

Representação de inconstitucionalidade de norma tributária - Conflito de decisões entre tribunais locais e o STF - Efeitos jurídicos e limitações ao poder de tributar.

Luiz Roberto Ayoub¹

INTRODUÇÃO

Tão relevante ao estado democrático de direito quanto o controle de constitucionalidade das leis federais frente a constituição federal, o controle abstrato de constitucionalidade das leis municipais e estaduais em face da Constituição do Estado, tal como previsto pelo art. 125, §2º da CF, é tema pouco explorado pela doutrina, em especial no que tange aos **efeitos da decisão do Tribunal local que declara a inconstitucionalidade de norma tributária** frente à interposição de recurso extraordinário sem efeito suspensivo, até que proferido acórdão de reforma pelo STF.

Este o tema que se pretende enfrentar neste trabalho. O acórdão recorrido do Órgão Especial do Tribunal de Justiça local, proferido em sede de controle concentrado de constitucionalidade de norma tributária, durante o período de sua vigência até a sua eventual reforma, produz quais efeitos, em especial, quais **limitações ao poder de tributar?**

Como ficam as relações jurídicas durante o período em questão, em caso de reforma da decisão pelo STF?

Pode a Administração Pública realizar o lançamento para prevenir a decadência? Como ficam os contribuintes que, atentos à inconstitucionalidade declarada pelo Tribunal local, deixaram de recolher o imposto declarado inconstitucional pelo TJ e, posteriormente, constitucional pelo STF?

É possível ao ente tributário realizar a cobrança retroativa do referido imposto, incluindo o período coberto pela decisão do TJ?

¹ Bacharel e Mestre em Direito pela Universidade Estácio de Sá – UNESA e Doutor em Direito da Empresa pela Universidade Federal Fluminense – UFF-Desembargador aposentado do TJRJ.

A matéria em questão suscitou discussão também no meio notarial e registral, em especial nos casos envolvendo a cobrança de ISS. Isso porque, alguns municípios, apesar do acórdão proferido pelo Órgão Especial, em sede de controle concentrado de constitucionalidade, realizaram lançamentos durante a tramitação de recurso extraordinário, até que sobreveio decisão do Supremo Tribunal Federal reconhecendo a constitucionalidade. Nesses casos, haveria fundamento jurídico para o lançamento visando evitar a decadência, inobstante se tratar de ato administrativo vinculado a lei? Seria possível a cobrança retroativa, referente ao período objeto de tais lançamentos?

NATUREZA JURÍDICA E EFEITOS DA DECISÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE EM CONTROLE CONCENTRADO

O que ocorre quando um tribunal, seja local ou o STF, declara a inconstitucionalidade de uma lei?

A natureza jurídica declaratória do *decisum* de inconstitucionalidade, já era defendida por Rui Barbosa, que afirmava que “o ato inconstitucional é **nulo e írrito**”² Ato nulo, portanto, inapto a produzir efeitos ou, nas palavras do Min. Soares Muñoz, “*a lei inconstitucional não gera obrigação, não cria direito.*”³

Com efeito, a principal consequência da declaração de inconstitucionalidade de uma lei é a sua retirada do ordenamento jurídico. Trata-se de entendimento unânime na doutrina e que tem sua origem no famoso caso *Marbury v. Madison*, julgado em 1803 pela Suprema Corte dos EUA.

O Min. Luiz Roberto Barroso⁴ resume o *case* citando parte do voto do juiz Marshall, *verbis*:

Marshall enunciou os três grandes fundamentos que justificam o controle judicial de constitucionalidade. Em primeiro lugar, a *supremacia da Constituição*: “Todos aqueles que elaboraram constituições escritas encaram-na como a lei fundamental e suprema da nação”. Em segundo lugar, e como consequência natural da premissa estabelecida, afirmou a

² Barbosa, Rui. *Os atos inconstitucionais do congresso e do executivo*. [Rio de Janeiro], Companhia Impressora, 1893. p. 96-101.

³ Gallotti, Maria Isabel. A Declaração de Inconstitucionalidade das Leis e Seus Efeitos, *Revista de Direito Administrativo*, n. 170, p. 24.

⁴ Luís Roberto Barroso. *O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro* (Ed. Saraiva, 7a edição, p. 28)

nulidade da lei que contrarie a Constituição: “Um ato do Poder Legislativo contrário à Constituição **é nulo**”. E, por fim, o ponto mais controvertido de sua decisão, ao afirmar que *é o Poder Judiciário o intérprete final da Constituição*

Com efeito, dada a sua natureza declaratória, a inconstitucionalidade, em tese, produzirá **sempre efeitos *ex tunc***, atingindo a norma inconstitucional desde a sua origem, salvo decisão moduladora em contrário.

Significa dizer que, se o Tribunal local julga procedente a Representação de Inconstitucionalidade da lei, se o acórdão recorrido não modular expressamente seus efeitos, de forma a limitá-los às relações futuras, prevalece a regra geral de que os efeitos são *ex tunc*, de produção **imediate**.

Eis aqui outro diferencial relevante quanto aos efeitos, qual seja, de que em sede de controle concentrado de constitucionalidade, os **efeitos do acórdão ocorrem da sua publicação e não do trânsito em julgado**, conforme consta expressamente no art. 187 do Regimento Interno do STF, verbis:

Art. 187. **A partir da publicação do acórdão**, por suas conclusões e ementa, no Diário da Justiça da União, a interpretação nele fixada **terá força vinculante** para todos os efeitos.

A mesma regra se aplica, por simetria, ao julgamento de mérito pelo Tribunal local, o que significa dizer que, **desde o momento em que publicado o acórdão e declarada a inconstitucionalidade** da lei local, ocorre a sua **IMEDIATA** retirada do ordenamento jurídico, independentemente do trânsito em julgado.

Aqui surge outra questão relevante relacionada aos efeitos da referida declaração de inconstitucionalidade de norma tributária e a interposição de recurso extraordinário.

Neste caso, seria possível à Administração Pública, visando prevenir a decadência, realizar o lançamento tributário em face do contribuinte, não obstante a inconstitucionalidade declarada e pendente ainda de exame recursal, sem efeito suspensivo?

**NORMA DECLARADA INCONSTITUCIONAL. RETIRADA DO
ORDENAMENTO JURÍDICO. LANÇAMENTO PARA PREVENIR
DECADÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA.**

Afigura-se descabido e sem fundamento jurídico admitir que o Fisco, durante a tramitação de recurso extraordinário interposto sem efeito suspensivo, realize o lançamento do crédito tributário amparado em norma declarada inconstitucional pelo acórdão recorrido.

Isso porque, se os efeitos do acórdão que declara o vício de inconstitucionalidade são imediatos e retroativos, desde a sua publicação, e tendo em vista que a atuação tributária é atividade administrativa vinculada à lei (constitucional), falta à Administração Pública fundamento legal capaz de legitimar tal conduta.

Muito pelo contrário, a atuação administrativa neste sentido configura flagrante ilícito administrativo, dado que a norma declarada inconstitucional é nula e, portanto, não mais existe no ordenamento jurídico.

Tal conduta, entretanto, seria legítima nos casos em que o ente tributário obtivesse a atribuição de efeito suspensivo ao recurso extraordinário interposto, sem o que a conduta administrativa é absolutamente ilegal.

Conforme enfatiza o Min. Barroso, quanto aos efeitos da lei declarada inconstitucional,

“(...) prevalece no Brasil, em sede doutrinária e jurisprudencial, com chancela do Supremo Tribunal Federal, o entendimento de que **lei inconstitucional é nula de pleno direito** e que a **decisão de inconstitucionalidade tem eficácia retroativa**, restando **inválidos todos os atos praticados** com base na lei impugnada.”

No mesmo sentido, confira-se acórdão⁵ relatado pelo Min. Celso de Mello:

“A declaração de **inconstitucionalidade de uma lei** alcança, inclusive, **os atos pretéritos com base nela praticados**, visto que o reconhecimento desse **supremo vício jurídico**, que inquina de **total nulidade os atos emanados do Poder Público**, desampara as situações constituídas sob a sua égide e inibe — ante a sua inaptidão para produzir efeitos jurídicos válidos — a possibilidade

⁵ DJU, 2 abr. 1993, QO na ADIn 652-MA

de invocação de qualquer direito”. Vejam-se, também: *RDA*, 181-2:119, 1990; *RTJ*, 98:758, 1981, 97:1369, 1981, 91:407, 1980.

Com efeito, até mesmo os lançamentos já realizados antes da declaração de inconstitucionalidade, na prática, perdem suporte de validade, considerando os efeitos *ex tunc* da decisão proferida, ressalvados os casos de modulação do *decisum*.

Ora, se são inválidos os atos **já praticados** com base na lei dotada de supremo vício jurídico”, como se admitir que o Fisco possa, validamente, praticar ato administrativo vinculado (lançamento) **APÓS** a declaração de inconstitucionalidade da lei?

A única exceção apta a legitimar tal conduta, repta-se, seria se a Administração Pública, em tais casos, requeresse e lograsse obter efeito suspensivo ao recurso extraordinário interposto ao STF, aí sim, afastados os efeitos da inconstitucionalidade da norma, surgiria fundamento jurídico para o lançamento do crédito tributário, posto que a norma impugnada continuaria dotada de presunção de constitucionalidade.

Cumprе ressaltar que tal vedação de lançamento em nada conflita com o entendimento já uniformizado de que o Fisco pode realizar o lançamento tributário ainda quando presentes causas de “suspensão da exigibilidade do crédito tributário”, como já decidido pelo STJ, *verbis*:

"TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CONCESSÃO DE LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO. LANÇAMENTO. NÃO-IMPEDIMENTO. 1. A liminar concedida em mandado de segurança possui o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, IV, do CTN, **porém não impede o Fisco de proceder ao lançamento do crédito respectivo**. Precedentes: REsp 736.040/RS, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, DJ de 11.6.2007; REsp 260.040/SP, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJ de 14.12.2006. AgRg no REsp 1058581 / RS--2008/0107844-4- 2. Agravo regimental não provido."

Trata-se de situações totalmente distintas e inconfundíveis juridicamente. O precedente acima garante ao fisco o direito de efetuar o lançamento do crédito, ainda que presentes algumas das causas de **suspensão do crédito tributário**, previstas no art. 151 do CTN, *verbis*:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI – o parcelamento.

Com efeito, tais são causas de **suspensão** da exigibilidade, as quais **não retiram do ordenamento jurídico a norma** que legitima a cobrança do tributo, diferentemente do que ocorre quando há a declaração de inconstitucionalidade em sede de controle concentrado, ainda que interposto recurso sem efeito suspensivo deferido, no qual a norma é, desde a publicação do acórdão, retirada do ordenamento jurídico.

Reconhecida a impossibilidade de lançamento do crédito, passa-se à outra questão controvertida, qual seja, saber quais as consequências da reforma do acórdão recorrido.

A REFORMA DO ACÓRDÃO DECLARATÓRIO DE INCONSTITUCIONALIDADE. EFEITOS E LIMITAÇÕES.

Nova controvérsia surge quando interposto recurso extraordinário contra o acórdão do Tribunal local que julga a Representação de Inconstitucionalidade de norma tributária, seja pela inconstitucionalidade ou constitucionalidade da norma, sobrevindo acórdão do STF reformando o julgado via recurso extraordinário.

Fosse no controle difuso de inconstitucionalidade não haveria dúvidas, a novel decisão do Tribunal *ad quem* substituiria *in totum* o acórdão recorrido, como aliás ocorre em qualquer recurso que devolve ao Tribunal o conhecimento da matéria recorrida, certo de que a nova decisão somente produz efeitos *inter partes*.

Ocorre que, em sede de **controle concentrado de constitucionalidade** a decisão do Tribunal local produz efeitos “**imediatos**”, “**vinculantes**”, “*erga omnes*” e “*ex tunc*”, ou seja, declarada a inconstitucionalidade e publicado o acórdão, tem-se que a norma impugnada é extirpada do ordenamento jurídico, deixando de gerar qualquer efeito ou, nas já citadas palavras do Min. Celso de Mello, há a completa

“inaptidão para produzir efeitos jurídicos válidos”.

Há em tais casos enormes riscos à segurança jurídica, o que impõe ao Poder Judiciário um maior cuidado ao avaliar os efeitos de cada decisão, seja de constitucionalidade ou inconstitucionalidade.

É o que vem sendo feito pelo STF para admitir a modulação de efeitos **na ação declaratória de constitucionalidade**, considerando que o art. 27 da Lei 9.968/98 somente contemplou tal possibilidade aos casos de **declaração de inconstitucionalidade**. E a *ratio legis* é simples, posto que, **se a lei é presumidamente constitucional** desde a sua origem, sendo julgado procedente o pedido declaratório de constitucionalidade, inexistiria motivos para se modular os efeitos às situações jurídicas preexistentes.

Porém, há situações em que essa “presunção” de constitucionalidade não ocorre, como no caso em que o Tribunal local declara a inconstitucionalidade da lei e o Fisco interpõe recurso extraordinário ao STF.

Neste caso, a **norma já foi declarada inconstitucional**, logo, **inexiste presunção a seu favor**, razão pela qual eventual acórdão do STF reformando o julgado somente poderá produzir efeitos *ex nunc*.

O Min. Luís Roberto Barroso aborda com maestria a referida questão em sua obra *O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro*⁶, afirmando que:

A decisão que acolhe o pedido tem, como a designação da ação sugere, natureza declaratória. Consequentemente, não inova ela na ordem jurídica, limitando-se a estabelecer certeza jurídica acerca de situação preexistente. (...)

De fato, como a lei ou ato normativo objeto da declaração de constitucionalidade já desfrutava, a exemplo dos atos emanados do Poder Público em geral, de presunção de validade, seus efeitos regulares já deveriam estar se produzindo desde a publicação. A ação declaratória de constitucionalidade existe apenas para reafirmar o que já se presumia, em hipóteses nas quais tenha surgido

⁶ Barroso. Ob.Cit, p. 167.

controvérsia judicial relevante. De ordinário, portanto, seu acolhimento não afetará as situações jurídicas preexistentes. **Por essa razão, o art. 27 da Lei n. 9.868/98 somente se refere à flexibilização dos efeitos temporais em relação à decisão que declara a inconstitucionalidade.**

No entanto, **é possível especular que em uma hipótese na qual haja ocorrido ampla controvérsia judicial acerca da constitucionalidade de determinado dispositivo — com sua inaplicação em larga escala — se possa estabelecer uma eficácia puramente prospectiva da decisão ou de algum outro modo restringir seus efeitos, com base no mesmo tipo de raciocínio ponderativo previsto naquela norma, levando-se em conta a segurança jurídica ou excepcional interesse social.**

Citando acórdãos do STF, o Min. Barroso reconhece expressamente a possibilidade de harmonizar decisões judiciais contraditórias em sede de controle de constitucionalidade, **tendo por fundamento a segurança jurídica das relações** que, na prática, podem ocorrer em razão do decidido, como, por exemplo, no deferimento de cautelar reconhecendo a **constitucionalidade apenas em parte da lei que, ao final, vem a ser no todo declarada constitucional.**

Doutrina Barroso⁷ que:

“O STF tem um precedente nessa linha. A decisão afirma que, do ponto de vista teórico, a declaração de constitucionalidade parece estar naturalmente associada à eficácia *ex tunc*, **mas reconhece que pode haver situações concretas em que, tendo a norma sido violada, será impossível ou indesejável determinar seu cumprimento retroativo, em homenagem à segurança jurídica.** V. STF, DJe, 23 nov. 2007, ED na ADIn 3.756-DF, rel Min. Carlos Britto: “No julgamento da ADI 3.756, o Supremo Tribunal Federal deu pela improcedência do pedido. Decisão que, no campo teórico, **somente comporta eficácia *ex tunc* ou retroativa.** No plano dos fatos, porém, não há como se exigir que o Poder Legislativo do

⁷ Barroso. Ob.Cit, p.357.

Distrito Federal se amolde, de modo retroativo, ao julgado da ADI 3.756, porquanto as despesas com pessoal já foram efetivamente realizadas, tudo com base na Decisão n. 9.475/00, do TCDF, e em sucessivas leis de diretrizes orçamentárias. 3. Embargos de declaração parcialmente acolhidos para esclarecer que o fiel cumprimento da decisão plenária na ADI 3.756 se dará na forma do art. 23 da LC n. 101/2000, a partir da data de publicação da ata de julgamento de mérito da ADI 3.756, e com estrita observância das demais diretrizes da própria Lei de Responsabilidade Fiscal.

Em sentido semelhante, v. STF, DJe, ADIn 4.167 ED, DJe, 9 out. 2013, rel Min. Joaquim Barbosa. No caso, a Corte **conferiu efeitos meramente prospectivos à decisão que declarou a constitucionalidade** do piso salarial dos profissionais da educação básica, tal como previsto na Lei n. 11.738/2008, **tendo em vista que, ao apreciar o pedido de medida cautelar na aludida ação direta, havia deferido parcialmente a medida** para estabelecer que a remuneração global - e não o vencimento base — não poderia ser inferior ao piso. **A liminar só foi revogada quando da prolação da decisão de mérito**, que determinou que é o vencimento base que não pode ser inferior ao piso. Assim, **a modulação dos efeitos da decisão foi necessária para não surpreender os jurisdicionados e evitar problemas orçamentários.**”

O Poder Judiciário, quando profere decisões no campo do controle concentrado de constitucionalidade, carrega enorme responsabilidade social e, por isso, deve atentar para as situações resultantes destas decisões, sopesando os seus efeitos e buscando, sempre, preservar a segurança jurídica.

Pertinentes, nesse aspecto, são as palavras do Ministro Ricardo Lewandowski, no voto proferido no Recurso Extraordinário nº 353.657-5 - PR, ao justificar a necessidade de se modular os efeitos da decisão:

Foi exatamente o que ocorreu na situação em apreço: os contribuintes, **fiados em entendimento pacificado na Suprema**

Corte do País, por quase uma década, visto que as primeiras decisões datam do final dos anos 80, passaram a creditar-se, de forma rotineira, do IPI decorrente das operações que envolviam a entrada de insumos isentos, tributados com alíquota zero ou não tributados. (..)

Por essas razões **entendo que convêm emprestar-se efeitos prospectivos as decisões em tela**, sob pena de impor-se pesados ônus aos contribuintes que se fiaram na **tendência jurisprudencial** indicada nas decisões anteriores desta Corte sobre o tema, com todas as consequências negativas que isso acarretará nos planos econômico e social.

Conclusão

O estudo do controle abstrato de constitucionalidade de leis estaduais e municipais, conforme delineado pelo artigo 125, §2º da Constituição Federal, revela não apenas a complexidade jurídica desse procedimento, mas também sua relevância para a estabilidade e integridade do ordenamento jurídico. A competência dos tribunais estaduais de declarar a inconstitucionalidade de leis locais reflete uma faceta crucial do federalismo jurídico brasileiro, permitindo a adequação das normativas estaduais e municipais aos ditames constitucionais do Estado e, por conseguinte, à Constituição Federal.

A decisão do Tribunal de Justiça que declara a inconstitucionalidade de uma norma tributária, especialmente quando não acompanhada de efeito suspensivo em eventual recurso extraordinário, coloca em relevo as tensões entre a necessidade de preservar a segurança jurídica e a urgência de proteger a autonomia fiscal dos entes tributários.

O debate se intensifica ao considerar as implicações práticas dessas decisões, desde a vedação do Fisco de lançar tributos para prevenir a decadência, durante o período de eficácia do acórdão de inconstitucionalidade, até a proteção dos contribuintes que, em boa-fé, estão necessariamente vinculados à decisão do tribunal local.

Os casos envolvendo a declaração de inconstitucionalidade de leis locais envolvendo a cobrança de ISS é exemplo prático do que defende no presente trabalho, ao

revelar que a administração tributária, em tais casos, não pode atuar contra *legem*, ou seja, a norma declarada inconstitucional, ainda que não transitado em julgado o acórdão, não mais é parte do ordenamento jurídico, não servindo de lastro à prática de qualquer ato administrativo, muito menos do tributário, cuja legalidade estrita é a regra.

Neste contexto, é imperativo que o Supremo Tribunal Federal, ao revisar tais decisões, pondere com cautela a repercussão social dos efeitos de cada decisão, de forma a evitar desequilíbrios econômicos e sociais abruptos. O princípio da segurança jurídica, especialmente em matéria tributária, não deve ser visto apenas sob a ótica da manutenção de receitas fiscais, mas como garantia fundamental para a previsibilidade e a estabilidade das relações jurídicas e econômicas.