

A NECESSÁRIA RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS INCONSTITUCIONAIS!

JOSÉ JAYME DE MACÊDO OLIVEIRA

Professor da EMERJ. Juiz de Direito do TJ/RJ

Não se discute mais a inconstitucionalidade da exigência de IPTU progressivo, bem assim de qualquer valor a título de **Taxa de Iluminação Pública** e de **Taxa de Coleta de Lixo**, no Rio de Janeiro: o primeiro até 1999 e as duas últimas, até 1998.

I. Isto porque, quanto ao IPTU, a lei instituidora estabelecia alíquotas progressivas, *i.e.*, considerando a localização do imóvel (regiões) e a área edificada, os respectivos percentuais para seu cálculo sofriam majoração. Assim, as alíquotas eram variáveis (e maiores) e aplicavam-se sobre bases de cálculo também variáveis (e de valores superiores), tudo em flagrante embate com normas constitucionais à época vigentes.

Em verdade, o art. 156, § 1º, da Constituição Federal admitia a aplicação ao IPTU do critério da progressividade, desde que satisfeita a condição lá imposta: “*de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade*”, sendo que seu art. 182, além de fixar entendimento acerca dessa última expressão, exigia, nos termos de lei federal, que o proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, o empregasse de forma adequada, sob pena, sucessivamente, de parcelamento ou edificação compulsórios (I), só então surgindo a possibilidade de criação de IPTU progressivo no tempo (II). Significa dizer que a única progressividade que a Lei Maior previa era a baseada **no tempo**, aplicável a propriedades urbanas (i) não edificadas; (ii) que não cumpram sua função social; (iii) que estejam situadas em áreas definidas pelo plano diretor e (iv) cujo proprietário, intimado a parcelar ou edificar, não o faça no prazo assinalado por lei.

Com efeito, se o legislador municipal (como o fez o carioca), afastou-se do critério do descumprimento da função social e fixou alíquotas progressivas em função do valor do imóvel e de sua área, instituiu (e cobrou) impos-

to inconstitucional, como, aliás, decidiu o EGRÉGIO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, à unanimidade e através de seu Plenário, especificamente em relação ao IPTU instituído pelo Município do Rio de Janeiro (RE 248.892-5/RJ):

“TRIBUTÁRIO. IPTU PROGRESSIVO. MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO. ARTIGO 67 DA LEI Nº 691/84. PRECEDENTES.

1. É pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que a progressividade do IPTU, que é imposto de natureza real em que não se pode levar em consideração a capacidade econômica do contribuinte, só é admissível, em face da Constituição Federal, para o fim extrafiscal de assegurar o cumprimento da função social da propriedade.

2. O artigo 67 da Lei nº 691/84, do Município do Rio de Janeiro, que instituiu a progressividade do IPTU levando em conta a área e a localização dos imóveis – fatos que revelam a capacidade contributiva, não foi recepcionado pela Carta Federal de 1988.”

II. Com relação à **Taxa de Iluminação Pública**, é inconteste que o serviço público respectivo, existente em nossas ruas, não permite mensuração relativamente a cada contribuinte, este definido, na lei, como sendo “o proprietário ou titular do domínio útil ou o possuidor, a qualquer título, de imóvel edificado ou não, alcançado pelo serviço”. Como avaliar que a iluminação pública é mais ou menos usada considerando este ou aquele imóvel localizado no respectivo logradouro?

Ademais, tal serviço não tem como destinatário direto unicamente os proprietários dos imóveis localizados nas ruas objeto da iluminação pública, mas sim quaisquer transeuntes que a utilizem (estes em quantidade muito superior à daqueles), aspecto que evidencia, além da falta de especificidade e divisibilidade da atividade estatal, não atender referenciada *taxa* a pressuposto básico para sua instituição e cobrança, qual seja, impor-se a todas as pessoas a quem se dirige o serviço público, e não a parte delas. A natureza contraprestacional do tributo *taxa* certifica a obrigatoriedade de serem por ela alcançadas todas as pessoas destinatárias do serviço (salvo se concedida isenção do mesmo).

E o contido no tópico anterior amolda-se, sem tirar nem pôr, à diretriz iterativamente adotada pelo Colendo SUPERIOR TRIBUNAL DE JUS-

TIÇA, expressa na ementa do REsp nº 38.186 (2ª Turma, Rel. Min. Peçanha Martins), em que foi recorrente o Município do Rio de Janeiro, **verbis**:

“TAXA DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA – COBRANÇA – ILEGALIDADE.

É ilegal a cobrança de taxa em razão da prestação do serviço de iluminação pública, por seu caráter genérico e indivisível, prestado à coletividade como um todo, sem benefício direto para determinado contribuinte.”

III. Tocante à **Taxa de Coleta de Lixo**, é inútil, errada e inconstitucional a tomada, para sua base de cálculo, dos componentes quantitativos próprios do IPTU, tais como área construída e testada fictícia do imóvel, como o fez a lei municipal carioca.

Eis a posição firmada pelo COLENDIO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, que o excerto abaixo transcrito da ementa do Acórdão relativo ao REsp 139.928/SP (relatado pelo Min. José Delgado) confirma:

“Os demais (em que se inclui a Taxa de Limpeza Urbana) por haverem violado a norma do art. 145, § 2º, ao tomarem para base de cálculo das taxas de limpeza e conservação de ruas elemento que o STF tem por fato componente da base de cálculo do IPTU, qual seja, a área de imóvel e a extensão deste no seu limite com o logradouro público.”

IV. Pois bem. Decretada a inconstitucionalidade dos tributos, exsurge o direito à repetição do indébito, cujo exercício exige do contribuinte muita calma e perseverança, em função dos tortuosos e múltiplos trâmites definidos na legislação, determinadores de notória dificuldade que recrudesce diante da morosidade decorrente da grande quantidade de processos (administrativos e judiciais) e culmina com os famigerados precatórios...

E isso é voz corrente até nos Tribunais:

*“O **periculum in mora** decorre do fato notório de que o Governo é um mau pagador. Na repetição de indébito, o contribuinte pena para receber o que recolheu indevidamente, com as contestações*

e recursos de caráter de emulação da Fazenda Nacional; pena mais nos odiosos precatórios.”

- Ag 96.01.52946-2/MG, TRF, 1ª R, 3ª T, Rel. Juiz Tourinho Neto. DJU 25.04.97 -

V. Mas há algo pior no ar. Começa a germinar uma tendência (de fonte nitidamente fiscalista) no sentido do descabimento da devolução de tributos instituídos em desacato à Lei Maior. O desígnio maior deste escrito é discutir seus mais repetidos fundamentos (à frente em sinopse) e ressaltar suas contradições e falácias.

1. *A legitimidade da repetição dimana de haver o **accipiens** recebido, sem causa ou indevidamente, o bem cuja devolução se exige. No caso de indébito tributário, tal não se dá, já que o dever de restituir deriva do só reconhecimento da inconstitucionalidade.*

A causa da obrigação tributária jaz na lei instituidora do tributo, cuja submissão aos princípios superiores (constitucionais) é o que a faz válida. Lei que se embate com a Constituição não é e nunca foi lei. E essa diretriz hermenêutica não é invenção de jejuno; ao contrário, promana do EGRÉGIO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, segundo o atesta o então Ministro PAULO BROSSARD, na ADIn 5219/600/DF, cujo acórdão assim se ementou:

“A lei ou é constitucional ou não é lei. Lei inconstitucional é uma contradição em si. A lei é constitucional quando fiel à Constituição; inconstitucional, na medida em que a desrespeita, dispondo sobre o que lhe era vedado. O vício da inconstitucionalidade é congênito à lei e há de ser apurado em face da Constituição vigente ao tempo de sua elaboração. Lei anterior não pode ser inconstitucional em relação à Constituição superveniente; nem o legislador poderia infringir Constituição futura. A Constituição sobrevinda não torna inconstitucionais leis anteriores com ela conflitantes: revoga-as. Pelo fato de ser superior, a Constituição não deixa de produzir efeitos revogatórios. Seria ilógico que a lei fundamental, por ser suprema, não revogasse, ao ser promulgada, leis ordinárias. A lei maior valeria menos que a lei ordinária.”

- ADIn 5219/600/DF. STF, Pleno, Rel. Min. Paulo Brossard. DJU 24.04.92.

Mesmo para os que radicam a causa da tributação em facilitar ao Estado a obtenção dos meios necessários à satisfação dos fins públicos, esse nobre fim não afasta a necessidade de configurar-se a plena juridicidade, validade, sintonia com os preceitos superiores, da norma legal criadora do tributo. Certificam alguns (como GRIZIOTTI) que a causa supõe uma correspondência entre o interesse público, fundamento da pretensão tributária, e o interesse dos particulares, ambos merecedores da proteção que o princípio da legalidade tributária confere. Assim, sobressai descabido pretender-se justificar uma exigência tributária ilegal ou inconstitucional com a só consideração de os recursos arrecadados haverem-se destinado ao atendimento das necessidades públicas.

Como salientado, vige, na tributação, o princípio do estrito respeito à lei, quer pelo contribuinte, quer pela Fazenda Pública. Se esta vem de exigir tributo que contraria à Constituição, nada mais é necessário para lidimar o direito à restituição.

Já se disse que a violação de norma constitucional é muito mais gravosa e detrimetosa para a sociedade, do que a transgressão de regra legal ordinária. E pior ainda, quando engendrada pelo próprio Poder Público, a quem incumbe a defesa de seu fiel cumprimento. Ademais, se se pudesse justificar o pisoteamento de regra da Constituição com o simplório asserto de que o interesse público suplanta o particular, e quejandos, estar-se-ia negando o estado-de-direito, subvertendo todo o sistema jurídico vigente, enfim, retornando ao Antigo Regime, no qual o Príncipe identificava a valoração (!) do interesse, segundo o seu talante...

Aproposita-se a lição do eminente Ministro do Supremo Tribunal Federal, Dr. CELSO DE MELLO:

*“A essência do direito tributário – respeitados os postulados fixados pela própria Constituição – reside na integral submissão do poder estatal **rule of law**. A lei, enquanto manifestação estatal estritamente ajustada aos postulados subordinantes do texto consubstanciado na Carta da República, qualifica-se como decisivo instrumento de garantia constitucional dos contribuintes contra eventuais excessos do Poder Executivo em matéria tributária.”* (ADIn 1.296-7/PE. STF, Pleno, DJU 10.08.95).

Enfim, inegável que o Município tem competência para instituir (e cobrar) tributos, conforme o art. 30, inc. III, da Constituição, MAS JA-

MAIS VIOLANDO OS PRECEITOS SUPERIORES, quer constitucionais, quer da lei complementar tributária. Se assim o fez, o recebimento do tributo não teve causa válida (lei formal e constitucional), exsurto mais que legítimo o direito do contribuinte à sua restituição.

2. A declaração de inconstitucionalidade da lei não tem o poder de excluir as alterações feitas no mundo fático

É verdade. Contudo, nada impossibilita que quem recebeu quantia com base em ato legislativo imprestável (porque inconstitucional), proceda à sua devolução, em vista de o recebimento indevido não haver propiciado alteração que não possa reverter ao ***statu quo ante***. Isto é, a Fazenda Pública Municipal recebeu quantias indevidamente pagas, incluiu-as no caixa e gastou-as (nem sempre convenientemente), prestando serviços, fazendo obras públicas (muitas de duvidosa necessidade), na conformidade da lei orçamentária. Agora, deverá restituí-las a quem as pagou indevidamente, para tanto fazendo a devida dotação orçamentária precatorial, não importando isso, a verificação de enriquecimento sem causa, locupletamento, máxime à falta de relação direta entre o que o contribuinte paga a título de IPTU e os serviços e obras que a edilidade desenvolve. Mesmo nas taxas esse nexa causal não é necessário, na medida em que o contribuinte nem sempre utiliza efetivamente o serviço público... e, quando o faz, não se dá comprovável equivalência entre a prestação (serviço público) e o valor pago a título de taxa.

E, de outro prisma, descabe falar-se em ausência de culpabilidade do ***accipiens***, por refletir consideração impertinente e desnecessária. Não se é de cogitar se a Fazenda Pública, ao receber tributo inconstitucional, fê-lo culposamente. ***In casu***, a responsabilidade pela restituição configura-se objetiva e independente de causa vinculada à subjetividade. Numa visão sociológica, não há erro em afirmar-se que o Estado “somos nós”. Só que, para o Direito, o Município constitui pessoa jurídica e, como tal, detentor de direitos e sujeito a obrigações, não podendo, por isso, escapar do dever expresso no art. 964 do Código Civil: “*Todo aquele que recebeu o que lhe não era devido fica obrigado a restituir*”.

3. Como os recursos da Municipalidade provêm da arrecadação dos tributos, sua devolução implicaria prejuízo geral para todos

Mesmo se tal fosse verdade, impossível pretender-se justificar a não-restituição de cobranças tributárias flagrantemente inconstitucionais, com a

falta de recursos, instauração de ingovernabilidade, detrimento para o povo em geral etc., pena de instaurar-se a subversão jurídica. A prevalecer isso, estar-se-ia admitindo o desrespeito à Constituição sem qualquer consequência para quem assim age (a Fazenda Pública), nem sequer a devolução do que exigira sem causa legal válida. Seria o êxito de quem contraria a Lei Maior, e a derrota das pessoas (contribuintes) por ela protegidas...

Novo recurso ao eminente Ministro CELSO DE MELLO torna vã qualquer outra consideração:

“Razões de Estado não podem ser invocadas para justificar o descumprimento da Constituição. É preciso advertir que as razões de Estado – quando invocadas como argumento de sustentação da pretensão jurídica do Poder Público ou de qualquer outra instituição – representam expressão de um perigoso ensaio destinado a submeter à vontade do Príncipe (o que é intolerável), a autoridade hierárquico-normativa da própria Constituição da República, comprometendo, desse modo, a idéia de que o exercício do poder estatal, quando praticado sob a égide de um regime democrático, está permanentemente exposto ao controle social dos cidadãos e à fiscalização de ordem jurídico-constitucional dos magistrados e Tribunais.” – AgRg em Ag. 234.163-3/MA. STF, 2ª T, DJU 10.09.99.

Agora, falar-se em prejuízo (decerto que material) exige concreta comprovação disso, sendo impertinentes quaisquer ilações presuntivas. A devolução do indébito implicará saída de dinheiro dos cofres públicos, mas, é óbvio, daquele que entrou indevidamente, sem validade jurídica. Ora, o montante que o Fisco arrecada não tem necessária correspondência com o que gasta, nem globalmente, quanto mais individualmente, haja vista a contumaz verificação de déficit e a esporádica ocorrência de sobra (esta vivida atualmente pela Prefeitura do Rio de Janeiro que, conforme notícias jornalísticas, dispõe de mais de três bilhões em caixa). Então, não se pode afirmar que a quantia a ser devolvida equivale a serviço efetivamente recebido pelo contribuinte, tampouco que desfalcará o Erário de forma a inviabilizar o atendimento de necessidades da população. Como sabido, o Estado deverá agir conforme as regras do direito orçamentário, assimilando normalmente as consequências do desembolso. Assim, ninguém deverá ser

obrigado a pagar tributo maior ou deixará de ter algum serviço público, por força da restituição do indébito, pois tudo dependerá dos objetivos e metas fixadas na lei orçamentária.

4. Não há possibilidade de aferição do valor que deveria ser restituído, vez que os serviços prestados pelo Poder Público dirigiram-se a toda a população

Ora, pagou-se IPTU em valor superior ao permitido pela Constituição e Taxa de Lixo e de Iluminação Pública em valores indevidamente exigidos (tributos que não poderiam ser instituídos e cobrados como o foram). O que lhes deve ser devolvido, senão as quantias correspondentes a tais exações inconstitucionais?

Não há considerações outras a empreender, mesmo porque, a prevalecer o ponto-de-vista ora questionado, **não haveria mais repetição de indébito tributário...** Bastaria a Fazenda Pública alegar a impossibilidade de aferir o quanto de concreto o contribuinte recebeu de serviços de saúde, segurança, educação etc...

De ciência certa que a tributação é o instrumento utilizado pelo Estado para obter recursos destinados à consecução do bem comum. Mas... os fins não justificam os meios... nem os fazem constitucionais e válidos...

5. Há ferimento ao princípio da isonomia repetir-se indébito tributário apenas a quem demandou judicialmente

O Poder Judiciário está aberto a todos, aí manifestando-se a regra isonômica que importa. Se um contribuinte defende seus direitos, e outro não (desinteressando os motivos deste), jamais se pode ver nisso atropelo à igualdade jurídica. Aliás, os brasileiros, com certeza, prefeririam não ter que lutar na Justiça (e como!) **para verem a CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA respeitada.** Se alguns preferem submeter-se às exações fiscais inválidas, não se configura desacato à igualdade, mas antes de tudo acintoso desrespeito ao contribuinte que luta para que se cumpra a LEI MAIOR. Enfim, vivemos, ou não, um Estado de Direito ?!

Quando recorre ao Judiciário para defesa de seus interesses, o cidadão está exercendo direito assegurado na Constituição. E no caso de pagamento de tributo inconstitucional, só pode fazer valer o seu direito à restituição mediante ação judicial, porquanto, de ofício ou a requerimento, a Fazenda se nega a reconhecê-lo. Logo, se é esse comportamento das autoridades

que leva o contribuinte a socorrer-se da Justiça, absurda é a recriminação deste ato ou a acusação de que retrata ele desvio da exigível solidariedade social. Quem pleiteia devolução é quem pagou indevidamente o tributo, e não quem deixa de pagar, via sonegação, fraude, este sim violentador de referida regra social.

6. *O efeito da declaração de inconstitucionalidade é **ex nunc***

A decisão que declara a inconstitucionalidade da lei produz efeitos retroativos, apesar de não haver no direito pátrio norma expressa que confirme esta assertiva. Equivale dizer: implica ela a nulidade *ex tunc* da norma legal, na conformidade da firme e iterativa jurisprudência do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (v.g.: Rep. 971/RJ, Djaci Falcão, RTJ 87/758; RE 93.356/MT, Leitão de Abreu, RTJ 97/1369; RE 168.554/RJ, Marco Aurélio, RTJ 157/1063; ADIn 2/DF, Paulo Brossard, RTJ 169/763), apropositando-se o destaque do seguinte asserto do voto proferido pelo Min. MOREIRA ALVES, no aresto por último citado:

*“Sr. Presidente, em nosso sistema jurídico a declaração de inconstitucionalidade (incompatibilidade – vício) acarreta a nulidade da lei inconstitucional, operando **ex tunc** e, conseqüentemente, desconstituindo-a **ab initio**, quer se trate de inconstitucionalidade material, quer se trate de inconstitucionalidade formal.”*

Tem valimento trazer à colação, mais uma vez, o magistério do eminente Ministro CELSO DE MELLO, contido no seguinte excerto de seu voto na ADIn 652-5/MA, publicado no DJU 02.04.93, **verbis**:

“O repúdio ao ato inconstitucional decorre, em essência, do princípio que, fundado na necessidade de preservar a unidade da ordem jurídica nacional, consagra a supremacia da Constituição. Esse postulado fundamental de nosso ordenamento normativo impõe que preceitos revestidos de menor grau de positividade jurídica guardem, necessariamente, relação de conformidade vertical com as regras inscritas na Carta Política, sob pena de ineficácia e de conseqüente inaplicabilidade. Atos

inconstitucionais são, por isso mesmo, nulos e destituídos, em consequência, de qualquer carga de eficácia jurídica. A declaração de inconstitucionalidade de uma lei alcança, inclusive, os atos pretéritos com base nela praticados, eis que o reconhecimento desse supremo vício jurídico inquina de total nulidade os atos emanados do Poder Público, desampara situações constituídas sob sua égide e inibe – ante a sua inaptidão para produzir efeitos jurídicos válidos – a possibilidade de invocação de qualquer direito.”

A melhor fonte doutrinária também não discrepa disso. Leia-se o que leciona o Prof. GILMAR FERREIRA MENDES, Advogado-Geral da União e inegável autoridade no assunto:

*“A lei declarada inconstitucional é considerada, independentemente de qualquer outro ato, nula **ipso jure e ex tunc**.”* (Apud Repertório IOB Jurisprudência/2000, nº 20, p. 524).

Tudo que aqui se perfilhou ecoa nas lições do Prof. RICARDO LOBO TORRES, como comprova a seguinte passagem de seu livro **Restituição de Tributos**, Forense, 1983, p. 97:

*“A regra geral, no direito brasileiro, é a da eficácia **ex tunc**, com a nulidade **ab initio** da cobrança dos tributos com base na lei maculada de inconstitucionalidade.”*

Diante da forte e abalizada voz do Excelso Pretório e de tão prestigiosa doutrina, nada mais caberia aduzir acerca dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade de lei tributária (deveras, **ex tunc**). Contudo, alguns aspectos ainda merecem abordagem.

É indiscutível que o objetivo buscado com a declaração de inconstitucionalidade de norma legal consiste em desfazer seus efeitos gerais, na medida em que, excluindo-a do contexto jurídico, retira-lhe a aplicabilidade. Todavia, além desse efeito prospectivo, gera tal declaração a consequência de alcançar a lei inválida desde o seu nascimento. Dizia Alfredo Buzaid sobre a lei inconstitucional que *“a eiva de inconstitucionalidade a atinge no berço, fere-a **ab initio**. Nasceu morta. Não teve pois nenhum*

único momento de validade.” (Da Ação Direta de Declaração de Inconstitucionalidade, Forense, 1958, p. 48)

Re vera, há certa divergência doutrinária quanto a esta conclusão, no pertinente a questões de direito público. Para alguns, a lei em conflito com a Constituição não deixa de ser lei, mantendo-se intactos os atos praticados antes da declaração de sua inconstitucionalidade. Para J. J. CANOTILHO, “*é possível entender-se que as situações consolidadas – como as relações jurídicas extintas pelo cumprimento da obrigação – estejam imunes aos efeitos da declaração de inconstitucionalidade.*” (**Direito Constitucional**, Almedina, Coimbra, 1986, p. 816). Outros argumentam não poderem ser desfeitos os atos jurídicos praticados enquanto vigente e eficaz a lei inconstitucional. Defende-se até a primazia do interesse absoluto diante da eliminação do ato jurídico viciado, para, invocando a razoabilidade que envolveu a sua efetivação, concluir que o interesse concreto da manutenção da segurança das relações jurídicas convalida os atos praticados. (cf. SERGIO D’ANDRÉIA, **Direito Administrativo Didático**, Forense, 1985, p.116/7). Outros ainda entendem razoável a inteligência de que não se deve ter como nulo *ab initio* ato legislativo declarado inconstitucional (mas sim anulável), já que entrara o mesmo no mundo jurídico com presunção de validade, impondo-se à obediência pelos destinatários dos seus comandos.

Essas argumentações (com dicções denotativas de insegurança: “é possível entender-se”, “é razoável concluir-se”, “é admissível”), não estiolam a conclusão de que a decisão do Supremo Tribunal, pela inconstitucionalidade da lei, é de *virtus* desconstitutivo, produzindo efeitos *ex tunc*: todos os atos praticados sob a égide da norma tida como inconstitucional consideram-se nulos. É a regra, só excepcionada no caso de o aresto declarar expressamente consequência diversa, ou seja eficácia *ex nunc*.

Em sede não-tributária, de reconhecer a necessidade de temperamentos para o remate acima, pois, levado por considerações práticas, depara-se judiciosa a atribuição de certa validade aos atos praticados por pessoas que, em boa fé, tenham exercido poderes/direitos conferidos pelo diploma posteriormente julgado ineficaz. Exemplificando: atos praticados por oficial de justiça nomeado; recebimento de pensão alimentícia, durante anos, tudo com base em lei inconstitucional... Neste caso, alinham-se como exigências básicas para a adoção do critério não-retroativo de leis declaradas inconstitucionais: que os atos praticados sejam informados por boa-fé e que não impliquem detrimento para o agente.

Salta à vista a impossibilidade de aplicação de tal diretriz no campo da tributação, primeiro diante do descabimento de qualquer perquirição acerca da **bona fides** do contribuinte, que, cumprindo lei inconstitucional, pagou o imposto porque foi a isso compelido pela administração, que procedeu ao lançamento do tributo, desencadeou fiscalização, negou a participação do contribuinte em concorrência pública, ameaçou imediata cobrança executiva...

Já o mesmo não se pode afirmar do Estado, pois, como o Poder Executivo detém a privatividade da iniciativa de lei em matéria tributária, é ela gerada em seu âmbito. Depois, aprovada pelo Legislativo, é objeto de sanção pelo próprio Executivo, que confirma sua afinação (!) com a Lei Maior. Assim, o Executivo não é apenas o aplicador da lei tributária, mas sim seu “criador”, no sentido da elaboração e posterior aprovação para ingresso no ordenamento jurídico. Considerando a quantidade e os motivos da inconstitucionalidade de leis que o SUPREMO vem decretando, não se pode negar, em sã consciência, que o Executivo vem descurando dos princípios constitucionais tributários e, com isso, resvalando para a **mala fides**.

E tal carência de boa-fé, que infesta o Executivo em matéria tributária, foi retratada pelo eminente Ministro MARCO AURÉLIO (STF), em conferência proferida na EMERJ, em 11.02.2000 (e publicada na **Revista da EMERJ**, v. 3, nº 10), quando contou o seguinte caso (p.11):

“Certa vez um servidor de hierarquia superior levou um projeto de lei que versava sobre Direito Tributário a um Ministro, para encaminhamento à Câmara dos Deputados pelo Presidente da República, e, quando alertado sobre possível conflito entre o projeto e as normas da nossa Lei Maior, o titular da pasta perguntou qual o grau de inconstitucionalidade desse projeto, havendo o servidor revelado que o grau seria de setenta por cento. Indagado sobre como se alcançou essa porcentagem, o servidor afirmou que a extensão do conflito do projeto com a Carta fora calculada a partir do pressuposto de que cerca de trinta por cento dos contribuintes, em que pese o vício da lei, viriam a pagar o tributo sem nada reclamar. Por essa forma, busca-se obter reforço de caixa, sempre deficitário ante os acessórios das dívidas interna e externa.”

É péssimo o exemplo do Estado (hoje o grande jurisdicionado de todos os Tribunais de Justiça), que, ao invés de pisotear os princípios superiores, deveria aos mesmos submeter-se, de modo a nortear a postura do cidadão comum. Mas não, com frequência cria (e cobra) exações inconstitucionais, decerto baseado no “princípio da ilegalidade eficaz”, bem retratado pelo Prof. SOUTO MAIOR BORGES, segundo o qual “a quantia indevida que entrou nas burras oficiais e não foi devolvida, para efeitos de finanças públicas tem a mesma eficácia que a de tributo devido, razão pela qual o Fisco usa das imposições indevidas constantemente, visto que não são todos os contribuintes que discutem incidências ilegais”. (*Apud O Princípio da Moralidade no Direito Tributário*, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1996, p. 30)

Nesse passo, acode à mente o princípio da moralidade da administração pública, hoje expresso em nossa Carta, deveras porque o legislador constituinte, vendo cada vez mais escassos os valores éticos na conduta humana, resolveu lembrar que a honestidade deve informar a prática de qualquer ato administrativo. E, no campo tributário, essa diretiva impõe, dentre outras, atuação do Fisco no sentido de devolver sem protelação toda quantia que a título de tributo tenha arrecadado indevidamente, máxime com base em lei inconstitucional, pois, conforme bem assinala o Prof. IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, “macula a ética e a moralidade toda produção legislativa que fira a Constituição”. (Obra citada por último, p. 34).

Por outro lado, falta senso cogitar-se de possível prejuízo do agente (Fazenda) que teve por legítimo o ato e, fundado, nele, operou na presunção de que está procedendo sob o amparo do direito objetivo. Não só porque nosso Direito possui bases constitucionais de liberdade e de justiça material, mas principalmente porque no Estado de Direito a doutrina constitucional mais moderna enfatiza a necessidade de concretização dos direitos fundamentais reveladores da segurança jurídica. E, *in casu*, esta obriga pronta ação no sentido de fazer valer a Lei Maior, pena de legitimar-se ato nela proscrito, implicando ruptura da estabilidade jurídica que é o apanágio do Estado Democrático de Direito.

De ciência certa que a garantia do ato jurídico perfeito é constitucionalmente assegurada, mediante princípio que, juntamente com a legalidade, isonomia, irretroatividade da lei tributária (e outros), constituem cláusulas pétreas do sistema. E, ato jurídico perfeito é o “já consumado segundo a

lei vigente ao tempo em que se efetuou” (LICC, art. 6º, § 1º). Lei qualquer ? Não; lei que, sobre vigente, há de dispor de validade, caráter ausente face à declaração de sua inconstitucionalidade. Essa a correta interpretação de referido dispositivo, que colabora na sustentação da regra da nulidade dos efeitos de norma legal com tal mácula.

De fato, há flagrante contraste entre, de um lado, dever o ato jurídico viciado ser eliminado do mundo jurídico, e, de outro, o do aproveitamento de seus efeitos, com a respectiva manutenção ou conservação. Mesmo em algumas áreas publicistas, cabe aplicar-se a solução segunda, como forma de melhor atender-se ao interesse público, desde que presentes ponderáveis elementos como boa-fé, tempo decorrido, dentre outros. Em sede tributária, porém, tudo conduz à extinção do ato atingido, e de suas conseqüências, ou seja, dar-se eficácia *ex tunc* à decisão judicial de controle, salvante na hipótese de coisa julgada em qualquer espécie de procedimento judicial. Neste caso, a eficácia da coisa julgada, restrita exclusivamente às partes (Fazenda e contribuinte derrotado no processo), reveste-se da imutabilidade que enforma este instituto. É exigência da ordem pública e do bem comum, visando à estabilidade da tutela jurisdicional e, de conseqüência, à segurança jurídica e política.

De outro enfoque, o lançamento tributário definitivo (em que se exauriram todas as instâncias administrativas) não admite revisão por erro de direito, como também a declaração de inconstitucionalidade da lei evidencia erro desse jaez. Significa que nossa Lei Complementar Tributária não autoriza a administração a proceder ao reexame do lançamento nessa hipótese (CTN, arts. 145 e 149).

Todavia, não interfere isso na conclusão de que tem direito à restituição o contribuinte que pagou tributo instituído em lei declarada inconstitucional. Primeiro porque a matéria se submete ao Judiciário, cujo mister não pode sofrer limitação de qualquer ordem, máxime quando de natureza constitucional, ou seja, direito decursivo de afronta a seus princípios. Segundo porque se generalizou o recolhimento de tributos sem prévio lançamento pela autoridade, soando esquisito falar-se em atividade administrativa de lançamento, a não ser nos tributos relativos ao patrimônio (IPTU, IPVA, ITBI e algumas taxas de serviço). E negar-se a restituição apenas quanto a estes (apurados mediante lançamento direto e por declaração), simplesmente porque a administração não pode rever sua atividade exatora, avulta no mínimo antiisonômico.

Indefensável também que a auferição de vantagem econômica implique vedação de devolução de tributo criado por lei inconstitucional. Em sendo imposto, gerador de recursos para utilização nas atividades gerais do Estado e ausente de contraprestação, é manifesta a inexistência de benefício direto para o contribuinte que o pagou. Não se pode concluir diferente nos chamados tributos vinculados (taxas e contribuição de melhoria), porquanto neles se tem a atividade estatal como geratriz da obrigação de pagar, sendo irrelevante haver-se efetivamente beneficiado o contribuinte, mediante o serviço público aos mesmos conectado. Daí, ressalta até descabido falar-se em contraprestação relativamente a essas duas últimas espécies tributárias, dada a ausência de igualdade valorativa entre o que se paga e o serviço prestado pelo Poder Público, ou mesmo a impossibilidade de isso ser aferido. A grande verdade é que não basta o Estado prestar o serviço para obrigar-se a sociedade civil a pagar o tributo taxa. É indispensável que haja a sua instituição mediante lei válida, constitucional. Aliás, qualquer embate com a Carta Maior jamais pode justificar-se com fatos de natureza administrativa, financeira ou moral. E também nesse aspecto o Pretório Excelso inclina-se por reconhecer a obrigatoriedade da restituição do indébito tributário.

Em suma: salvante a hipótese de coisa julgada, toda quantia paga a título de tributo julgado inconstitucional deve ser restituída, só por tal vício, ou seja, sem outras cogitações. ◆