



## ***A Responsabilidade Estatal pelo Desempenho Irregular da Função de Legislar como Engrenagem do Sistema de Freios e Contrapesos à Possibilidade do STF Atribuir Eficácia Prospectiva às Decisões de Inconstitucionalidade em Matéria Tributária***

Alexandre Macedo Tavares

### **1. Intróito**

A atividade normativa é o veículo mais estável de que dispõe o Poder Público para implementar políticas que objetivem salvaguardar o bem comum. Essa atividade, tendente a assegurar o interesse coletivo, é alicerçada e limitada por uma série de princípios estatuídos na Norma Fundamental. Não raro o Poder Público, no afã de proteger determinados interesses da coletividade, deflagra atos legislativos eivados de ilegalidade e/ou desproporcionalmente gravosos, em manifesta antinomia a direitos e garantias assegurados pela Constituição de 1988.

Atrelado a esse contexto, cresce de importância uma análise sistematizada da regra calcada no art. 27 da Lei nº 9.868, promulgada em 10.11.199, que dispõe, *in verbis*:

“Art. 27 – Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou outro momento que venha a ser fixado.”

Essa novidade desencadeou o debate doutrinário acerca da questão dos efeitos temporais da decisão de inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal, sendo que com o modesto e despretensioso ensaio, tendo como pano de fundo a teoria da responsabilidade objetiva estatal pela prática de atos legislativos formal e/ou materialmente incompatíveis com os preceitos da Constituição, procuraremos demonstrar a indeclinável face de excepcionalidade, e, por conseguinte, alcance genuinamente limitado do expediente patrocinado pelo art. 27 da Lei nº 9.868/99, sob pena de seu uso descomedido servir de uma inesgotável fonte de matéria-prima à perniciosa indústria da inconstitucionalidade útil em matéria tributária.

### **2. A Supremacia da Constituição**

Não se pode conceber qualquer análise interpretativa sem a observância da superioridade jurídica da Constituição sobre as demais normas. A Constituição é a *Norma Fundamental* dentro de um ordenamento, cuja supremacia não pode ser ofuscada ou amesquinhada por qualquer preceito legal que pretenda inovar originariamente o ordenamento jurídico.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup>A decorrência lógico-natural do princípio da supremacia da Constituição é a necessidade de compatibilização dos preceitos subconstitucionais ordinários ao texto constitucional (BULOS, Uadi



O princípio da supremacia da Constituição tem sua origem no confronto do poder econômico com o poder político, deflagrado no século XVIII entre a burguesia e a monarquia, cujo objetivo era o poder do Estado.

Suas raízes se fixam na distinção entre poder constituinte e poder constituído, e na distinção entre constituições rígidas e flexíveis<sup>2</sup>. Afirma José Afonso da Silva<sup>3</sup> que a supremacia advém da rigidez das constituições, e vige somente nos Estados que adotam esse tipo de Constituição.<sup>4</sup>

Sob o ponto de vista dogmático e positivo, a supremacia constitucional representa uma superlegalidade formal e material. Explica Luís Roberto Barroso<sup>5</sup> que a superlegalidade formal classifica a Constituição como fonte primária da produção normativa, firmando competências e procedimentos para a elaboração dos atos normativos inferiores, ao passo que a superioridade material condiciona toda a produção normativa do Estado à conformidade como os princípios e regras da Constituição.

A não-observação desses parâmetros, oportuno lembrar, impulsiona o mecanismo de proteção da Lei Fundamental, também conhecido como *controle de constitucionalidade* das leis (denominado na sua matriz norte-americana de *judicial review*). Assim é que a supremacia constitucional e a competência *ratione materiae* atribuída ao Judiciário, no tocante a sua defesa, assumem papel de destaque no sistema de freios e contrapesos, vocacionado a servir de instrumento de contenção de abuso do poder.

Eis a marca maior do postulado em mira: por força da supremacia da Constituição nenhum ato jurídico e/ou manifestação de vontade poderá subsistir validamente, se incompatível com a Norma Fundamental.

Daí a razão pela qual o princípio da supremacia constitucional, sob ponto de vista lógico e cronológico, há de ser o primeiro a ser observado pelo intérprete por ocasião de uma jornada intelectual da interpretação da Constituição.

### 3. A Força Normativa da Constituição

---

Lammêgo. *Manual de Interpretação Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 15). Esclarece José Afonso da Silva (*Curso de Direito Constitucional Positivo*. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 49) que a concepção da supremacia “significa que a constituição se coloca no vértice do sistema jurídico do país, a que confere validade, e que todos os poderes estatais são legítimos na medida em que ela os reconhece e na proporção por ela distribuídos.”

<sup>2</sup>A rigidez e a flexibilidade são atributos que definem a forma pela qual determinada Constituição pode ser alterada [com maior ou menor *dificuldade*]. Segundo o magistério de Alexandre de Moraes (*Direito Constitucional*. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 39), “*rígidas* são as constituições escritas que poderão ser alteradas por um processo legislativo mais solene e dificultoso do que o existente para a edição das demais espécies normativas [por exemplo: CF/88 – art. 60]; por sua vez, as constituições *flexíveis*, em regra não escritas, excepcionalmente escritas, poderão ser alteradas pelo processo legislativo ordinário.”

<sup>3</sup> SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*, p. 49.

<sup>4</sup> BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 159.

<sup>5</sup> BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da constituição*, p. 159.



Uma lei ou um ato normativo, quando contrastado com os ditames plasmados na Constituição de 1988, poderá radiografar uma distorcida imagem, diagnosticável como uma enfermidade de índole formal ou material. Diz-se *formal*, quando o vício encontra esteio em elementos ínsitos ao processo de sua formação ou produção, e, *material*, quando algum mandamento legal entra em rota de colisão com alguma regra ou princípio, hospedados na *Lex Legum*.

Constitui entendimento basilar a inexistência de diferenciação funcional sistêmica entre o vício de inconstitucionalidade formal ou material experimentado por uma lei, pois, à luz dos princípios da identidade, não-contradição e do terceiro excluído, informadores do raciocínio lógico, uma inconstitucionalidade não pode ser considerada mais grave que outra, quer em detrimento do princípio da unidade constitucional, quer porque, seja formal ou materialmente, as inconstitucionalidades em comento implicam em reprovável alijamento da supremacia da Constituição, e, portanto, tanto num como noutro caso, encampam as mesmas conseqüências.

Noutro giro verbal, sempre que o legislador agir de forma *ultra vires*, ou seja, em franca insubserviência a sua competência tributária que já nasce sistematicamente limitada, quer em razão da Constituição pôr conceitos ou pressupor conceitos integrantes do núcleo da materialidade da hipótese de incidência de cada tributo por ela demarcado, afronta com densa intensidade o princípio da supremacia constitucional, que constitui viga mestra do Estado de Direito.

Eis a razão pela qual, independentemente da causa - formal ou material - que vier a tisanar do irremediável vício de inconstitucionalidade uma lei ou um ato normativo, a declaração (em sede de controle abstrato ou concentrado) ou o reconhecimento (em sede de controle difuso ou incidental) de sua inaptidão, sem deixar quaisquer rastros de sua gravosa passagem no ordenamento jurídico, representa a única e solene forma de manutenção incólume da supremacia da Constituição.

Nesse contexto é que aflora o proeminente papel desempenhado pelos sistemas de controle de constitucionalidade das leis e atos normativos adotados em nosso país, que visam proteger e manter a harmonia e independência dos poderes constituídos, bem como preservar a autonomia das pessoas políticas que desempenham certas atribuições estatais, conforme as prerrogativas que lhes foram conferidas pelo texto constitucional.

Justamente a força normativa da Constituição, que é preexistente à ação do legislador ou do administrador público, serve de abrigo da sociedade contra toda e qualquer investida arbitrária do poder público. Outra não é a razão da pertinente advertência de Konrad Hesse, no sentido de que a “Constituição jurídica não significa simples pedaço de papel, tal como caracterizada por Lassale.”<sup>6</sup>

Aliás, em consonância com a arguta advertência do Professor Konrad Hesse, calha consignar excerto da decisão proferida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, quando da apreciação da Medida Liminar da ADIn nº 293-7/600-DF, que constitui verdadeiro libelo em prol da supremacia da Constituição:

---

<sup>6</sup> HESSE, Konrad. *A Força Normativa da Constituição*. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1991, p. 25.



“Uma Constituição escrita não configura mera peça jurídica, nem é simples estrutura de normatividade e nem pode caracterizar um irrelevante acidente histórico na vida dos Povos e das nações. Todos os atos estatais que repugnem à Constituição expõem-se à censura jurídica – *dos Tribunais, especialmente* – porque são írritos, nulos e desvestidos de qualquer validade. A Constituição não pode submeter-se à vontade dos poderes constituídos e nem ao império dos fatos e das circunstâncias. A supremacia de que ela se reveste – *enquanto for respeitada* – constituirá a garantia mais efetiva de que os direitos e liberdades não serão jamais ofendidos.”

#### **4. A Responsabilidade Objetiva Estatal pelo Desempenho Inconstitucional da Função de Legislar**

A Constituição de 1988, em seu art. 37, § 6º, prescreve:

“**Art. 37** – (...)

**§ 6º** - As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa.”

Este preceito constitucional, como se sabe, encontra esteio na *teoria do risco administrativo*<sup>7</sup>, pautada na *responsabilidade objetiva* do Estado pelos danos causados a terceiros, onde, para que surja o dever estatal de ressarcir o prejuízo causado a um cidadão, basta que se comprove o nexo causal entre a lesão e o ato, ainda que regular, do agente público.

Responsabilidade objetiva afigura-se na obrigação de indenizar imputável a alguém por obra de um comportamento lícito ou ilícito que produziu uma lesão no patrimônio jurídico de outrem. Equivale dizer: *A responsabilidade objetiva estatal encontra-se atrelada à simples relação de causa e efeito entre o ato administrativo (comissivo ou omissivo) e o evento danoso e injusto dele decorrente, sem o concurso do administrado lesado.*

Como corolário da teoria do risco administrativo, pautada na responsabilidade objetiva estatal, ao que nos parece, pode ser apontada a *responsabilidade estatal por atos legislativos*, mormente em terreno tão fértil como o da tributação, que volta e meia atinge a liberdade e a propriedade dos contribuintes.

Certamente é este um fator que justifica - *ao menos parcialmente* – a razão pela qual a nossa Lei Suprema disciplinou, de modo tão rígido e exaustivo, toda a sistemática de funcionamento do Sistema Tributário Nacional.

---

<sup>7</sup> Insta lembrar que a teoria do “risco administrativo”, acolhida pelo Direito Brasileiro, não pode ser confundida com a “teoria do risco integral”. Esta, corresponde a uma modalidade excepcional da doutrina do *risco administrativo*, onde, por sua essência, a Administração ficaria obrigada a indenizar todo e qualquer dano suportado por terceiros, ainda que resultante de culpa ou dolo da vítima; àquela, implica, apenas e tão-somente, na desnecessidade do administrado comprovar suposta culpa da Administração para assegurar seu direito indenizatório pelo dano experimentado, embora reste assegurado à Administração o direito de demonstrar a culpa total ou parcial do lesado no evento danoso, eximindo-se, conseqüentemente, integral ou parcialmente da indenização.



A Constituição de 1988, como Carta de Competência que é, máxime em matéria tributária, deve ser cautelosamente examinada antes que se inicie um processo legislativo, pois, caso uma norma jurídico-tributária seja editada sem licença constitucional, ou melhor, caso uma exação seja abstratamente instituída e/ou majorada em desconformidade com o subsistema constitucional tributário, caberá ao Estado, como consequência lógica da sua *responsabilidade objetiva por atos legislativos*, propiciar aos contribuintes lesados o pronto ressarcimento do prejuízo econômico suportado, quer pela via da restituição e/ou da compensação do indébito.

Aliás, por ocasião do julgamento da Questão de Ordem da ADIN nº 534-1/DF, com o brilho que lhe é peculiar, o Ministro Celso de Mello manifestou-se no sentido da possibilidade da responsabilidade civil do Estado por danos causados por leis inconstitucionais, conforme se depreende dos trechos de seu voto, *in verbis*:

“Com efeito, a elaboração teórica em torno da responsabilidade civil do Estado por atos inconstitucionais tem reconhecido o direito de o indivíduo, prejudicado pela ação normativa danosa do Poder Público, pleitear, em processo próprio, a devida indenização patrimonial. A orientação da doutrina, desse modo, tem-se fixado, na análise desse particular aspecto do tema, no sentido de proclamar a plena submissão do Poder Público ao dever jurídico de reconstituir o patrimônio dos indivíduos cuja situação pessoal tenha sofrido agravos motivados pelo desempenho inconstitucional da função de legislar.

(...) declarada uma lei inválida ou inconstitucional por decisão judiciária, um dos efeitos da decisão deve ser logicamente o de obrigar a União, Estado ou Município, a reparar o dano causado ao indivíduo, cujo direito fora lesado, quer restituindo-se-lhe aquilo que indevidamente foi exigido do mesmo, como sucede nos casos de impostos, taxas ou multas inconstitucionais, quer satisfazendo-se os prejuízos, provadamente sofridos pelo indivíduo com a execução da lei suposta.”<sup>8</sup>

Não estamos pretendendo advogar a tese de que o Poder Público sempre deverá responder por danos resultantes de atos legislativos, *a contrario sensu*, entendemos que a aplicabilidade da teoria do risco administrativo, no que tange à produção e aplicação de atos legislativos, restringe-se excepcionalmente àqueles casos em que as respectivas leis fiscais tenham sua inconstitucionalidade ou ilegalidade devidamente chancelada pelo Poder Judiciário, em controle jurisdicional concentrado ou difuso.

Nesse sentido, vale consignar as lições de Maria Helena Diniz:

“Entretanto, essa regra comporta exceções, pois há hipóteses em que se admite a responsabilidade estatal por lesões resultantes de atividade legislativa, tais como:

(...)

---

<sup>8</sup> RJSTF, *Lex* 189:14.



c) A ocorrência de dano causado a alguém em razão de ilegalidade ou inconstitucionalidade do ato legislativo, ou melhor, se houver lesão causada por lei inconstitucional, poderá haver responsabilidade estatal. Há, indubitavelmente, possibilidade de normas inconstitucionais que acarretem prejuízos a terceiros, que farão jus a uma indenização do estado, pois, se o legislador, que tem o dever de obedecer aos ditames constitucionais, os quais não poderá alterar, editar norma inconstitucional lesiva a terceiro, esse seu ato constituir-se-á num dano indenizável. Admitida a responsabilidade estatal por atos legislativos inconstitucionais, os regulamentos ilegais e inconstitucionais ou de execução de leis geram a responsabilidade legislativa. Outrossim, a falta de regulamento, se obrigatório por lei, poderá originar a responsabilidade do Estado. Todavia, para que haja a responsabilidade estatal, será necessária a declaração de inconstitucionalidade da lei que causou o dano (TJSP, RDA, 81:133).<sup>9</sup>

Igualmente enxergando na inconstitucionalidade a causa determinante da responsabilidade civil do Estado-legislador, obtempera Caio Mário da Silva Pereira;

“O Poder legislativo não pode exorbitar dos termos da outorga constitucional, vale desde logo assinalar que o rompimento desta barreira pode ser erigido em pressupostos da responsabilidade do Estado. Votando lei cuja inconstitucionalidade é declarada formalmente pelo Poder Judiciário, e com ela trazendo lesão a direito individual, o Legislador transpõe o limite da liceidade.”<sup>10</sup>

Portanto, sempre que uma lei tributária instituidora e/ou majoradora de uma exação vier a ser declarada inconstitucional pelo Poder Judiciário, o imediato direito à compensação ou restituição dos valores indevidamente pagos será fruto da proclamada *responsabilidade objetiva do Estado* pela edição de atos legislativos lesivos ao patrimônio jurídico e econômico dos contribuintes, resguardados constitucionalmente através de uma série de limitações ao poder de tributar<sup>11-12</sup>.

---

<sup>9</sup> DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. 7ª vol., 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 532-533.

<sup>10</sup> PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Responsabilidade Civil*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 136.

<sup>11</sup> Conforme professam Ives Gandra da Silva Martins e Fátima Fernandes de Souza Garcia: “(...) se é certo que pode o contribuinte recorrer ao Judiciário para obter o reconhecimento de que a lei instituidora do tributo por ele recolhido é incompatível com a Lei Maior, demandando, em conseqüência, a recuperação do que pagou, nos termos estabelecidos no Código Tributário Nacional, não é menos certo que o reconhecimento, com efeitos *ex tunc* e *erga omnes*, do vício que eiva o ato legislativo pelo órgão responsável pelo controle de constitucionalidade, e o seu conseqüente expurgo do ordenamento, faz surgir, para todos os que foram lesados em virtude dele, o *direito à reparação dos danos, com base no art. 37, § 6º, da CF*, consagrador da responsabilidade do Estado. (...) Ora, considerando que, por força do disposto no art. 150, I da CF, é direito individual do contribuinte só pagar tributos previstos em *lei*, a invalidade do diploma instituidor com base no qual o pagamento foi feito, põe a nu a *lesão a esse direito*, denotando a *perda patrimonial* suscetível de plena reparação.” (“O Direito à Reparação do Dano Produzido pelo Ato Legislativo Inconstitucional”, in *Problemas de Processo Judicial Tributário*, Coord. Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo: Dialética, 1996, pp. 136/138)

<sup>12</sup> O Supremo Tribunal Federal consagrou esse entendimento e prestigiou essa orientação em pronunciamentos nos quais deixou assentado que: “O Estado responde civilmente pelo dano causado em virtude de ato praticado com fundamento em lei declarada inconstitucional.” (RDA 20/42, Rel. Min. Castro Nunes)



Em outras palavras, sempre que o legislador agir *ultra vires*, isto é, sempre que andar na contramão da *mens constitutionis*, a respectiva Pessoa Política que foi beneficiária da lei írrita não poderá, jamais, beneficiar-se de sua própria torpeza (*nemo auditur propriam turpitudinem allegans*).

Há de se guardar sempre viva na memória as sábias palavras de Edmar Oliveira Andrade Filho:

“A supremacia da Constituição não pode ficar ao sabor da qualidade daquele que contesta o ato estatal impugnado ou pela boa-fé daquele que se beneficiou de lei nula. Por isso, declarar a lei inconstitucional e impor responsabilização civil ao Poder público é forma de valorizar, duplamente, a supremacia da Constituição.

(...) Entender de forma diferente é desvalorizar a supremacia da Constituição e fomentar o surgimento de leis inconstitucionais e iníquas, e é, além de tudo, escarnecer do Estado de Direito.”<sup>13</sup>

Em síntese: o reconhecimento judicial – *difuso ou concentrado* - da inconstitucionalidade de uma norma jurídica tributária, embora não esteja catalogada explicitamente pelo Código Tributário Nacional como um pressuposto do exercício à compensação ou restituição do indébito tributário, a toda evidência, põe a nu esse *direito subjetivo* dos contribuintes pátrios, à medida que exterioriza com acuidade o demandado nexos de causalidade entre o ato legislativo inválido e o dano provocado aos sujeitos passivos, dando azo ao nascimento à responsabilidade objetiva do Estado pelos prejuízos ocasionados por força da coercitiva e ilegítima expropriação patrimonial, a título da exigência de tributo em desconformidade com a *Lex Mater*.

## 5. Princípio Republicano e Federativo

Embora não se trate de princípios setorialmente tributários, dada a inegável posição de eminência em relação aos demais postulados, o que lhes conferem a tônica de princípios fundamentais e insuprimíveis até mesmo por emenda constitucional (= cláusulas pétreas), os princípios *republicano* e *federativo* exercem significativa influência no campo da tributação.

Como já ensinava com habitual proficiência o saudoso Professor Geraldo Ataliba, afigura-se a *federação* como a “associação de Estados (*foedus, foederis*) para a formação de novo Estado (o federal) com repartição rígida de atributos da soberania entre eles”<sup>14</sup>, cujo relacionamento intrínseco é marcado pela “autonomia recíproca da União e dos Estados, sob a égide da Constituição Federal’ (Sampaio Dória), caracterizadora de sua igualdade jurídica (Ruy Barbosa), dado que ambos extraem competências da mesma norma (Kelsen).”<sup>15</sup>

<sup>13</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Controle de Constitucionalidade de Leis e Atos Normativos*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 102-93.

<sup>14</sup> ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2ª ed. 3ª tir. Atual. Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 37.

<sup>15</sup> ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*, p. 37.



Já a *República* é o regime político de auto-representação, isto é, sobreleva-se pelo fato dos exercentes de funções políticas (executivas e legislativas) representarem o povo e decidirem em seu nome, por conta da responsabilidade, eletividade e mandatos periodicamente renováveis. Daí a velha e célebre frase de que todo poder emana do povo e em seu nome é exercido.

Modernamente, o regime republicano caracteriza-se pela tripartição das funções estatais (representando um sofisticado mecanismo de *checks and balances* - como o designam os doutrinadores norte-americanos) e pela periodicidade dos mandatos outorgados aos representantes do povo, com conseqüente atribuição de responsabilidades aos mandatários. Revelam-se igualmente, entre nós, como formas necessárias ao delineamento do pressuposto papel sistemático do princípio republicano representativo à federação e à autonomia municipal.

Com efeito, pela descentralização política em que se traduz a federação, mais harmonicamente se engendra a representatividade, constituindo-se, por conseguinte, no sistema brasileiro, numa decorrência reclamada pelo próprio regime republicano.

Feitas as devidas considerações, cumpre perquirir: qual a influência que os princípios republicanos e federativos exercem no Direito Tributário? Pedindo licença para responder a aludida indagação, entremostra-se congênita dita carga de influência, máxime se levado em consideração que o princípio federativo guarda pertinência com o a rígida e exaustiva partilha de competências tributárias, patrocinada pela Constituição de 1988, assim como pelo fato de três princípios informadores do Sistema Tributário Nacional, o princípio da legalidade (predicado do *rule of law* – governo das leis, e não dos homens), da isonomia e da intangibilidade das liberdades públicas, atuarem como sólidos alicerces sobre o qual se ergue o edifício das instituições republicanas.

O apanágio do cidadão-contribuinte, no regime republicano, reside na circunstância de só se submeter a uma obrigação tributária auto-consentida, nos moldes que seus representantes, em seu nome, hajam consagrado formalmente em lei. Em apertada síntese, o *donos* da coisa pública encontra, na própria vontade externada por intermédio de seus representantes, a fonte única da coercitiva força que o obrigará a pagar determinado tributo, uma vez realizado o respectivo fato impositivo abstratamente previsto na regra matriz de incidência tributária.

Logo, normas jurídicas tributárias solenes - como é o caso dos decretos, regulamentos, portarias, ordens de serviços, instruções normativas, enfim, qualquer norma complementar das leis e dos tratados internacionais – somente impõe força vinculante e obrigatória ao cidadão-contribuinte quando guardarem rigorosa e fiel subserviência ao texto legal que lhe servirem de fundamento de validade.

Como enunciado transcendente do princípio republicano, o regulamento e qualquer outro ato normativo infra-legal não tem o condão de criar obrigações para terceiros que não os subordinados hierárquicos do Chefe do Poder Executivo que o editou. Como ato plenamente vinculado à lei, os regulamentos não podem ampliar ou restringir seu conteúdo, nem tampouco explicitá-lo (função dos juristas) ou preencher a lacuna deixada pelo legislador.

O princípio republicano, ao espriar efeitos na reclamada reserva absoluta de lei em matéria tributária, veda a edição dos denominados *regulamentos autônomos*.





Sempre que se estabelecer, alterar ou extinguir direitos, não estaremos diante de lúdica edição de regulamento, mas de típico abuso do poder regulamentar, isto é, de temível e desautorizada invasão de competência legislativa.

Mas não pára por aí! Nem toda lei fiscal abstratamente editada atende aos proclamas dos princípios republicano e federativo, mas, sim, somente as leis que encontram ressonância formal e materialmente compatíveis com os ditames constitucionais, máxime se levarmos em conta que a ação estatal de tributar alcança a liberdade e o patrimônio dos cidadãos-contribuintes, e estes bem encontram na sua proteção a própria razão de ser da Constituição.

Se o Chefe do Executivo afronta ditos direitos, pratica crime de responsabilidade. Se igual violação praticarem os ministros de Estado, incidirão na mesma falta. Se outros agentes subordinados ao Executivo violarem a liberdade e o patrimônio dos cidadãos, cometem – a depender da deliberação e intensidade de seu comportamento – crime comum, sujeitando-se às sanções civis, administrativas e penais cabíveis.

Assim, seja qual for o responsável pelo cometimento de um dano ou lesão à liberdade ou ao patrimônio do administrado, a reparação judicial é medida que se impõe! Se o dano é resultante de um ato-norma derivado do Estado-legislador sem o necessário fundamento de validade constitucional, como já pontificava Geraldo Ataliba, “também ao Poder Judiciário caberá declarar a inconstitucionalidade dessas leis, negando-lhes aplicação, porque o Poder Legislativo não recebe nenhuma competência para dispor de modo a violar exatamente as mais sagradas, expressas e peremptórias barreiras de quanta foram postas, no texto constitucional, a todos os poderes do Estado, inclusive ao próprio poder que se categoriza como órgão de representação popular.”<sup>16</sup>

Em suma: se o princípio republicano pressupõe uma obrigação tributária auto-consentida, a lealdade passa a arvorar-se como uma condicionante do lúdico exercício do poder de tributar, pois, se é o povo que tributa a si mesmo, não há como aceitar-se ou convalidar-se - ainda que temporalmente, mediante o temido e acrítico expediente da atribuição de eficácia prospectiva às decisões de inconstitucionalidade em matéria tributária - qualquer ato representativo de deslealdade, ante a despropositada e inimaginável concepção que alguém seja desleal consigo mesmo.

## **6. O Efeito Perverso da Atribuição de Eficácia Prospectiva às Decisões de Inconstitucionalidade em Matéria Tributária**

A jurisprudência da Suprema Corte, influenciada pelo direito constitucional norte-americano – que inspirou o surgimento do nosso sistema de controle de constitucionalidade – há muito tempo reconhece e propugna pela eficácia *ex tunc* das decisões de inconstitucionalidade.<sup>17</sup>

Todavia, flexibilizando dito posicionamento, o Supremo Tribunal Federal, ao negar provimento aos Recursos Extraordinários nºs 556.664, 559.882, 559.943 e

<sup>16</sup> ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*, p. 166-167.

<sup>17</sup> RE nº 49.735, 2ª Turma, Rel. Min. Pedro Chaves, DJ de 08.06.1966; ADIn nº 577, Rel. Min. Octávio Gallotti, DJU 08.03.1996; ADIn nº 1.170, Rel. Min. Sydney Sanches, DJ de 03.09.1999.



560.6262, no dia 12 de junho do corrente ano, em sessão plenária, reconhecendo a competência *ratione materiae* da lei complementar em matéria tributária, declarou a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que fixavam, respectivamente, ao arrepio do Código Tributário Nacional (arts. 173 e 174), uma elasticidade temporal decenal ao direito do Ente público apurar e constituir créditos de contribuições à seguridade social (decadência) e para lançar-se à subsequente cobrança executiva (prescrição) das referidas exações.

Como se não bastasse, editou a Súmula Vinculante nº 8, nos seguintes termos: “São inconstitucionais o parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que tratam da prescrição e decadência de crédito tributário.”

Por maioria de votos, decidiu ainda o Plenário, em *proposta inédita*, modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos que tratam dos prazos de prescrição e decadência em matéria tributária, no sentido de que a Fazenda Pública não pode exigir as contribuições sociais com o aproveitamento dos prazos de 10 anos.

Diz-se inédita tal proposta de modulação temporal, porquanto, embora certo que o art. 27 da Lei nº 9.869/99<sup>18</sup> patrocine a possibilidade do STF, por maioria de dois terços de seus membros, ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, com esteio na segurança jurídica e excepcional interesse social, limite o impacto daquela declaração e/ou decida que só venha a encampar eficácia prospectiva, isto é, a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado, não menos verdadeiro é que o Capítulo IV da lei adrede mencionada, onde se encontra hospedado o autorizativo art. 27, encontra-se tematicamente atrelado às decisões proferidas em sede de controle concentrado da constitucionalidade das leis (ADIn e ADC).

Trata-se, como primeiro diagnóstico lógico que se extrai do efeito pedagógico de tal *decisum*, e, da natureza jurídica específica do crédito tributário, de uma perspectiva mensurável que, *genericamente*, revela-se passível de aplicação a toda e qualquer decisão da Suprema Corte desafiadora da pretensão arrecadatória do Fisco, pautada em regra matriz de incidência veiculada por norma acometida de endêmica enfermidade constitucional.

Assim é que, a rigor, a possibilidade do STF atribuir eficácia prospectiva (*ex nunc*) às decisões de inconstitucionalidade em matéria tributária, como regra de cunho excepcional, há de ser interpretada e aplicada de forma restritiva e parcimoniosa, sob pena de assumir um efeito perverso, qual seja, passar a encampar - ao arrepio do art. 97 do CTN e da noção de que o Judiciário não pode atuar como legislador positivo - o papel de uma superveniente causa extintiva do crédito tributário pertencente ao sujeito passivo, *ipso facto*, do direito à compensação do indébito tributário.

De mais a mais, o direito à restituição e/ou compensação do indébito tributário tem assento constitucional implícito, sendo um consectário lógico-natural que

---

<sup>18</sup> “Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.”



emerge das dobras: a) do princípio da estrita legalidade tributária; b) da moralidade pública; c) do direito à propriedade; d) da vedação do confisco, e; e) da própria responsabilidade objetiva do Estado pelo dano causado pela aplicação de lei declarada inconstitucional.

Ecoando no mesmo sentido dos argumentos suscitados alhures, o Ministro Marco Aurélio, em percuciente apreciação da matéria, por apreciação do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 502.873-2 (RDDT nº 156/240), decidiu que a “fixação de efeito prospectivo a decisão no sentido da glosa de tributo disciplinado em norma não compatível com a Constituição implica estímulo à edição de leis à margem da Carta da República, visando à feitura de caixa, com o enriquecimento ilícito por parte do Estado – gênero – em detrimento dos contribuintes, que já arcam com grande carga tributária.”

Digno de elogio o candente *decisum* lavrado pelo Ministro Marco Aurélio, o qual se espera tenha a devida repercussão perante os demais julgadores da Suprema Corte, pois, declarada uma lei inválida ou inconstitucional por àquela, consectário lógico-natural há de ser a imposição da União, Estados, Distrito Federal ou Municípios repararem os danos causados aos indivíduos, cujos direitos foram lesados, quer restituindo-lhes aquilo que indevidamente foi exigido a título de tributo, quer não criando obstáculos ao exercício do direito potestativo à compensação do indébito tributário, nos moldes como disciplinado pelo art. 74 da Lei nº 9.430/96.

A atribuição descomedida e às cegas de eficácia prospectiva (*ex nunc*) às decisões de inconstitucionalidade em matéria tributária, sob o manto da vetusta alegação de problema de caixa da Administração Pública, implica em nefasta possibilidade de o argumento econômico vilipendiar às escâncaras o espírito da Constituição que, além de uma carta política, constitui a base do ordenamento jurídico. Seria o mesmo que atribuir ao STF uma lendária prerrogativa de atribuir a um vício de inconstitucionalidade uma carga de nocividade maior que outra; seria o mesmo que admitir a possibilidade de uma lei - ao arrepio dos princípios da identidade e não-contradição, orientadores do raciocínio lógico - simultaneamente encampar foros de constitucionalidade no passado e inconstitucionalidade no presente; enfim, seria o mesmo que convalidar a possibilidade do Fisco locupletar-se à custa do contribuinte mediante a destemida e coercitiva exigência de um tributo sem licença constitucional, em manifesta crise do direito público.

Vertiginosas e incisivas as ponderações tecidas por Agustín Gordillo acerca da “crise” do direito público - as quais atingem mais detidamente os magistrados, porque aos mesmos é confiado o papel de selarem as relações jurídicas com a marca indelével da igualdade, certeza, segurança, previsibilidade e lealdade -, as quais se pede licença para transcrever:

“Neste aspecto pode encontrar-se amiúde – em livros, decisões, acórdãos – variados reflexos de uma certa insensibilidade humana e uma certa insensibilidade em relação à Justiça. Quando quem analisa a controvérsia concreta entre o indivíduo e o Estado se deixa levar pela comodidade da solução negativa para o primeiro; quando na dúvida condena, resolvendo contra o particular ou administrado; quando na dificuldade de problema jurídico se abstém de abordá-lo e o resolve favoravelmente ao poder público, certo de que essa simples circunstância lhe dará alguma cor de legalidade; quando cria, propaga e desenvolve supostas ‘teorias’ que sem



fundamento nem análise dão estes e aqueles poderes ao Estado; quando desconfia, evita e nega os argumentos que em certo caso parecem reconhecer um âmbito de liberdade; quando, como os débeis, se inclina para o sol dos poderosos – no caso o Estado -, então, está sendo destruída uma das mais belas e essenciais tarefas do direito público: a proteção da liberdade humana.

(...) Mais lamentável ainda é que essas atitudes não costumam ser defendidas; ninguém diz abertamente que o Estado é tudo e o indivíduo nada; ninguém pensa assim, seriamente; inclusive é possível que se expresse com veemência sobre os abusos dos poderes públicos e o respeito às garantias individuais (...) porém de que vale essa eloquência, se quando se trata de dar uma solução a um problema concreto – a uma pequena questão que não decide a vida e a morte do indivíduo, mas que representa um verdadeiro conflito entre a autoridade e o indivíduo – são esquecidas as declarações e se resolve facilmente que esses indivíduos nesse caso não têm razão? De que valem aqueles ‘princípios’ se a seguir, em cada matéria e questão de pormenor, se esquece, contradiz e destrói? Este é um dos principais problemas políticos que afetam o direito público.”<sup>19</sup>

Logo, parafraseando-se o Professor Gordillo, para que não se agrave ainda mais a denunciada “crise” do direito público, os vocábulos “segurança jurídica” e “excepcional interesse social”, enquanto elementos autorizadores (Lei nº 9.869/99, art. 27) da atribuição de eficácia prospectiva às decisões de inconstitucionalidade que vier a proferir, caso não contemporizado pelo STF através de uma exegese estrita, poderão servir de matéria-prima da produção em escala de uma mal maior, qual seja, da proliferação da “indústria da inconstitucionalidade útil”, engendrada pela considerável expectativa fazendária de irrestituibilidade do tributo exigido em desconformidade com o Sistema Tributário Nacional.

---

<sup>19</sup> GORDILLO, Agustín. *Princípios Gerais de Direito Público*. São Paulo: RT, 1977, p. 50.