede ocurrir, pues, aun cuando sea la hipótesis excepcional y rara, que la aplicación de la ley antes de la declaración de inconstitucionalidad o de su suspensión cautelar, haya provocado situaciones cuyo deshacer comprometería más ampliamente la justicia material buscada³².

En el *plano concreto*, por consiguiente, es más adecuado para la solución de las situaciones en que eventualmente la incidencia de principios constitucionales y valores (*buena fe, seguridad, justicia, razonabilidad*) se vean afectados, aconsejar la permanencia de determinados efectos ya producidos³³.

Así, habiendo un resurgimiento de la norma más gravosa, cabe al Poder Judicial, en el análisis del caso concreto, *asegurar la permanencia del vigor de la norma declarada inconstitucional en el período entre su publicación y esa declaración*. Concluir de modo contrario implica ofender los principios de anterioridad y de irretroactividad de la ley tributaria y aun el de seguridad

jurídica —el principio para el cual verdaderamente convergen todos los demás que apuntan en el sentido de protección de los ciudadanos frente al Estado³⁴—. En palabras de CLÈMERSON MERLIN CLÈVE, “*cabe a la jurisprudencia y al Poder Judicial la insustituible tarea de, observados los valores que el derecho no puede decidir, actualizar el sentido de los preceptos legales y la utilidad de las formulaciones teóricas, adaptando unos y otras a los renovados hechos que la vida ofrece todos los días*”³⁵.

Un contribuyente, cuando paga un tributo, lo hace sobre la presunción de que la ley que lo instituye es constitucional. Si así no lo presume, utiliza los medios que el sistema prevé para no estar obligado al asunto.

Con la declaración de inconstitucionalidad, retorna a la vigencia (*ex nunc*) la norma que regía anteriormente a la declarada inconstitucional, más gravosa. Su incidencia acarrea una agravación de la tributación si se compara con la incidencia de la ley declarada inconstitucional.

Luego, admitiéndose la retroactividad absoluta, solamente después de recorrido cierto lapso de tiempo los sujetos pasivos tendrían certeza de los tributos debidos anteriormente; o sea: en 2005, por ejemplo, fecha de una eventual y futura declaración de inconstitucionalidad, tendrían certeza de aquello de lo que serían deudores en cuanto a los tributos de los años 2002, 2003 y 2004.

Ahora, es evidente que no habría, caso separado del vigor de la norma inconstitucional,

32. Constituição e Constitucionalidade Belo Horizonte: Lê, 1991, p. 153.

33. CLÈMERSON MERLIN CLÈVE. *Declaração de Inconstitucionalidade...*, cit., p. 294.

34. Tenemos la afirmación de HUGO DE BRITO MACHADO: “Entratándose de la declaración de inconstitucionalidad, que en ciertos casos puede producir efectos hacia el pasado, también se han de respetar las situaciones ya constituidas, en atención al principio de seguridad jurídica” (*Curso de Direito Tributário*, 12.ª ed., São Paulo, Malheiros, 1997, pp. 60 y 61).

35. *A Fiscalização...*, cit., p. 255.

en el período de su actuación previsibilidad ninguna en cuanto a los efectos futuros, tampoco seguridad en relación con el pasado. Se decubre ahí *a posteriori* el crédito tributario surgido sobre hechos *a priori* ocurridos.

Vale recordar también que quien realiza el error de edición de la ley inválida es el Estado, el cual debe correr con los perjuicios consecuentes de la conducta errónea: dejar de recibir, en el período de vigencia de la ley inconstitucional, los valores que podrían ser cobrados si no fuese su edición con vulneración del Texto Mayor³⁶.

Con el objeto de ilustrar lo que ocurriría concretamente, imagínense una declaración de inconstitucionalidad en abstracto publicada en el *Diario de Justicia* y en *Diario Oficial* el día 14 de febrero de 2000 (art. 28 de la Ley 9.868/99). O, entonces, una resolución suspensiva del Senado publicada en esa misma fecha.

El reinicio de la vigencia de la ley anterior a la declarada inconstitucional es aquella de la fecha de publicación: 14 de febrero de 2000.

Luego, sólo en ese momento los sujetos pasivos tendrían conocimiento de que serían deudores de tributos, en la parte en que han sido aumentados, en el caso que practicasen los hechos hipotéticamente previstos en la norma que readquirió vigencia.

Por lo tanto, solamente podrá ser aplicada la nueva sistemática –más gravosa– a partir de aquella fecha, a riesgo de atentar contra principios constitucionales.

Hasta aquel momento –de publicación por el órgano oficial–, los contribuyentes

cumplían sus obligaciones de acuerdo con la ley vigente en el sistema, con presunción de constitucionalidad.

El reinicio de vigencia de la norma opera en función de la declaración de inconstitucionalidad y tiene como término inicial la fecha de publicación de esa decisión o de la resolución suspensiva del Senado Federal.

Habrás así ocurrido la verdadera institución o aumento del tributo, conforme el caso.

Esas son cuestiones que los principios de *anterioridad*, *de irretroactividad* y *de seguridad jurídica* tienen como objetivo al regular sobre un manto de protección, el resguardo del contribuyente.

4.3. Repetición del indébito

La repetición del indébito tributario encuentra fundamento constitucional en los principios de legalidad tributaria, moralidad administrativa, buena fe y prohibición de enriquecimiento ilícito sin causa; infraconstitucionalmente, tiene reconocimiento expreso en los artículos 165 y 168 del Código Tributario Nacional (CTN).

Siendo así, es lícito considerar que permitir la repetición del indébito de quello que pagó indebidamente en razón de la inconstitucionalidad de la norma que instituyó el tributo significa afirmar el prestigio de los principios citados.

La remoción del vigor de la norma en el período comprendido entre su publicación y la declaración de invalidez estará resguardando valores que la propia Constitución busca realizar.

36. Recordemos a ANDRÉ MARTINS DE ANDRADE que decía que tanto la elaboración del texto inconstitucional como la verificación de su inconstitucionalidad constituyen emanaciones del mismo Poder – el Poder estatal, aún cuando sobre fases diversas (“A Perigosa Extensão ao Direito Tributário da Teoria Geral das Nulidades”, *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.º 5, p. 10).

El Supremo Tribunal Federal ya rechazó, en innumerables oportunidades, las llamadas “razones de Estado”, solamente aceptables en situaciones excepcionadísimas, como en el caso de la declaración de inconstitucionalidad de un eventual impuesto extraordinario de guerra, con el fin de evitar el colapso financiero del Estado, envuelto en un conflicto internacional.

4.4. *La cosa juzgada y la posterior apreciación de constitucionalidad por el Supremo Tribunal Federal*

No cabe ninguna duda de que, en el sistema brasileiro, la impugnación de la sentencia que hace tránsito a cosa juzgada solamente puede verificarse por vía de acción rescisoria, que puede ser conceptualizada en materia tributaria como “[...] la acción de carácter excepcional impropia, que tiene la finalidad de vulnerar la autoridad de cosa juzgada operada en una sentencia judicial de contenido tributario”³⁷.

Data ya de algún tiempo la discusión en torno a la cabida de la acción rescisoria que busca desconstituir lo juzgado anteriormente

al pronunciamiento del Supremo Tribunal Federal sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad de una determinada norma.

El cuestionamiento se resume en lo siguiente: ¿Cabe la acción rescisoria cuando a. el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria obtiene, en carácter incidental, un pronunciamiento judicial definitivo (que ha hecho tránsito a cosa juzgada), declaratorio de la inconstitucionalidad de la exigencia, y posteriormente el Supremo Tribunal Federal declara su constitucionalidad? ¿Y cuando b. el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria obtiene, en carácter incidental, un pronunciamiento (que hace tránsito a cosa juzgada) declaratorio de la constitucionalidad de la exigencia, y posteriormente el Supremo Tribunal Federal declara su inconstitucionalidad?

La doctrina se divide en las respuestas.

TERESA ARRUDA ALVIM WAMBIER admite la acción rescisoria en ambos casos³⁸. A propósito, considera la propia Súmula 343 como ofensiva a los principios de isonomía y de legalidad, y por tanto inconstitucional³⁹. También TEORI ALBINO ZAVASCKI⁴⁰, OSWALDO LUIZ PALU⁴¹, WALTER PIVA

37. JAMES MARINS. *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*, 2.ª ed., São Paulo, Dialética, 2002, p. 511.

38. *Nulidades do Processo e da Sentença*, 4.ª ed., São Paulo, RT, 1998, pp. 287 a 349.

39. *Controle das Decisões Judiciais por Meio de Recursos de Erito Direito e de Ação Rescisória*, São Paulo, RT, 2001, pp. 260 a 305.

40. *Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional*, São Paulo, RT, 2001, pp. 122 a 145, 56.

41. *Controle de Constitucionalidade, Conceito, Sistemas e Efeitos*, cit., p. 208.

42. “Ação Rescisória diante de Decisão sobre Constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal”, en VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, 1997, pp. 279 a 287.

43. *Inconstitucionalidade da Lei Tributária - Repetição do Indébito*, São Paulo, Dialética, 2002, pp. 100 a 118. Vale una aclaración: los autores entienden la posibilidad de la acción rescisoria cuando el pronunciamiento del STF proviene del control difuso, sin la posterior suspensión por el Senado Federal. En el caso de que la manifestación provenga del control concentrado o aún del control difuso con la posterior suspensión, defienden la posición de que no hay necesidad de acción rescisoria, en razón del carácter *erga omnes* de la decisión, con el mismo efecto, que la resolución del Senado.

RODRIGUES⁴², MARCO AURÉLIO GRECO e HELENILSON CUNHA PONTES⁴³ admitem la rescisoria en cualquier caso.

ADA PELLEGRINI GRINOVER admite la posibilidad, apenas, cuando hay una posterior declaración de inconstitucionalidad de la norma por el Supremo Tribunal Federal con carácter *erga omnes* y con eficacia *ex tunc*. Incluye en su estudio también los casos de control difuso con posterior suspensión de la norma por el Senado Federal⁴⁴. JAMES MARINS endosa el posicionamiento de GRINOVER, enfatizando la atención en la cualidad de la eficacia de los acuerdos del Supremo Tribunal Federal utilizados como paradigmas para los actos rescindidos⁴⁵. MARILENE TALARICO MARTINS RODRIGUES también se manifiesta en el sentido de no dar cabida a la acción rescisoria cuando la decisión que se pretende rescindir fue favorable al contribuyente⁴⁶. Encontramos, también, en esta línea, a SERGIO SAHIONE FADEL⁴⁷, SACHA CALMON NAVARRO COELHO⁴⁸ y PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA⁴⁹.

Nuestra opinión sustenta la *inadmisibilidad de la acción rescisoria en cualquier caso*⁵⁰.

Vale la pena resaltar que en el actual ordenamiento jurídico, “[...] no es permitido al STF realizar el control de la legalidad, como otrora hacía, *acarreando la imposibilidad del examen de las acciones rescisorias que llegan en grado de recurso extraordinario*. Si el STF analiza la posibilidad de la acción rescisoria, estaría usurpando la competencia constitucionalmente prevista para el STJ, pues estaría examinando dispositivos infraconstitucionales [subrayado nuestro]”.

A la luz del actual sistema jurídico, por tanto, carece el STF de la competencia para decidir sobre la cabida o no de la acción rescisoria.

Invocamos a C. A. LÚCIO BITTENCOURT para decir que “[...] las relaciones jurídicas que se constituyen, de buena fe, a la sombra de la ley no quedan sumariamente canceladas como consecuencia del reconocimiento de la inconstitucionalidad, *ni la cosa soberanamente juzgada pierde, por ese motivo, los efectos que le aseguran la inmutabilidad* [sic] [subrayado nuestro]”⁵¹.

JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, al comentar el dispositivo constitucional relativo a la cosa juzgada, aclara:

44. “Ação Rescisória e Divergência de Interpretação em Matéria Constitucional”, *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.º 8, pp. 9 a 20; *Revista dos Tribunais - Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, n.º 17, pp. 50 a 60.

45. *Direito Processual...*, cit., p. 517.

46. “Ação Rescisória em Matéria Tributária e Segurança Jurídica”, *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.º 4, pp. 52 a 60.

47. “Ação Rescisória diante da Recente Decisão do Supremo Tribunal Federal sobre a Constitucionalidade das Majorações das Alíquotas da Contribuição para o Finsocial, das Empresas Prestadoras de Serviços”, en VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, pp. 269 a 276.

48. “Da Impossibilidade Jurídica de Ação Rescisória de Decisão Anterior à Declaração de Constitucionalidade pelo STF no Direito Tributário”, *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.º 5, pp. 58 a 71. Este artículo retrata el pensamiento expresado de forma “colegiada” en: SACHA CALMON NAVARRO COELHO; MISABEL ABREU MACHADO DERZI; HUMBERTO THEODORO JÚNIOR. *Direito Tributário Contemporâneo*, São Paulo, RT, 1997, pp. 11 a 58.

49. *Efeitos...*, cit., pp. 132 y 133.

50. Esa parece ser también la posición de RICARDO LOBO TORRES. *Restituição de Tributos*, Rio de Janeiro, Forense, 1983, pp. 99 y 100.

51. *O Controle Jurisdicional da Constitucionalidade das Leis*, 2.ª ed., JOSÉ AGUIAR DIAS (atual.), Rio de Janeiro, Forense, 1968, p. 147.

“El precepto constitucional es el punto de partida, no el punto terminal de hermenéutica jurídica. No dice lo que es la cosa juzgada, ni su régimen, efecto o límites. Esa es una función que, a falta de determinación constitucional, incumbe a la legalidad integrativa. El efecto de la cosa juzgada es la eficacia –susceptibilidad en la producción de efectos jurídicos– prevista en la ley infraconstitucional (CTN, CPC, etc.). No pueden esos efectos ser extraídos directamente de la Constitución Federal”⁵².

Así, se inaugura la “legalidad integrativa” de la Constitución, en la esfera tributaria, con el artículo 156, X, del Código Tributario Nacional, que dice que extingue el crédito tributario la decisión judicial que hace tránsito a cosa juzgada⁵³.

La dicción del Código es: *decisión judicial que hace tránsito a cosa juzgada*. Tal decisión tiene la fuerza normativa de extinguir el crédito tributario, de remover la pretensión tributaria ahí discutida.

Luego, una vez mantenidos los mismos hechos y las mismas normas que dieron soporte a la decisión, la garantía de la cosa juzgada opera también *ad futurum*⁵⁴.

No se invoca, aún, en abono de la admisibilidad de la acción rescisoria, alguna ofensa

al principio de isonomía, si se mantiene la decisión que se pretende rescindir. Recapitulamos con JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES:

En el efecto excluyente que provoca un juicio aislado no hay ningún problema de desigualdad constitucionalmente repudiada. En esa hipótesis no se instaura la desigualdad, al contrario de lo que parece en un análisis superficial. Porque todos los contribuyentes tienen en principio acceso al poder judicial para pelear la no sujeción al gravamen (CF, art. 5.º, XXXV). Desequiparación de régimen jurídico existiría si no todos los contribuyentes pudiesen tener acceso al poder judicial. La desigualdad concurrente con el juicio aislado es constitucionalmente irrelevante⁵⁵.

Tomamos la lección de BRUNO NOURA DE MORAES RÊGO: “La acción rescisoria no sirve para reparar injusticias. La admisión de la acción rescisoria está prevista en excepcionales hipótesis legales, que buscan la defensa del ordenamiento jurídico, en último análisis, de seguridad. Por lo tanto, no se puede utilizar el principio de isonomía para rescindir asuntos juzgados”⁵⁶.

Así, a los contribuyentes les es posible

52. “Limites Constitucionais e Infraconstitucionais da Coisa Julgada Tributária (Contribuição Social sobre o Lucro)”, *Revista dos Tribunais - Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, n.º 27, p. 173.

53. JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES. *Limites...*, cit., p. 173. Antes de este trabajo de SACHA CALMON NAVARRO COELHO, SOUTO también hizo mención a la reglamentación infraconstitucional de la cosa juzgada por el Código Tributario Nacional (*Da Impossibilidade...*, cit., pp. 58 a 71). En este punto del discurso, es necesario consignar que, una vez admitida la posibilidad de apreciación de constitucionalidad por los Colegiados Administrativos, se retira la aplicación de la ley en razón de su inconstitucionalidad, habrá incidencia de la regla prevista en el artículo 156, IX, también extintiva de la relación jurídica tributaria. Esa decisión proferida en el proceso administrativo, según lo que pensamos, no podrá ser alcanzada si, *a posteriori*, el Supremo Tribunal Federal camina en sentido diverso. Registramos nuestra adhesión a la corriente que admite la posibilidad de que los Colegiados Administrativos aprecien la materia constitucional (DALTON LUIZ DALLAZEM. “O Princípio da Ampla Defesa e a “Competência” dos Tribunais Administrativos para apreciarem Matéria Constitucional”, *Revista dos Tribunais - Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, n.º 23, pp. 118 a 127).

presentar los recursos que la ley precesal les permite, con el objetivo de dirimir la cuestión constitucional, evitando el tránsito a cosa juzgada.

Admitir la acción rescisoria constituye una mala jugada a la seguridad jurídica. Tengamos en mente que, si así se admite, “[...] cualquier oscilación en la interpretación constitucional daría lugar o cabida a las acciones rescisorias. Había una infinidad de sentencias que, al tratar la materia constitucional, quedarían condicionadas a una interpretación futura coincidente. Adquiriría, la acción rescisoria, características de instrumento para la uniformización de la interpretación en materia constitucional”⁵⁷.

En síntesis: Salvo las hipótesis excepcionadísimas del artículo 485 CPC, no se puede hablar de acción rescisoria apta para desconstituir la decisión judicial que ha hecho tránsito a cosa juzgada relativa a las relaciones jurídicas tributarias. La Súmula 343 no debe comportar excepciones aun cuando se trate de materia de índole constitucional, salvo casos *rigurosamente* establecidos —y ahí podrá tener cabida el principio de la *proporcionalidad*— como fue el juzgamiento del recurso extraordinario n.º 89.108. Además, ese precedente del STF que desaplicó la Súmula 343 se *trata de una situación excepcional que no se equipara*, en nuestro sentir, a rescisiones de cosas juzgadas con consecuencias sobre las relaciones jurídicas tributarias.

Hay un caso, aún, en que se puede vislumbrar la posibilidad de juzgamiento de la acción rescisoria en materia tributaria: cuando la decisión que se pretende rescindir es *posterior a la decisión del STF* a la cual se ha atribuido

efecto *erga omnes*. Habría en este caso más que la *violación literal a la disposición de la ley*, una aplicación desautorizada de la ley que ya no está vigente en el ordenamiento jurídico, o la desaplicación de la ley ya declarada constitucional con efecto vinculante (art. 28, § único, Ley n.º 9.868/99).

A modo de conclusión, véase el tenor de lo enunciado por el artículo 15 del Proyecto de Ley Complementaria n.º 646/1999 (Código de Defensa del Contribuyente): “*Los efectos de la decisión que hace tránsito a cosa juzgada, en control difuso o en acción directa, proclamando la inconstitucionalidad de la ley o de un acto normativo federal, estadual, municipal o del Distrito Federal, no implicarán exigencia de complementación, en el ámbito administrativo o judicial, del valor del crédito tributario extinto anteriormente a la vigencia de la decisión* (cursiva nuestra)”.

4.5. Relaciones jurídicas tributarias de período

El foco de nuestra atención, ahora, serán aquellas relaciones jurídicas tributarias llamadas continuativas, vale decir, aquellas situaciones en las cuales el pago del tributo se renueva mensualmente.

El sujeto pasivo obtiene un pronunciamiento judicial que hace tránsito a cosa juzgada y, posteriormente, viene una decisión del STF sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la norma que daba soporte a aquél pronunciamiento.

Refutamos, hace poco, la acción rescisoria para la desconstitución de los hechos concretos sucedidos sobre la égide de

54. SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO. *Da Impossibilidade...*, cit., p. 63.

la decisión que ha hecho tránsito a cosa juzgada. Veamos ahora cómo quedan los hechos futuros, pues, según SOUTO MAIOR BORGES:

[...] la desigualdad se interpone, relevante, cuando hay una divergencia entre los acuerdos del Supremo Tribunal Federal y las decisiones de los TRF. Y hacer prevalecer *ad futurum* la decisión judicial por la inconstitucionalidad de la contribución restricta a las partes (control difuso) es establecer un régimen jurídico privilegiado, que no encuentra, ese sí, guarida en la Constitución Federal, y por el contrario es constitucionalmente repudiado. El efecto de un juzgamiento no debe, nunca, devenir en la ruptura de la Constitución Federal, sobre todo en el más eminente de sus principios: la isonomía [sic]⁵⁸.

En primer lugar, un análisis de la discutida Súmula 239 del Supremo Tribunal Federal, expresada en los siguientes términos: “La decisión que declara indebido el cobro del impuesto en determinado ejercicio no hace tránsito a cosa juzgada en relación con los posteriores”.

Se indaga en cuanto a la incidencia de la Súmula en los casos en que el contribuyente obtiene un pronunciamiento judicial favorable en acción declaratoria.

MARCO AURÉLIO GRECO e HELENILSON CUNHA PONTES depuraron el contexto histórico que originó esta Súmula y concluyeron que ella fue realizada a partir de juzgamientos de embargos y ejecuciones fiscales. Son suyas las siguientes palabras:

[...] según el Supremo Tribunal Federal la cosa juzgada que ocurre en determinados embargos en procesos de ejecución no alcanza a otros embargos donde se impugna una deuda relativa a otro ejercicio financiero, aun cuando la hipótesis de la incidencia tributaria es la misma en ambos lanzamientos tributarios. Esta interpretación se justifica en la medida en que la solicitud de embargos en la ejecución fiscal es fundamentalmente desconstitutivo, esto es, se requiere el cancelamiento del lanzamiento embargado, individualizado en el título ejecutivo que instrumentaliza la ejecución fiscal.

[...] en ningún momento el Supremo Tribunal Federal afirmó que “no existe cosa juzgada en materia tributaria”. Es fundamental que se distinga el análisis de contenido (y de alcance), de la propia existencia de la cosa juzgada en materia tributaria. El Supremo decidió que, como en los embargos la ejecución del conflicto de intereses se restringe solamente a la verificación de la validez de un acto, esto es, de una determinada incidencia tributaria definida en el lanzamiento, la decisión judicial en el producida no alcanza a otros ejercicios, otros hechos generadores, en fin, otras incidencias tributarias ocurridas después de aquella decisión⁵⁹.

Aun, según los ilustres doctrinantes, la Corte Máxima, en el juzgamiento del ERE 83.225-SP, atemperó la interpretación de la Súmula 239 y también articuló su exacta comprensión, en el sentido de que la decisión judicial que declara la inexigibilidad

55. *Limites...*, cit., pp. 174 y 175.

56. “Ação Rescisória...”, cit., pp. 245 y 246.

57. “Ação Rescisória...”, cit., p. 96.

de un tributo “[...] proyecta efectos para el futuro, posee el efecto de cristalizar eternamente tal exoneración tributaria, sobre todo cuando ocurre una substancial alteración de las normas jurídicas [...] que rigen la relación jurídico-tributaria [...] sometida a apreciación judicial. La decisión judicial es proferida según el estado del hecho y del derecho vigente en la época de protección y prevalece, obviamente, en cuanto tal estado permanece inalterado”⁶⁰.

“Posteriormente, en otro pronunciamiento, en el RE 99.435-MG, el cual quedó confirmado en la apreciación de la Acción rescisoria n.º 1.239-MG, que lo atacaba, el Supremo consideró que no hay cosa juzgada extensiva a los “hechos generadores” futuros en la acción declaratoria cuyo objeto es la discusión de la relación jurídica tributaria. Luego, no se puede afirmar que haya pronunciamiento definitivo de esta Corte en relación con esta materia”⁶¹.

No obstante, documenta ROBERTO ROSAS que la aplicación de la Sùmula quedó *por lo menos tendencialmente* limitada por el STF a los casos en que la decisión fue proferida en un ejecutivo fiscal, restringiéndose al ejercicio fiscal en el discutido, no se aplicaría, por tanto, a las decisiones proferidas en acciones declaratorias y diligencias de seguridad buscando desobligar a los contribuyentes del pago de determinados tributos⁶².

Queremos creer, así, que la razón está con JAMES MARINS, según el cual esa Sùmula no puede recibir la “[...] desproporcionada extensión que a veces se le atribuye a la jurisprudencia, especialmente para las sentencias que asumen un carácter declaratorio, inclusive en diligencias de seguridad”. Su ámbito de actuación se restringe a los casos de sentencias anulatorias o de sentencias desconstitutivas, esas típicas que se proferieren en embargos en la ejecución fiscal, “[...] pues se declara indebido el cobro de un impuesto exactamente en relación con el ejercicio al que se refiere el lanzamiento o la certeza de deuda activa [...]”⁶³.

El Superior Tribunal de Justicia, a propósito, tiene limitada la aplicación de la Sùmula a los ejecutivos fiscales⁶⁴.

En efecto, nuevamente según la lección de JAMES MARINS:

[...] si la actividad sucesiva y duradera que la empresa practica está sucesiva y duraderamente expuesta a la incidencia tributaria, es necesario que la prevención por vía escrita se dé igualmente de modo sucesivo y duradero, i. e., continuado.

Es preciso y exactamente lo que ocurre cuando de la concesión de la medida cautelar en diligencias de seguridad preventivas que obsta a las autoridades fiscales que exijan

58. *Limites...*, cit., p. 175.

59. *Inconstitucionalidade...*, cit., p. 88.

60. *Ibíd.*, pp. 88 a 90.

61. MARCO AURÉLIO GRECO; HELENILSON CUNHA PONTES. *Inconstitucionalidade...*, cit., pp. 92 a 95.

62. *Direito Sumular*, 8.ª ed., São Paulo, Malheiros, 1997, p. 94.

63. *Direito Processual...*, cit., p. 508. En el sentido de sus conclusiones el autor cita los acuerdos del STJ proferido en el Recurso Especial n.º 12.184/RJ.

64. Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 36.807/SP, 1ª Seção, Rel. Min. Peçanha Martins, unânime, DJ de 01 abr. 1996. Disponible en [www.stj.gov.br] Acceso en 16 de mayo de 1999. Administrativamente, encontramos también la decisión del Primer Consejo de Con-

al contribuyente un tributo como el Cofins, tributo de incidencia continuada sobre el hecho imponible continuado (la facturación mensual, en la expresión utilizada por la Ley Complementaria 70/91). Mantenido la medida cautelar por uno, dos o más años, continuada y duraderamente proseguirá surtiendo efectos en cuanto la relación tributaria que es objeto de litis. Si así se da con la medida cautelar, con mucha, muchísima más razón debe darse con la decisión final, que ha hecho tránsito a cosa juzgada, que confirma la medida provisoria concedida. Si la medida cautelar, que es decisión judicial de naturaleza transitoria, puede producir efectos duraderamente, por varios ejercicios fiscales –y en cuanto a eso no nos consta que haya discrepancia doctrinaria o jurisprudencial–, no hay razón lógica o jurídica para que el mismo efecto no pueda surtir en la sentencia final que hace tránsito a cosa juzgada⁶⁵.

En una frase: “[...] la sentencia tiene eficacia en cuanto se mantengan inalterados el derecho y el soporte físico sobre los cuales se estableció el juicio de certeza”⁶⁶. O esta otra: Una vez mantenidos los mismos hechos y las mismas normas que dieron soporte a la decisión, la garantía de cosa juzgada opera también *ad futurum*⁶⁷.

Queda mirar si, con la decisión del STF sobre la constitucionalidad o la inconstitucionalidad de la norma sobre la cual se basó la sentencia que ha hecho tránsito a cosa juzgada, se ha modificado el estado del derecho. Y es posible que respondamos afirmativa-

mente: la apreciación posterior del Supremo Tribunal Federal introduce modificaciones al estado del derecho⁶⁸.

Así, si el pronunciamiento del STF fue proferido con carácter *abstracto*, a partir de su publicación en el Diario Oficial de la Unión (art. 28 Ley n.º 9.868/99), *sucedirá lo siguiente*: a. si el pronunciamiento del STF fue por la constitucionalidad de la norma: el contribuyente que detenta en su favor una decisión que ha hecho tránsito a cosa juzgada en el sentido de la inconstitucionalidad de la misma norma, deberá retomar los efectos del tributo b. si el pronunciamiento del STF es por la inconstitucionalidad de la norma: el contribuyente que detenta contra sí una decisión que ha hecho tránsito a cosa juzgada que había calificado la misma norma como constitucional, deberá suspender los efectos del tributo.

En esta misma línea, la solución es apuntada, en el caso de la apreciación del STF si opera el control *difuso*, decidiéndose por la inconstitucionalidad, con una posterior suspensión de la ejecución normativa por el Senado Federal. A partir de la publicación en el *Diario Oficial* de la Unión, de la resolución, se interrumpen los efectos del tributo. Podrá suceder también que, ausente la resolución, sobrevenga un acto administrativo de carácter general en los términos del artículo 77 de la Ley n.º 9.430/96, hipótesis en que se aplica el mismo raciocinio, vale decir: podrán cesar los efectos del tributo a partir de la publicación, en el *Diario Oficial* de la Unión, de ese acto de carácter general⁶⁹.

tribuyentes de la Unión. Ac. n. 108-06065. Recurso Voluntário n. 120632. Tutela Lubrificantes S/A e DRJ-Belo Horizonte/MG. Relator: Cons. JOSÉ HENRIQUE LONGO. 11 de abril de 2000. *DOU* 15 de junio de 2000.

65. *Direito Processual...*, cit., pp. 507 y 508.

66. *Ibíd.*, p. 88.

De otro lado, si después de la declaración de inconstitucionalidad no sobreviene la manifestación del Senado o la de un acto administrativo de carácter general, el camino para la resolución del problema es otro.

Tendrá el contribuyente o Hacienda, conforme el caso, la prerrogativa de iniciar una acción de revisión, en los términos del artículo 471, I, del Código de Procedimiento Civil, cuya redacción es la siguiente: “Art. 471. Ningún juez decidirá nuevamente las cuestiones ya decididas, relativas a la misma litis, salvo: I- si, en tratándose de relaciones jurídicas de período, sobreviene una modificación el estado de los hechos o del derecho; caso en el cual podrá la parte pedir la revisión de lo que fue establecido en la sentencia”.

Con la modificación del estado del derecho promovida por la decisión del STF, es clara la incidencia del precepto en cuestión.

El contribuyente peleará la exoneración del pago del tributo a partir de la publicación, en el *Diario de Justicia*, del acuerdo del STF que declaró la inconstitucionalidad de la norma. Se puede requerir una tutela anticipatoria (art. 151, V, do CTN), evitándose así indeseables actuaciones fiscales.

La Hacienda, a su vez, peleará la providencia que determine el cumplimiento de la decisión que declaró la constitucionalidad de la norma, a partir de su publicación en el *Diario de Justicia*. Hasta el tránsito a cosa juzgada de la sentencia objeto de la acción de revisión, el contribuyente pagará el tributo corregido, pero sin multa y sin

intereses, y después, si lo hiciera fuera de los plazos legales, tendrá la incidencia de tales penalidades.

A la luz de lo expuesto, no se trata, en nuestro entender, de remover la cosa juzgada, sin cualquier condición *a priori*, para ya en el período sobreviniente permitir el cobro del tributo. Se trata de analizar cada situación después de la manifestación del Supremo Tribunal Federal, y las soluciones varían, conforme se ha demostrado.

El Superior Tribunal de Justicia, recientemente, se manifestó en el sentido de autorizar el cobro del tributo después de cada hecho generador *en los períodos sobrevinientes a la cosa juzgada* por la presencia de las relaciones jurídicas de tracto sucesivo. La premisa de lo juzgado fue la declaración por el Supremo Tribunal Federal de la constitucionalidad de la Ley n.º 7.689/88⁷⁰.

5. Final de la jornada

Al final de la jornada estamos convencidos de que aún queda mucho por construir. Al final de la jornada, tal vez las incertidumbres sean mayores que al inicio. Nos reconforta, entretanto, el relato de STEPHEN HAWKING acerca del trabajo de WERNER HEISENBERG, PAUL DIRAC y ERWIN SCHRÖDINGER.

Nos cuenta HAWKING que esos tres físicos desarrollaron un nuevo cuadro de la realidad denominado mecánica cuántica. A partir de

67. SACHA CALMON NAVARRO COELHO. *Da Impossibilidade...*, cit., p. 63.

68. JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES. *Limites...*, cit., p. 191.

69. Hipótesis restringida a los tributos federales.

70. Recurso Especial n. 233.662/GO, 1ª Turma, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, unánime, DJ del 8 de marzo de 2000. Disponible en [www.stj.gov.br] Acceso el 8 de noviembre de 2001.

su descubrimiento, partículas minúsculas no poseían más posición y velocidades definidas. Al contrario, cuanto más exactamente fuera determinada la posición de una partícula, con más inexactitud sería determinada su velocidad, y viceversa⁷¹.

Las incertidumbres en torno al conocimiento del objeto no residen, por lo tanto, apenas en el ámbito de las ciencias humanas. También las llamadas ciencias exactas las contemplan.

71 STEPHEN HAWKING. *O Universo numa Casca de Noz*, 3.^a ed., IVO KORYTOWSKI (trad.), São Paulo, Arx, 2001, p. 24 a 26.