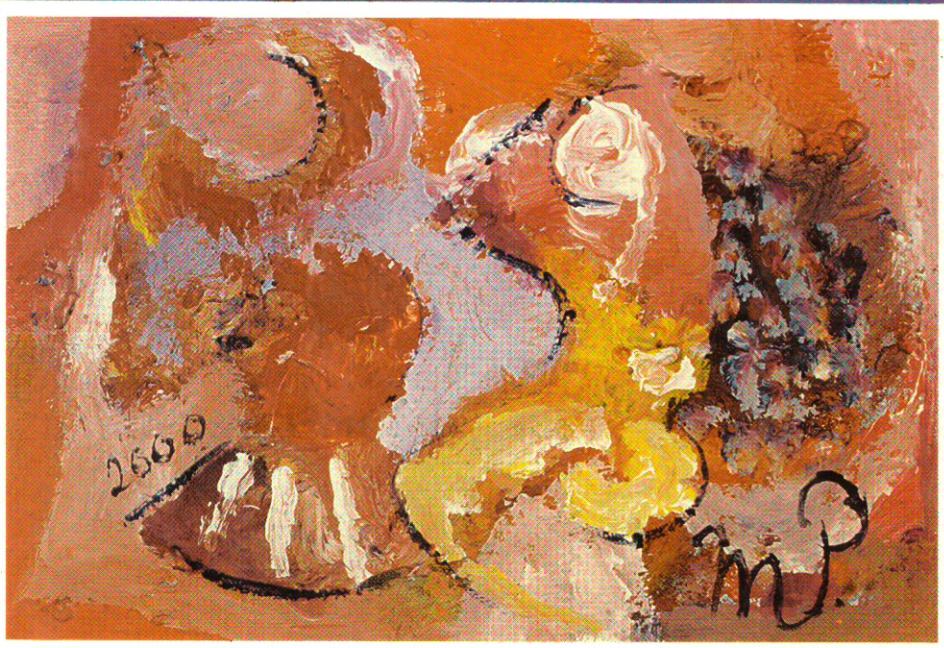


REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



68

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

68



Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretora Financeira
Lidia Lobello de Oliveira Rocha

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

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

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Binho's

Impressão
Gráfica Palas Athena

(MAIO - 2001)

Martins de Porangaba

é o autor da obra
reproduzida em destaque
na capa desta edição.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário,
inclusive exemplar com o
Índice Cumulativo dos nºs 1 a 63.
Complete sua coleção.

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



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

SUMÁRIO

Doutrina

- A superveniência do novo art. 170-A do CTN e a duvidosa questão acerca da revogabilidade do direito subjetivo à autocompensação do indébito tributário - *Alexandre Macedo Tavares* 7
- Tributação da transmissão de bens por sucessão hereditária - *Angelina Mariz de Oliveira* ~~ITCD~~ - INVENTÁRIO - PARTILHA 15 11329
- Aspectos constitucionais da contribuição de intervenção no domínio econômico instituída pela Lei nº 10.168/00 - *Edmar Oliveira Andrade Filho* 32
- Prejuízos fiscais - atualização monetária - *Enio Zaha* CF / 88 ART 150 38
- A supremacia constitucional como garantia do contribuinte - *Hugo de Brito Machado* responsibleabilidade 44 11330
- Substituição tributária e realidades afins - legitimidade ativa "ad causam" - *Hugo de Brito Machado Segundo* 61 11331
- Imposto de renda e o artigo 43 do CTN - *Ives Gandra da Silva Martins* 77
- A compensação e a correta aplicação do art. 170-A do CTN - *Leo Krakowiak* 80
- Lei nº 10.168/00: inconstitucionalidades na contribuição "de intervenção no domínio econômico" - *Luiz Fernando Maia* 86 11332
- O sigilo bancário e a tutela preventiva - *Mantovanni Colares Cavalcante* 93 11333
- A figura da "fraude à lei tributária" prevista no art. 116, parágrafo único do CTN - *Marciano Seabra de Godoi* 101 11334
- Responsabilidade do contribuinte do imposto de renda na fonte e proponente de ação judicial afinal julgada improcedente - *Ricardo Mariz de Oliveira* 124 11335
- Reedição de medidas provisórias que revogam as antecedentes - o caso da majoração da contribuição social sobre o lucro pela MP nº 1.807/99 e suas reedições - *Rogério Pires da Silva* 143 11336

A Supremacia Constitucional como Garantia do Contribuinte

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

Muitos estudiosos do Direito Tributário ainda não se deram conta de que o poder de tributar não pode ser limitado apenas pela lei,¹ posto que muitas vezes o arbítrio estatal se manifesta pela voz do próprio legislador. Essa pressão gigantesca do poder de tributar, que não poucas vezes verga o legislador e o faz produzir normas de tributação contrárias aos princípios fundamentais do Direito Tributário.

Temos sustentado que a supremacia constitucional é o único instrumento que o Direito pode oferecer contra o arbítrio, quando este se manifesta na atividade legislativa, e temos visto com satisfação que essa nossa idéia está na mente de eminentes constitucionalistas e tributaristas, que se preocupam com os mecanismos jurídicos de contenção do arbítrio estatal, e mesmo diante de constituições nas quais, diferentemente da nossa, estão ainda ausentes normas específicas de regramento da atividade tributária.

Com efeito, é patente e universal o desenvolvimento de práticas arbitrárias, tanto por parte do legislador, como da administração tributária, de sorte que se faz imprescindível a reflexão e o debate a respeito da supremacia constitucional, especialmente no que diz respeito à interpretação das normas da Constituição, tarefa na qual ainda se vê com freqüência a predominância do elemento literal, em detrimento ou mesmo com a completa desconsideração dos elementos teleológico e sistemático, não obstante estes importantes elementos da hermenêutica constitucional sejam sempre lembrados pelos defensores da Fazenda Pública quando sustentam teses convenientes para o aumento da arrecadação.²



Hugo de Brito Machado
é Juiz aposentado do TRF da 5^a Região, Professor Titular de Direito Tributário da Universidade Federal do Ceará e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

¹ No final de 1998, em Lisboa, por ocasião das “XIX Jornadas Latino-americanas de Direito Tributário”, propusemos como tema central para as “XX Jornadas”, que seriam realizadas no Brasil, o tema *Supremacia Constitucional e Tributação*. Alguns colegas, entretanto, objetaram que a questão da supremacia constitucional não era importante, e que somente no Brasil o assunto merecia certa atenção, pelo fato de ser a nossa Constituição rica em normas a respeito de tributos. Fiquei vencido. Prevaleceu a proposta do tema *Tributação e Direitos Humanos*. Perdemos, assim, excelente oportunidade de debater com os colegas da América Latina, e de alguns países da Europa, a questão da supremacia constitucional como garantia do contribuinte.

² Exemplo disto é o bem elaborado estudo de Kleber Augusto Tagliaferro, ilustre Procurador Seccional da Fazenda Nacional em Marília, São Paulo, publicado na *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 66, pp. 67/75, sobre sigilo bancário.

Por tal razão, aliás, não estamos seguros de que o melhor caminho seja o trilhado pelo constituinte brasileiro, que optou pela inclusão no texto da Lei Maior de normas específicas, minudentes, a respeito de tributação. Talvez esse caminho leve a um resultado oposto àquele que se tem pretendido. Em vez de fortalecer as garantias do contribuinte, talvez termine por enfraquecer a supremacia constitucional, como adverte, com inteira propriedade, o Professor Paulo Bonavides, um dos mais notáveis estudiosos da Ciência Política e do Direito Constitucional da atualidade. A propósito da postura do constituinte, em vários países, enaltecida por Mário Gonzalez, de incluírem nas constituições verdadeiros planos de política econômica, faz uma ressalva que está a merecer profunda meditação, afirmando:

“Houve, efetivamente, essa mudança. Mas à acuidade crítica de muitos constitucionalistas, deslumbrados com essa portentosa variação, escapou aquele aspecto desintegrativo dos fundamentos jurídicos da ordem constitucional que tem acompanhado de perto a crise das Constituições, contribuindo largamente a desprestigiá-las e desvalorizá-las como formas clássicas idôneas para afiançar o exercício de poderes limitados nos rígidos moldes de um Estado de direito, protetor das liberdades humanas. A Constituição - plano ou programa de política econômica posto no ponto mais alto da escala hierárquica dos valores políticos - desvirtua e desfigura o sentido tradicional das Constituições, compreendidas fundamentalmente pelo aspecto jurídico, que urge salvaguardar. Nos países socialistas,

por exemplo, a Constituição tem mais valia sócio-econômica do que propriamente jurídica, é mais um instrumento programático de governo do que um esquema de repartição de competências entre órgãos do poder, harmônicos e independentes, ou de atribuição de direitos no sentido tradicional das Constituições ocidentais.”³

Assim é que, sem a pretensão de produzir doutrina, até porque desprovidos do conhecimento e do talento a tanto indispensáveis, ousamos colocar aqui algumas idéias para a meditação dos doutos, especialmente daqueles que se dedicam aos estudos da tributação e alimentam seriamente a preocupação de contribuir na edificação de instituições capazes de, neste campo, tornar efetivo o controle jurídico do poder de tributar.

Com este propósito vamos aqui demonstrar a importância e examinar alguns aspectos do que podemos denominar Direito Constitucional Tributário, especialmente os que se referem aos princípios da legalidade, da irretroatividade, da isonomia e da capacidade contributiva.

2. Importância do Direito Constitucional Tributário

2.1. A universalidade do arbítrio em matéria de tributação

Em rápida pesquisa que realizamos, podemos constatar que a importância do Direito Constitucional Tributário vem sendo destacada em diversos países, entre os quais na Alemanha, na Bélgica, em Portugal, na Espanha e em países na América Latina.

Isto é suficiente para demonstrar a universalidade do arbítrio em matéria de

³ Paulo Bonavides, *Curso de Direito Constitucional*, 7ª edição, Forense, Rio de Janeiro, p. 32.

tributação. Há, todavia, referência expressa a essa universalidade, em texto recente de Rubén O. Asorey, que afirma, sem meias palavras:

“Este fenómeno no reconoce fronteras, ni identificación com organismos, ni personas, gozando de universalidad y comprendiendo por igual a organismos de recaudación impositivos, aduaneros y previsionales, federales o locales, de países desarrollados o en vías de desarrollo.”⁴

Asorey demonstra também a importância da supremacia constitucional como instrumento para o controle desse arbítrio. E idêntica demonstração pode ser vislumbrada, também, em manifestações várias.

2.2. A importância da supremacia constitucional

Klaus Tipke analisa os princípios fundamentais da tributação, em excelente estudo cujo título, *El Derecho Tributario Constitucional en Europa*, já está a indicar a importância da supremacia constitucional no trato das questões tributárias, não apenas na Alemanha, mas em toda a Europa. Destacamos nesse estudo a análise do princípio da capacidade econômica e sua não-aplicação aos impostos com função extrafiscal, que o autor denomina impostos de ordenamento, à consideração de que

“... resulta lícito y obligado realizar una ponderación de bienes jurídicos entre el principio de igualdad en la tributación com arreglo a la capacidad económica y otros principios constitucionales. Sim embargo, no es lícito

eludir el principio de igualdad tributaria segúin la capacidad económica - principio decisivo de la justicia tributaria en un Estado de Derecho - mediante cualesquiera consideraciones de política extrafiscal. Por el contrario, la medida de ordenamiento deberá tener al menos la misma incidencia sobre el bien comum - si no mayor - de la que supone la pura tributación con arreglo a la capacidad económica. Las exenciones y bonificaciones fiscales no deben establecerse según el capricho del legislador.”⁵

Na Bélgica, Elisabeth Willemart começa uma excelente monografia sobre o tema apoiando-se em consistente doutrina do moderno constitucionalismo para afirmar:

“Le droit fiscal n’ échappe pas au profond mouvement de constitutionnalisation que marque, depuis plusieurs années, les différentes branches du droit. (sur ce thème, voy. not. F. Delpéree, ‘La constitutionnalisation de l’ordre juridique belge’ R.B.D.C., 1998, pp. 219-243). La valorisation des dispositions que la Constitution consacre à la fiscalité s’impose même avec une évidence singulière. Instrument d’ un pouvoir exercé sur les citoyens, le droit fiscal trouve en effet directement son assise das la Constitution (Le droit fiscal partage notamment cette particularité avec le droit pénal. Voy. M. Verdussen, *Contours et enjeux du droit constitutionnel pénal*, Bruxelles, Bruylant, 1995) : le pouvoir fiscal émane de la Nation; il est exercé de la manière etablie par la

⁴ Rubén O. Asorey, “Protección Constitucional de los Contribuyentes Frente a la Arbitrariedad de las Administraciones Tributarias”, em *Protección Constitucional de los Contribuyentes*, livro de autoria coletiva coordenado por Asorey, Educa/Maracial Pons, Madrid/Barcelona, 2000, p. 26.

⁵ Klaus Tipke, “El Derecho Tributario Constitucional en Europa”, em *Revista Euroamericana de Estudios Tributarios*, IET e EF, Madrid, n. 5, mayo/agosto 2000, pp. 19/20.

Constitución." (Const., art. 33: Tous les pouvoirs émanent de la Nation. Ils sont exercés de la manière établie par la Constitution)."⁶

Em Portugal já de algum tempo podem ser anotadas manifestações a respeito da supremacia constitucional e sua importância em matéria tributária. É sabido que o fato gerador da obrigação tributária deve ser um *signo presuntivo* de capacidade contributiva. Deve ser um indício que autoriza a presunção de capacidade econômica para o pagamento do tributo. Cardoso da Costa, embora afirme a liberdade do legislador para a escolha desse fato indício de capacidade contributiva, aponta o limite que a este se impõe, doutrinando com propriedade:

“Qual seja ele para cada imposto é coisa evidentemente dependente da escolha que o legislador faça. O que a este respeito cabe sublinhar é que o legislador detém nesta matéria ampla liberdade, podendo, em princípio, arvorar qualquer facto ou situação da vida real em índice da capacidade contributiva dos cidadãos e ligar-lhe consequentemente uma obrigação de imposto. O legislador determinar-se-á, fundamentalmente, por considerações extra-jurídicas - em considerações de ordem económica, política e técnica, como a estrutura económica, as necessidades financeiras, o peso da opinião pública - mas sempre *terá de respeitar, em todo o caso, os limites constitucionais que depara*, e que são sobretudo os decorrentes do princípio da igualdade tributária, ...”.⁷ (o destaque não é do original)

Na Espanha e em países da América Latina a situação não é diferente.

Rubén O. Asorey, por exemplo, assevera que:

“El Derecho tributario debe, en forma substancial, su desarrollo y evolución al esquema esencial de la relación jurídica tributaria. Los enfoques dinámicos o proceduralistas aparecidos a partir de la década del sesenta no pudieron relativizar el papel trascendental de esa relación dentro de la teoría general del Derecho tributario. Ese núcleo esencial, objeto de los más profundos análisis y disquisiciones intelectuales, permitió la incorporación legislativa de la juridicidad de tales desarrollos dogmáticos, convirtiendo en anatema el principio de subordinación del administrado a un poder estatal situado en un plano superior y consagrando la plena sumisión de los dos sujetos de la relación al mismo plano de igualdad.

Sin embargo, el ejercicio de los derechos y obligaciones de esa relación, por efectos de diversos factores jurídicos y metajurídicos, fue sufriendo la erosión ostensible de la situación del sujeto pasivo, es decir, de los contribuyentes y responsables. Quizá la razón fundamental de ello radica en la siempre bienvenida lucha contra la evasión, que lleva al Estado al desmadre de calificar y tratar como evasores a quienes actuando de buena fe optan por una alternativa legal de mejor opción económica, a la presencia de criterios eficientistas que tratan de superar las deficiencias y carencias de los organismos de recaudación com medidas que devienen arbitrarias por las más diversas razones, y a la actuación desmedida de funcionarios bajo la invocación de conceitos vagos e inasibles.

⁶ Elisabeth WILLEMART, *Les Limites Constitutionnelles du Pouvoir Fiscal*, Bruxelles, 1999, p. 1.

⁷ José Manuel M. Cardoso da Costa, *Curso de Direito Fiscal*, 2^a edição, Almedina, Coimbra, 1972, p. 266.

En fin, se originan en la vida del Derecho tributario una serie de abuso, desvíos, arbitrariedades, donde el sujeto activo actúa fuera de la ley y del derecho, a través de comportamientos anómalos, utilizando en ciertos casos máscaras legitimadoras de la juridicidad, como seudointerpretaciones reñidas con las garantías constitucionales.

A partir de los años ochenta se comienza a prestar atención a esta situación, no ya desde la teoría general del Derecho fiscal, sino desde la práctica y ejercicio de los derechos y deberes de la relación.”⁸

Jaramillo también sustenta a colocação das questões fundamentais do Direito Tributário no plano da Constituição, questionando a posição da disciplina que estuda tais questões, se deve ser integrada ao Direito tributário, ou ao Direito constitucional, ou se deve ser considerada uma disciplina autônoma. Para ele os princípios fundamentais da atividade financeira, por óbvias razões, estão nas Constituições Políticas, o que tem dado lugar a que se sustente a existência de um Direito constitucional financeiro, ou ao menos do Direito constitucional tributário. E assevera que

“Las Constituciones ecuatorianas han mostrado preocupación por los temas tributarios, los que hasta la fecha preponderan.”⁹

3. Supremacia Constitucional e Controle do Poder

3.1. Os caminhos

São tantos os exemplos que podem ser citados, de abusos do poder estatal

praticados pela via legislativa, que ninguém mais pode ter dúvida quanto à insuficiência do princípio da legalidade como garantia do contribuinte. O legislador no mais das vezes submete-se às pressões do governo, que dispõe de numerosos instrumentos para exercer influência sobre o parlamento. Por outro lado, em alguns países o próprio governo legisla, como acontece no Brasil, com o decreto-lei do regime constitucional anterior, e com as medidas provisórias do regime constitucional vigente.

A questão que se coloca então é a de saber qual o caminho mais adequado para a efetiva garantia do contribuinte contra abusos do poder de tributar, se a colocação, na Constituição, de regras de tributação minudentes, ou se a utilização dos princípios constitucionais fundamentais, que se refletem também no âmbito das relações de tributação e podem ser desenvolvidos na doutrina e na jurisprudência, mediante uma interpretação consentânea com a finalidade desses princípios.

Vejamos, ainda que em traços superficiais, cada um desses caminhos.

3.2. A constituição minudente

No Brasil o Constituinte optou pelo primeiro desses caminhos. Desde o regime constitucional anterior tínhamos já a Constituição mais rica do mundo em normas pertinentes à tributação.¹⁰ Na vigente Constituição, então, foram albergadas normas que a rigor deveriam estar nos regulamentos de tributos. E ainda assim não se conseguiu controlar os abusos.

⁸ Rubén O. Asorey, “Protección Constitucional de los Contribuyentes Frente a la Arbitrariedad de las Administraciones Tributarias”, em *Protección Constitucional de los Contribuyentes*, livro de autoria coletiva coordenado por Asorey, Educa/Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 2000, pp. 25/26.

⁹ José Vicente Troya Jaramillo, “Finanzas Públicas y Derecho Constitucional”, em *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, ano 1998, núm. 5, p. 9.

¹⁰ A Constituição mais rica, no sentido de ser a Constituição que alberga maior número de normas, sem qualquer sentido valorativo, sem qualquer valorização da qualidade técnica dessas normas.

Por outro lado, criou-se, mesmo na mente de juristas respeitáveis, a idéia de que as normas da Constituição devem ser expressas, mesmo quando se reportem a conceitos conhecidos, sem o que o legislador ficará livre para o trato dos assuntos, sem as limitações decorrentes daqueles conceitos que, utilizados pela norma da Constituição, passaram a constituir elementos decisivos na determinação do significado desta. Exemplo desse grave equívoco em que incorrem alguns juristas é o da contribuição de melhoria, que mais adiante vamos examinar.

Problemas outros também já foram suscitados em torno do alcance de princípios constitucionais no que diz respeito a questões tributárias, e infelizmente se viu que o trato minudente talvez tenha tolhido a mente do intérprete e aplicador da Constituição. Temos visto, em consequência, serem amesquinhasadas garantias fundamentais do cidadão contribuinte, em situações as mais diversas. Entre as garantias amesquinhasadas pelas mentes habituadas às normas minudentes, destacamos para estudo, nesta oportunidade, a irretroatividade das leis e a exigência de fundamentação dos atos administrativos.

3.3. *O desenvolvimento dos princípios*

Parece, em face do que se tem observado, ser de duvidosa utilidade a colocação de normas minudentes na Constituição. Mais do que inútil, esse caminho parece nos demonstrar que tem razão o Professor Paulo Bonavides quando se refere àquele “aspecto desintegrativo dos fundamentos jurídicos da ordem constitucional que tem acompanhado de perto a crise das Constituições, contribuindo largamente a desprestigiá-las e

desvalorizá-las como formas clássicas idôneas para afiançar o exercício de poderes limitados nos rígidos moldes de um Estado de direito, protetor das liberdades humanas”.

Uma das facetas pelas quais pode ser vista essa desintegração dos fundamentos jurídicos da ordem constitucional é a extrema facilidade com que são alteradas as normas da Constituição. Alegando a necessidade de preservar a governabilidade, o governo geralmente consegue a aprovação de emendas que aos poucos alteram completamente a Constituição, como tem acontecido no Brasil.

Outra faceta pela qual se revela a aludida desintegração é o menosprezo que as autoridades do governo devotam aos princípios constitucionais na aplicação da lei tributária, amesquinhando completamente princípios fundamentais, como adiante será demonstrado.

3.4. *Responsabilidade pessoal do agente público*

O caminho que nos parece necessário trilhar, para reduzir a limites aceitáveis as práticas abusivas de autoridades, é a responsabilidade pessoal do agente público. Nos dias atuais quem corporifica o Estado age de modo praticamente irresponsável no que diz respeito aos direitos individuais que eventualmente lesionam. O agente do fisco, que formula em auto de infração exigência que sabe ou deveria saber indevida, não sofre nenhuma consequência de seu ato ilícito, não obstante esteja este legalmente definido como crime de excesso de exação.¹¹ Não se conhece um único caso de ação penal por excesso de exação, e não é razoável acreditar-se que nenhum agente do fisco o tenha praticado.

¹¹ Código Penal, art. 316, § 1º, com redação que lhe deu o art. 20, da Lei nº 8.137, de 27.12.1990.

Preconizamos, pois, a responsabilidade do agente público por lesões que pratique a direitos do contribuinte, sem prejuízo da responsabilidade objetiva do Estado. Entendemos que esta é a forma mais adequada de se combater o cometimento arbitrário do fisco.

É sabido que a indenização por cometimento ilícito tem dupla finalidade. Uma, a de tornar indene, restabelecer, o patrimônio de quem sofreu o dano. A outra, a de desestimular a conduta ilícita de quem o causou.

A responsabilidade objetiva do Estado por danos ao cidadão pode assegurar a este a indenização correspondente, mas não atua como fator desestimulante da ilegalidade, pois quem a pratica não suporta o ônus da indenização que, sendo paga pelos cofres públicos, recai a final sobre o próprio universo de contribuintes.

E não são poucas as práticas que podem ensejar a responsabilidade pessoal do agente público. Quem exerce atividade direta ou indiretamente ligada à tributação sabe muito bem que os agentes do fisco geralmente não respeitam os direitos do contribuinte e tudo fazem para arrecadar mais, ainda que ilegalmente.

É certo que a responsabilidade pessoal não existirá para o agente público que atua em cumprimento a determinação oficial, posta em ato administrativo de efeito concreto, ou em ato administrativo de caráter normativo. Em tais casos, se o ato administrativo em cuja obediência atua o agente público é arbitrário, a responsabilidade será da autoridade que o emitiu, e nos casos em que o arbítrio esteja na própria lei não haverá responsabilidade da autoridade adminis-

trativa que simplesmente a aplica, pois essa autoridade, como temos sustentado, não pode eximir-se de cumprir a lei alegando a sua inconstitucionalidade.

Quando o arbítrio reside na própria lei, tem-se caso de inconstitucionalidade que há de ser declarada pelo Judiciário. Uma vez transitada em julgado essa declaração, porém, a autoridade administrativa já não pode aplicar a lei inconstitucional. Se o fizer - e na prática são inúmeros os casos em que o fez - poderá ser pessoalmente responsabilizada.

É certo que a declaração de inconstitucionalidade no denominado controle difuso não produz efeitos gerais, e por isto é possível sustentar-se que a autoridade administrativa não está obrigada a abster-se de aplicar a lei que nessa via tenha sido declarada inconstitucional, antes da suspensão da vigência desta pelo Senado Federal. Na verdade, porém, assim não é. Uma vez declarada a inconstitucionalidade de uma lei, em decisão definitiva, a autoridade administrativa já não pode aplicar. Se a Fazenda Pública é parte no processo onde se deu a declaração de inconstitucionalidade - como geralmente acontece em matéria tributária - não há dúvida de que todas as autoridades administrativas a ela vinculadas estarão obrigadas a não mais aplicar a lei declarada inconstitucional. Tanto em razão do efeito processual que se produz em relação à parte, como em razão do princípio da harmonia entre os Poderes do Estado.¹² Se a Fazenda Pública não é parte no processo onde se deu a declaração de inconstitucionalidade - o que dificilmente ocorrerá em matéria tributária - mesmo assim, em razão do dever de preservar a harmonia entre os Poderes do Estado, as

¹² Constituição Federal de 1988, art. 2º.

autoridades administrativas estarão, todas, impedidas de seguirem aplicando a lei declarada inconstitucional.

Em se tratando de declaração de inconstitucionalidade proferida no controle concentrado, dúvida não pode haver quanto aos efeitos gerais que esta produz. Assim, dúvida não pode haver de que todas as autoridades, sejam fazendárias ou não, estarão impedidas de aplicar a lei declarada inconstitucional.

Nos casos em que a autoridade administrativa esteja, como acima explicado, no dever de não aplicar a lei que foi declarada inconstitucional, se o faz comete ato ilícito, pelo qual poderá ser pessoalmente responsabilizada. E a responsabilização pessoal da autoridade é, repita-se, o caminho mais adequado no combate às práticas arbitrárias do Poder Público.

4. Exemplos do Amesquinhamento de Princípios Fundamentais

4.1. O princípio da irretroatividade

4.1.1. Os dispositivos de nossa Constituição Federal

Nossa Constituição Federal coloca o princípio da irretroatividade das leis entre os direitos e garantias fundamentais, estabelecendo que *a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada*.¹³ E como se isto não bastasse, no capítulo em que trata do sistema tributário, estabelece que, *sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado*.¹⁴

Temos, portanto, na Carta Magna, consagrado o princípio da irretroatividade das leis como um direito fundamental do cidadão, e ainda, em dispositivo específico, a garantia ofertada ao contribuinte de que, é vedada a cobrança de tributo instituído ou aumentado depois de ocorrido o fato tomado pela lei como signo presuntivo de capacidade contributiva. E nem podia deixar de ser assim, em face dos sólidos fundamentos doutrinários em que se apóia esse importantíssimo princípio jurídico.

4.1.2. Os fundamentos doutrinários da irretroatividade

Sabemos todos que a irretroatividade das leis é um princípio jurídico fundamental. Faz parte da própria essência do Direito, de sorte que a sua preservação é indispensável à própria integridade, e utilidade do sistema jurídico. Um sistema de leis retroativas seria a própria negação do que há de mais essencial no Direito. A negação da própria essência do jurídico.

O Direito corporifica e realiza os valores da humanidade, entre os quais se destaca o da segurança, indispensável mesmo para a realização de todos os demais. Indispensável à própria idéia de Estado de Direito, sendo certo que “a retroatividade da lei poderia ser encarada como contradição do Estado consigo próprio, pois que, se de um lado ele faz repousar a estabilidade das relações e direitos sobre a garantia e proteção das leis que ele próprio emana, de outro lado ele mesmo não pode retirar essa estabilidade com a edição de leis retroativas”.¹⁵

¹³ Constituição Federal de 1988, art. 5º, inciso XXXVI.

¹⁴ Constituição Federal de 1988, art. 150, inciso III, alínea “a”.

¹⁵ Maria Luiza Vianna Pessoa de Mendonça, *O Princípio Constitucional da Irretroatividade da Lei - a irretroatividade da lei tributária*, Del Rey, Belo Horizonte, 1996, p. 62.

Na primorosa lição de José Luís Shaw, transcrita e traduzida por Maria Luiza Pessoa de Mendonça em sua excelente monografia sobre o tema:

“Se nos perguntamos porque e para que os homens estabelecem o Direito e tratamos de descobrir o sentido germinal do Direito a fim de apreendermos a sua essência, dar-nos-emos conta de que a motivação radical que determinou a existência do Direito não deriva das altas regiões dos valores éticos superiores, senão de um valor de categoria inferior, a saber: da segurança na vida social. O Direito surge, precisamente, como instância determinadora daquilo que o homem tem que se ater em suas relações com os demais: certeza, mas não só certeza teórica (saber o que deve fazer) senão também certeza prática, quer dizer, segurança, saber que isto tenderá forçosamente a ocorrer porque será imposto pela força, se preciso for, inexoravelmente.”¹⁶

Cuida-se, aliás, de um princípio da mais fácil compreensão. Se o legislador pudesse editar leis retroativas, ninguém saberia mais como se comportar porque deixaria de confiar na lei, que a qualquer momento poderia ser alterada com reflexos nos fatos já ocorridos, tornando-se desta forma praticamente inexistente o padrão do certo e do errado.

Pode-se por isto mesmo, com Vicente Rão, sustentar que o princípio da irretroatividade atende a necessidade essencial do próprio ser humano:

“A inviolabilidade do passado é princípio que encontra fundamento na

própria natureza do ser humano, pois, segundo as sábias palavras de Portalis, o homem, que não ocupa senão um ponto no tempo e no espaço, seria o mais infeliz dos seres, se não se pudesse julgar seguro nem sequer quanto a sua vida passada. Por essa parte de sua existência, já não carregou todo o peso de seu destino? O passado pode deixar dissabores, mas põe termo a todas as incertezas. Na ordem do universo e da natureza, só o futuro é incerto e esta própria incerteza é suavizada pela esperança, a fiel companheira da nossa fraqueza. Seria agravar a triste condição da humanidade querer mudar, através do sistema da legislação, o sistema da natureza, procurando, para o tempo que já se foi, fazer reviver as nossas dores, sem nos restituir as nossas esperanças.”¹⁷

Por isto os sistemas jurídicos dos países civilizados consagram o princípio da irretroatividade das leis. “As leis, como regra fundamental, não retroagem, porque só assim os direitos e situações gerados na vigência delas gozam de estabilidade e segurança”.¹⁸

Como forma de garantir a estabilidade das relações jurídicas, o princípio da irretroatividade há de ser universal. Editada uma lei, sem referência expressa a sua aplicação ao passado, certamente só ao futuro será aplicável. E se o legislador pretender disciplinar fatos já ocorridos, o que excepcionalmente pode fazer, terá de respeitar o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada, que no Brasil constitui expressa determinação constitucional.

¹⁶ José Luís Shaw, citado e traduzido por Maria Luiza Vianna Pessoa de Mendonça, *O Princípio Constitucional da Irretroatividade da Lei - a irretroatividade da lei tributária*, Del Rey, Belo Horizonte, 1996, p. 63.

¹⁷ Vicente Rão, *O Direito e a Vida dos Direitos*, cit. por Celso Ribeiro Bastos, *Curso de Direito Constitucional*, 18^a edição, Saraiva, São Paulo, 1997, p. 216.

¹⁸ Hermes Lima, *Introdução à Ciência do Direito*, 28^a edição, Freitas Bastos, São Paulo, 1986, p. 143.

4.1.3. Exemplos de amesquinhamento do princípio da irretroatividade

Não obstante a importância do princípio da irretroatividade das leis, e talvez em razão da existência de norma constitucional específica que enseja interpretação literal limitadora, esse princípio tem sido entre nós freqüentemente amesquinhado pelo fisco. E o Poder Judiciário nem sempre tem sabido amparar o direito do contribuinte, admitindo às vezes a prevalência da interpretação literal que reduz significativamente a sua utilidade.

Entre os muitos exemplos que poderiam aqui ser arrolados, de amesquinhamento do princípio da irretroatividade, vamos examinar apenas dois. Um, já apreciado pelo Supremo Tribunal Federal, que infelizmente não lhe deu o alcance que efetivamente tem para alcançar sua real finalidade que é a preservação da segurança jurídica, diz respeito ao imposto de importação. O outro, ainda objeto de disputa judicial, e sobre o qual ainda vai decidir a Corte Maior, sendo razoável esperar-se que desta vez faça valer o princípio, diz respeito ao efeito retroativo de decisão que declara a inconstitucionalidade de lei.

4.1.3.1. A irretroatividade e o imposto de importação

Já por várias vezes foram elevadas alíquotas do imposto de importação, e o fisco cobrou o imposto correspondente mediante aplicação das alíquotas majoradas, mesmo em relação a produtos que se encontravam já no território nacional no momento da majoração.

A alíquota do imposto de importação para automóveis foi elevada pelo menos duas vezes recentemente. Na primeira delas, ficou dito expressamente que o aumento seria cobrado apenas em relação às importações que ainda não

estivessem em curso. Na segunda, porém, de maior expressão econômica, nenhuma ressalva se fez e a cobrança do aumento alcançou automóveis já desembarcados nos portos brasileiros, simplesmente porque não se dera ainda o respectivo desembarço aduaneiro.

O Judiciário, infelizmente, limitou-se à interpretação literal do art. 150, inciso III, alínea "a". Afastou-se, porém, da literalidade do art. 19, do CTN, que praticamente desconsiderou, para admitir que o fato gerador do imposto de importação é o desembarço aduaneiro dos bens importados, e assim decidiu a final a favor do fisco, validando a cobrança do imposto com alíquota elevada, mesmo em relação aos automóveis que se encontravam já no pátio da repartição aduaneira na data do aumento.

A propósito do assunto já escrevi: "Quando se tenha de resolver questão de direito intertemporal, a entrada da mercadoria no território nacional não pode ser vista como fato isolado. Ela decorre de um conjunto de outros fatos que não podem ser ignorados, para que se faça efetiva a irretroatividade das leis como manifestação do princípio da segurança jurídica.

Obtida a guia de importação, ou forma equivalente de autorização da importação, se necessária, ou efetuado o contrato de câmbio, e efetivada a aquisição do bem no exterior, o importador tem direito a que a importação se complete no regime jurídico então vigente. Se ocorre redução de alíquota do imposto de importação antes do desembarço aduaneiro, é razoável admitir-se que o imposto seja pago pela alíquota menor. Se ocorre aumento, devem ser respeitadas as situações jurídicas já constituídas. O art. 150, inciso III, alínea 'a', combinado com o art. 5º, inciso

XXXVI, da Constituição Federal o determinam.

Se o importador já está juridicamente vinculado a situação cujo desfazimento lhe causará prejuízo significativo, evidentemente está incorporado a seu patrimônio o direito de ter consumada a importação à luz do regime jurídico, inclusive tributário, então vigente. Salvo se as alterações desse regime jurídico o favoreçam, pois neste caso não se aplica o princípio da irretroatividade.

Com efeito, a não ser assim, estaria inviabilizada a importação, como atividade empresarial. O governo poderia levar à ruína qualquer importador com um simples ato de elevação de alíquota do imposto de importação, o que efetivamente não é compatível com o Estado de Direito que assegura a livre iniciativa econômica.”¹⁹

Muitos importadores já haviam vendido vários dos automóveis e ficaram em situação difícil, forçados a arcar com o prejuízo decorrente do aumento da alíquota do imposto de importação. Daí em diante, ao efetuarem venda de automóveis ainda não recebidos, passaram a fazer constar dos contratos correspondentes cláusula estabelecendo que o preço respectivo seria reajustado na hipótese de aumento do imposto. Tal solução, porém, apenas em parte resolve o problema. Ampara o importador vendedor, mas deixa desprotegido o comprador, que a final poderá ter que pagar um preço que, se conhecido na data da compra, teria motivado decisão diversa. Seja como for, deixa evidente a insegurança jurídica, que o contrato apenas consegue transferir do importador vendedor para o comprador.

4.1.3.2. A irretroatividade e a declaração de inconstitucionalidade da lei tributária

Geralmente a lei tributária que é declarada inconstitucional é lei mais gravosa. Sua retirada do ordenamento jurídico, assim, favorece o contribuinte com uma redução do ônus tributário. Aliás, também em outras áreas do Direito, os dispositivos de lei declarados inconstitucionais geralmente são detrimenosos para o cidadão. Afinal, a garantia de que as leis devem ser elaboradas de acordo com a Constituição é uma garantia do cidadão, que tem exatamente a finalidade de livrá-lo de leis arbitrárias, que lhes imponham restrições ou ônus incompatíveis com os preceitos da Constituição.

É justo, pois, que a decisão que declara a inconstitucionalidade de uma lei produza efeitos retroativos, e em defesa dessa tese tem sido invocada a doutrina de Kelsen. Colhe-se isoladamente a afirmação do Mestre de Viena, segundo a qual uma lei dita inconstitucional “não é sequer uma lei, porque não é juridicamente existente e, portanto, não é possível acerca dela qualquer afirmação jurídica”.²⁰ O equívoco, porém, é evidente. Na verdade, segundo Kelsen, a afirmação de que uma lei é inconstitucional é contraditória porque todas as leis devem ser de conformidade com a Constituição. Entretanto, Kelsen explica que a afirmação de que uma lei é inconstitucional significa dizer que a lei assim qualificada “pode ser revogada não só pelo processo usual, quer dizer, por uma outra lei, segundo o princípio *lex posterior derogat priori*, mas também de um processo especial, previsto pela Constituição. Enquanto, porém, não for revo-

¹⁹ Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 19ª edição, Malheiros, São Paulo, 2001, pp. 252/253.

²⁰ Hans Kelsen, *Teoria Pura do Direito*, tradução de João Baptista Machado, 3ª edição, Arménio Amado, Coimbra, 1974, p. 367.

gada, tem de ser considerada válida; e, enquanto for válida, não pode ser inconstitucional.”

Realmente, a doutrina de Kelsen é a que melhor explica o controle concentrado de constitucionalidade, atribuindo à declaração de inconstitucionalidade, nesse campo, efeitos de verdadeira produção normativa, que se operam para todos e para o futuro, como em princípio deve ocorrer com toda norma jurídica. Por isto é que no dizer de Spisso “el efecto *erga omnes* de las sentencias anulatorias de las leys, residuo de su concepción como decisión legislativa, les da a tales sistemas estrechas vinculaciones com el modelo kelseniano”.²¹

Realmente, segundo a teoria pura do direito, a declaração de inconstitucionalidade de uma lei equivale a sua revogação. Tem, portanto, a natureza de ato legislativo e assim, tal como acontece com os atos legislativos em geral, não pode produzir efeitos retroativos, salvo em favor do cidadão. E esta é a doutrina que melhor preserva a segurança, e assim melhor realiza o objetivo fundamental de toda ordem jurídica democrática.

Esta é, aliás, a diretriz seguida pelo moderno constitucionalismo europeu. A Constituição da Itália, por exemplo, estabelece: “Quando a Corte declara a ilegitimidade constitucional de uma norma de lei ou de um ato com forma de lei, a norma perde a sua eficácia a partir do dia sucessivo à publicação da decisão.” (art. 136)

Depois de fazer profunda análise do sistema europeu de controle de constitucionalidade, assevera Villalón:

“En este punto cabe afirmar que la tendencia general de la época es la

atribución de efectos *ex nunc* o *pro futuro* a las declaraciones de inconstitucionalidad, sobre la base - ello va implícito en el ‘sistema europeo’ - de que se trata de efectos generales o *erga omnes*. Absolutamente consecuente, sin embargo, sólo aparece el ordenamiento austriaco, quien habla expresa e inequívocamente de “derogación” e incluso admite una “vacatio” primero de seis meses, luego de un año, para la entrada en vigor de dicha derogación.”²²

Sabemos todos que o direito austriaco muito deve ao Mestre de Viena, especialmente no que diz respeito ao tema que estamos analisando. Seja como for, verdade é que não se pode negar a adequação da tese que atribui efeitos normativos à declaração de inconstitucionalidade, com as consequências daí decorrentes, como instrumento de proteção da segurança jurídica.

Ressalte-se, finalmente, a lição de Paulo Bonavides, inegavelmente o grande expoente da doutrina do Direito Constitucional no Brasil, a demonstrar o ajustamento da doutrina estrangeira no caso de que se cuida. Mestre Paulo Bonavides, que em seu excelente *Curso de Direito Constitucional* examina com propriedade a doutrina do controle de constitucionalidade, manifesta-se decididamente contrário à aplicação pura e simples da doutrina das nulidades no campo do controle concentrado de constitucionalidade, e preconiza, como temos feito, a atribuição de efeitos *ex nunc* à declaração de inconstitucionalidade neste proferida, assevera, com incontestável razão:

“Não se contraponha que as considerações copiosamente expendidas

²¹ Rodolfo R. Spisso, *Derecho Constitucional Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1993, p. 338.

²² Pedro Cruz Villalón, *La Formacion del sistema europeo de control de constitucionalidad* (1918-1939), Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1987, p. 416.

acerca dessa nova direção jurisprudencial se prendem a sistemas jurídicos diferentes, ao direito de outros países e que são de todo inúteis para a nossa ordem de instituições. A uma assertiva desse jaez, notoriamente inane e descabida, basta, para desvanecê-la, não perder de memória que todo o Direito Constitucional brasileiro durante a Primeira República evolreu doutrinariamente atado a clássicos do direito público norte-americano e a juízes célebres da Suprema Corte dos Estados Unidos, cujas lições sobre ‘judicial control’, por exemplo, foram aqui acolhidas em razões forenses, arestos, artigos de doutrina, bem como a inumeráveis publicações que opulentaram nossas letras jurídicas.”²³

Manifestou-se já o Supremo Tribunal Federal no sentido de que “A declaração de inconstitucionalidade de uma lei alcança, inclusive, os atos pretéritos com base nela praticados, eis que o reconhecimento desse supremo vício jurídico, que inquina de total nulidade os atos emanados do Poder Público, desampara as situações constituídas sob sua égide e inibe - ante a sua inaptidão para produzir efeitos jurídicos válidos - a possibilidade de invocação de qualquer direito. A declaração de inconstitucionalidade em tese encerra um juízo de exclusão, que, fundado numa competência de rejeição deferida ao Supremo Tribunal Federal, consiste em remover do ordenamento positivo a manifestação estatal inválida e desconforme ao modelo plasmado na Carta Política, com to-

das as consequências daí decorrentes, inclusive a plena restauração de eficácia das leis e das normas afetadas pelo ato declarado inconstitucional.²⁴

Manifestou-se também o Supremo Tribunal Federal no sentido de que o deferimento de medida liminar, em ação direta declaratória de inconstitucionalidade, produz efeitos “ex nunc”. O ato normativo cuja constitucionalidade é discutida fica com sua vigência suspensa até o julgamento definitivo.²⁵

Pode-se, portanto, afirmar que a jurisprudência da Corte Maior é no sentido de que a declaração de inconstitucionalidade produz efeitos “ex tunc”, ou efeitos retroativos.

Isto, porém, não quer dizer que seja sempre assim. Uma decisão judicial deve ser interpretada tendo-se em vista a questão posta em apreciação. Como assevera Ganuzas, com fundamento na jurisprudência do Tribunal Constitucional espanhol, o direito à tutela jurisdicional, garantido pela Constituição daquele país, da mesma forma que é pela nossa Constituição, inclui o direito de obter uma decisão na qual se ofereça resposta judicial adequada às questões postas pelas partes.²⁶

Assim, somente quando seja colocada perante o Supremo Tribunal Federal a questão dos efeitos retroativos prejudiciais ao contribuinte que vinha cumprindo a lei declarada inconstitucional é que se terá uma decisão que vai definir essa questão. Por enquanto, tem-se jurisprudência afirmando a produção de efeitos retroativos, ou *ex tunc*, mas com certeza a questão posta não foi a de saber se tais efeitos retroativos se operam con-

²³ Paulo Bonavides: *Curso de Direito Constitucional*, 7ª edição, Malheiros, São Paulo, 1997, p. 309.

²⁴ STF - Pleno, Ac. un. ADIn 652-5-MA - Questão de Ordem - Rel. Min. Celso de Mello, *DJU* de 02.04.93, p. 5.615.

²⁵ STF - Pleno, ADIn 00007114/600 - Questão de Ordem, Rel. Min. Neri da Silveira, julgada em 05.08.92, *DJU* de 11.06.93, p. 11.529 e *Repertório IOB de Jurisprudência* nº 13/93, pp. 255/256.

²⁶ Francisco Javier Ezquiaga Ganuzas, “*Jura Novit Curia*” y *Aplicación Judicial del Derecho*, Lex Nova, Valladolid, 2000, pp. 41/42.

tra o cidadão para favorecer o Estado. Afinal, além de ser a supremacia constitucional uma garantia do cidadão, responsável pela produção de lei inconstitucional não é este, mas o Estado.

E tudo nos leva a acreditar que o Supremo Tribunal Federal, tendo de examinar essa questão, decidirá pela preservação da segurança jurídica. Neste sentido, aliás, já o legislador cuidou de deixar aberto o caminho. Embora tenha estabelecido que a decisão em tela produz efeitos *ex tunc*, deixou clara a ressalva, como a seguir se verá.

A Lei nº 9.868, de 11 de novembro de 1999, que dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal, estabelece que

“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.”²⁷

Assim, não obstante tenha consagrado implicitamente a posição que vinha sendo adotada pelo Supremo Tribunal Federal, atributiva de efeitos *ex tunc* às declarações de inconstitucionalidade, o legislador expressamente autorizou a Corte Maior a dispor de modo diverso, para preservar a segurança jurídica e o excepcional interesse social.

Embora desnecessária, porque na verdade o próprio Supremo Tribunal Federal já podia ter definido em sua ju-

risprudência tais efeitos, a edição do dispositivo legal em tela tem o mérito de contribuir para a superação de posições excessivamente cautelosas, para não dizer tímidas, da Corte Maior, que não se tem adiantado na construção do sistema jurídico.

Resta saber qual o alcance dessa prescrição legislativa, posto que a referência a *razões de segurança jurídica e de excepcional interesse social* na verdade não o definem. Embora tenha o indiscutível mérito de abrir caminho para o Supremo Tribunal Federal construir, como se espera, uma jurisprudência que a final preserve a supremacia constitucional, garantindo o direito fundamental à segurança jurídica, enseja também, o que se espera não venha a ocorrer, a prestação de eventuais homenagens ao autoritarismo, com o indesejável amesquinhamento da segurança jurídica.

Oportuno, portanto, é insistirmos em que uma declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, da qual resulta o restabelecimento de norma mais gravosa para o contribuinte, lesiona a segurança jurídica da mesma forma que o faz a edição de leis retroativas criando ou majorando tributos. Na verdade a segurança jurídica somente será preservada com a garantia da irretratatividade das leis e demais atos normativos, como princípio, posto que a irretratatividade garantidora dos direitos faz parte da própria essência do jurídico.

Essa irretratatividade, que há de ser garantida, não diz respeito apenas à edição de leis pelo parlamento. Ela abrange, também, os demais atos estatais que impliquem aplicação de qualquer norma a fatos do passado, e da qual decorra um detimento para o cidadão.

4.1.3.3. A irretroatividade e a declaração de inconstitucionalidade da lei tributária

No presente momento importante questão está sendo colocada sob a apreciação do Judiciário. As empresas agroindustriais deveriam pagar suas contribuições sobre a folha de salários, relativamente ao setor industrial, e sobre a produção, relativamente ao setor agrícola ou pastoril. Ocorre que empresas cujo processo produtivo é totalmente automatizado, e por isto mesmo a mão-de-obra é de valor diminuto em relação à produção, provocaram, por intermédio da Confederação respectiva, o Supremo Tribunal Federal, e este declarou inconstitucional o dispositivo de lei que estabelecia aquela forma de calcular a contribuição das agroindústrias para a Seguridade Social. E em face dessa decisão o INSS passou a exigir das agroindústrias que, em relação ao setor agrícola ou pastoril tem folhas de salários elevadas e haviam pago contribuições sobre a produção, a diferença entre o valor destas e o valor das contribuições calculadas sobre as folhas de salários.

Tal exigência é incompatível com a segurança jurídica. A empresa agroindustrial praticou suas operações sob o regime jurídico de uma lei que se presumia constitucional. Formulou o seu plano de atividades com fundamento nesse regime jurídico. Estabeleceu os preços de seus produtos com base na lei vigente, presumidamente constitucional. Em face da declaração de sua inconstitucionalidade, não é razoável submetê-la a regime tributário mais gravoso.

É razoável, pois, esperar-se que o Supremo Tribunal Federal prestigie o princípio da segurança jurídica e decida que os efeitos da declaração de incons-

titucionalidade operam-se retroativamente apenas a favor do cidadão, não podendo implicar gravame para o contribuinte. Assim, em relação àquelas empresas agroindustriais com folha de salário do setor rural muito elevadas, que por isto mesmo deverão pagar, em face da declaração de inconstitucionalidade, contribuição mais elevada, não terá a declaração de inconstitucionalidade efeito retroativo. E em relação àquelas empresas agroindustriais com folha de salários do setor rural diminuta, que por isto mesmo sejam favorecidas com a declaração de inconstitucionalidade, esta haverá de produzir efeitos retroativos. Afinal a Corte Maior já decidiu que o princípio da irretroatividade é uma garantia do cidadão, que não impede o Estado de dispor retroativamente em benefício do particular.²⁸

4.1.3.4. O dever de fundamentar e os impostos flexíveis

É hoje praticamente pacífica a idéia segundo a qual o ato administrativo em geral deve ser motivado. Salvo algum dos administrativistas que ainda conservam o ranço do autoritarismo, a doutrina é firme no sentido da necessidade de fundamentação dos atos administrativos.

Em nosso Sistema Tributário prevalece o princípio da estrita legalidade. Entretanto, em relação a alguns impostos a Constituição Federal atribui certa margem de liberdade à Administração, para alterar as respectivas alíquotas. Isto acontece com os impostos sobre o comércio exterior, vele dizer, imposto de importação e de exportação, com o imposto sobre produtos industrializados, e imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguros, e sobre títulos e valores mobiliários.

²⁸ STF - RE nº 184.099-DF, Rel. Min. Octavio Gallotti, julgado em 10.12.96 (Informativo STF nº 57).

A faculdade da Administração de aumentar ou reduzir ditos impostos, porém, há de ser exercida dentro de certos parâmetros, pois a Constituição exige sejam "atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei."²⁹

Na prática, porém, essa limitação tem sido flagrantemente burlada, mediante motivação genérica, excessivamente abrangente, que não atende a exigência constitucional, e o Poder Judiciário se tem mostrado complacente, admitindo a validade dos atos que elevam alíquotas daqueles impostos de forma inteiramente discricionária.

Aliás, mesmo que se entenda tratar-se de poder discricionário, o controle judicial é cabível, e a motivação objetiva exigível. Hoje até por força de dispositivo legal expresso³⁰, porque a alteração de alíquota de um imposto, para maior, é ato administrativo que sempre afeta interesses e agrava deveres ou encargos. E mesmo quando se trate de redução, algum interesse poderá estar sendo afetado, especialmente o próprio interesse público na arrecadação do imposto.

A motivação dos atos administrativos em geral é indiscutivelmente um instrumento de controle. Seja do controle judicial, seja do controle diretamente democrático, configurando-se como elemento que vai permitir à opinião pública ter a certeza a respeito da legitimidade e racionalidade do exercício do poder pela Administração, na medida em que através dela os órgãos administrativos reconduzem seus atos a uma regra de Direito, prestando assim contas do uso de seus poderes e evitando que suas de-

cisões apareçam como algo meramente voluntarista ou arbitrário.³¹

Para que exista efetivo controle, porém, mister se faz que a motivação seja objetiva e específica. Não pode ficar perdida em conceitos vagos. Não pode ser motivação que se preste para tudo, pois se a tudo serve não serve a nada.

Em relação ao imposto de exportação, por exemplo, nos termos da Lei nº 9.716, de 26.11.98, tem-se que a alíquota "ad valorem" é de 30% (trinta por cento), "facultado ao Poder Executivo reduzi-la ou aumentá-la, para atender aos objetivos da política cambial e do comércio exterior." (art. 3º). E a alíquota máxima não pode ser superior a cento e cinqüenta por cento (art. 3º, parágrafo único).

A rigor, cada redução, ou aumento, tem de ser objetivamente justificado. Não basta que o ato do Poder Executivo diga que a redução, ou o aumento, se faz para atender aos objetivos da política cambial e do comércio exterior, reproduzindo-se as expressões genéricas utilizadas na lei. Tal justificação, feita nesses termos, nada justifica. Serve para toda e qualquer situação e, por isto mesmo, para nada serve, a não ser para evidenciar o exercício arbitrário do poder de tributar.³²

4.1.3.5. A contribuição de melhoria

Com a contribuição de melhoria temos outro exemplo de situação que demonstra o acerto da advertência do Professor Bonavides, quanto àquele aspecto desintegrativo dos fundamentos jurídicos da ordem constitucional que tem acompanhado de perto a crise das Cons-

²⁹ Constituição Federal de 1988, art. 153, § 1º.

³⁰ Lei nº 9.784, de 29.01.99, art. 50, incisos I e II.

³¹ Joaquín Álvarez Martínez, *La Motivación de los Actos Tributarios*, Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 1999, pp. 95/96.

³² Veja-se sobre este assunto nosso artigo sobre "Os impostos flexíveis e a motivação dos atos administrativos", na *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 63, dezembro/2000.

tituições, contribuindo largamente a desprestigiá-las e desvalorizá-las como formas clássicas idôneas para afiançar o exercício de poderes limitados nos rígidos moldes de um Estado de Direito, protetor das liberdades humanas.

Sobre o tema já escrevemos:

“Autorizando a instituição de *contribuição de melhoria*, o legislador constituinte autorizou a instituição de uma espécie de tributo que tem os seus contornos conhecidos, resultantes da própria razão de ser, de sua finalidade essencial.

A contribuição de melhoria, doutrina com propriedade Aliomar Baleeiro, consubstancia ‘*a recuperação do enriquecimento ganho por um proprietário em virtude de obra pública concreta no local da situação do prédio.*’ (Aliomar Baleeiro, Direito Tributário Brasileiro, 10^a edição, Forense, Rio de Janeiro, 1981, p. 359). E se é recuperação, não pode ter valor mais elevado do que o desembolso a ser recuperado.

Da obra pública resultam vantagens gerais para toda a comunidade, mas resulta uma vantagem especial para os proprietários de imóveis no local em que se encarta. Não é justo que estes proprietários usufruam dessa valorização, decorrente de obra realizada com o dinheiro do Tesouro Pú- blico. Não é justo que os contribuintes em geral paguem impostos, e do emprego dos recursos públicos resul- te valorização imobiliária para deter- minadas pessoas. Dessa valorização o Tesouro tem o direito de recuperar o que gastou com a obra respectiva. Por isto é que os financistas imaginaram um tributo capaz de fazer retornar ao

Tesouro o valor despendido em obras públicas, até o limite da valorização imobiliária decorrente.

A não ser para cumprir essa finalida- de, a contribuição de melhoria não tem nenhuma razão de ser. Por isto mesmo, aliás, a Constituição Federal de 1988 poderia, em seu art. 145, inciso III, ter feito referência, simples- mente, a a contribuição de melhoria. Isto não poderia ser tido como auto- rização ao legislador para instituí-la sem os contornos que a distinguem das demais espécies de tributo.

Em excelente monografia a respeito dessa espécie de tributo, assevera Cadavid, com inteira propriedade: ‘*Como imposición fiscal de finalidad, el destino de la contribución no puede ser otro que atender a los costos de la obra de interés público o, subsidiariamente, para los casos en que la obra se haya construído con anterioridad a la contribución, recuperar para la entidad pública los dineros invertidos en su ejecución.*’ (Alberto Fernández Cadavid, *La Contribución de Valorización en Colombia*, Segunda edición, Temis, 1981, p. 23).³³

Referindo-se à contribuição de melhoria, evidentemente o constituinte não precisava ser minudente, não precisava, como efetivamente não precisa, referir- se aos elementos que integram o concei- to dessa espécie tributária. Entretanto, doutrinadores menos atentos para aquele aspecto desintegrativo dos fundamentos jurídicos da ordem constitucional que tem acompanhado de perto a crise das Constituições, terminam por colaborar para o agravamento dessa crise, preco- nizando a necessidade de normas minu- dentes na Constituição.

³³ Hugo de Brito Machado, “Os limites da contribuição de melhoria”, *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 21, p. 60.