

REVISTA DIALÉTICA
DE DIREITO TRIBUTÁRIO

4

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretora Financeira
Lidia Lobello de Oliveira Rocha

Diretora Comercial
Lêda Ferraz de Mendonça

Projeto Gráfico
Escrituras Editora

Editoração Eletrônica
RG dois

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

Ilustrações
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito de Capa
Ajato

Impressão
Gráfica Palas Athens
(JANEIRO - 1996)



Martins de Porangaba é
o autor da obra
reproduzida em destaque,
na capa.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Av. Bernardino de Campos, 327 - Conj. 24
CEP 04004-050 - São Paulo - SP
Fone/fax (011) 284.2096 - 284.5362 - 284.5527

IMPOSTOS REAIS E A EFICÁCIA
DE MEDIDA LIMINAR EM AÇÃO DIRETA
DE INCONSTITUCIONALIDADE

Ives Gandra da Silva Martins

A questão da eficácia das medidas liminares em ação direta de inconstitucionalidade suscita liminar em tais processos, cujos efeitos são "ex nunc", não comportando, todavia, o reconhecimento de que a materialidade do direito declarado inconstitucional passaria a ser dicotômico, isto é, constitucional até à concessão e inconstitucional depois¹.

A reiterada confusão - muitas vezes, a "conveniente" confusão provocada pelo Poder Público atingido na sua atuação inconstitucional - entre efeitos processuais da liminar e materialidade do direito deve ser, de vez, espancado para que não se macule o bom direito.

O aspecto nodal da questão reside no fato de que o controle abstrato de constitucionalidade ou concentrado implica a declaração pela Suprema Corte da constitucionalidade ou inconstitucionalidade de uma norma ou ato administrativo de caráter normativo, norma ou ato estes cuja vigência e eficácia ficam suspensas, se a declaração decorre da medida liminar, e que são, ao final, afastados do universo jurídico quando da decisão definitiva pelo Pretório Excelso, se reconhece a inconstitucionalidade.

Ao contrário do controle difuso da norma, em que a relação jurídica em questão é examinada pelo Supremo, valendo sua decisão entre as partes do processo,

¹ Ana Maria Scartezzini ensina: "Desde a Constituição de 1891 prevê-se o controle da constitucionalidade das leis, embora o projeto de 1823, que não se transformou Constituição pela dissolução da Assembléia Constituinte, já não reconhecesse valor à lei contrária à letra e ao espírito da Constituição.

O sistema constitucional atual agasalha dois critérios em que se examina a compatibilidade da lei com o Texto Maior: controle difuso e controle concentrado.

O controle difuso, também denominado via de exceção, tem por escopo a subtração do indivíduo dos efeitos de uma lei inconstitucional; qualquer interessado pode suscitar a questão, em qualquer processo, em qualquer Juízo. Revela-se, portanto, um instrumento de garantia dos direitos subjetivos do indivíduo.

Ampara-se, porém, de tal forma a lei que só por maioria absoluta dos membros dos tribunais decreta-se sua inconstitucionalidade ou a de ato do Poder Público. Essa regra vem inserida em todas as Constituições, exceção feita às de 1824 e 1891, que foram omissas a respeito" (Ação Declaratória de Constitucionalidade, ed. Saraiva, 1994, pp. 1/2).

no controle abstrato, a decisão da Suprema Corte, declarando a inconstitucionalidade de determinada norma nasce com eficácia "erga omnes" e efeito vinculante².

Discutiu-se se, no controle concentrado, tais efeitos seriam peculiares apenas às ações declaratórias de constitucionalidade, tendo em vista a expressa menção feita pelo constituinte de que neste tipo de ação as decisões proferidas são dotadas de eficácia "erga omnes" e efeito vinculante, mas o exame mais aprofundado do dispositivo revela que o efeito vinculante e a eficácia "erga omnes" são inerentes ao controle concentrado por qualquer uma das formas admitidas pelo texto constitucional³.

Com efeito, se no controle difuso se exige - e não entro no mérito da razoabilidade ou não dessa intervenção do Legislativo - a participação do Senado Federal para que dê os respectivos efeitos à decisão judicial proferida pela Suprema Corte no exercício do controle difuso da constitucionalidade, decididamente, não teria sentido que no controle

concentrado fosse obrigada a Suprema Corte a submeter-se à resolução do Senado para estender a sua decisão a todos os cidadãos submetidos à imputação normativa atingida⁴.

Em outras palavras, se o controle concentrado em que a Suprema Corte decide "in abstracto", se provocado por ação direta de inconstitucionalidade, não implicasse a eficácia "erga omnes" e o efeito vinculante, à evidência, teriam a mesma conformação de um controle difuso, sequer declarando a "lei" entre as partes, sempre que o autor fosse entidade não representativa de segmento da sociedade, mas do próprio Poder Público, como Procurador Geral da República e até mesmo o Presidente da OAB, que é uma autarquia federal.

Nada obstante a referência constitucional expressa aludir somente a ação declaratória, há de se entender que implicitamente tais efeitos são ínsitos à direta de inconstitucionalidade até porque as duas ações configuram facetas complementares do mesmo fenômeno de salvaguarda judicial da lei suprema⁵.

² Celso Ribeiro Bastos esclarece: "De fato, na construção da sistemática do controle da constitucionalidade das leis, houve, de forma claramente perceptível, a preocupação de dar ênfase à declaração de inconstitucionalidade de atos normativos, porque era este o vício que se urgia repelir, sobretudo em nome dos direitos individuais lesados. E foi por esta forma que surgiu o controle da constitucionalidade nos Estados Unidos, onde existe a necessidade da provocação da própria parte atingida pela lei tida por inconstitucional.

A evolução posterior levou, como se sabe, o controle da seara do indivíduo para o campo do controle em tese, mas ainda assim a preocupação fundamental era detectar as inconstitucionalidades, embora não se possa negar que em toda propositura de uma ação de declaração de inconstitucionalidade pudesse advir uma confirmação da sua constitucionalidade. Todavia, isto era uma decorrência inevitável da não-possibilidade de detectar-se o vício apontado" (Ação Declaratória de Constitucionalidade, ob. cit., p. 35).

³ O § 2º do artigo 102 da Constituição Federal tem a seguinte dicção: "As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações declaratórias de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal, produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e ao Poder Executivo".

⁴ O inciso X do artigo 52 da Constituição Federal tem a seguinte dicção: "X. suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal".

⁵ Gilmar Ferreira Mendes escreve: "Como observado, é possível que o Tribunal reconheça a improcedência da ação declaratória de constitucionalidade. Nesse caso, terá de declarar a inconstitucionalidade da norma objeto da ação.



Ives Gandra da Silva
Martins
Professor Emérito da
Universidade Mackenzie,
cujas Faculdade de
Direito foi Titular de
Direito Econômico e de
Direito Constitucional.

Com efeito, sempre que não provi-
a, a ação direta de inconstitucionali-
de implica uma declaração de consti-
tucionalidade, tendo os efeitos desta
não daquela. Por outro lado, sempre
e não provida uma ação declaratória
e constitucionalidade, ganha ela con-
ornos de ação direta de inconstitucio-
alidade, porque seus efeitos são idên-
cos àqueles de uma declaração de
constitucionalidade.

Desta forma, no controle concen-
do a eficácia é sempre "erga omnes",
assim como o efeito vinculante, não
dependendo, tais decisões, de resolução
senatorial para ganhar tal perfil cogente.

No controle difuso, não. Vale a
decisão da Suprema Corte como sina-
zadora para as instâncias inferiores,
as sem o aval do Senado, não ganha a
diversidade das decisões em sede de
controle abstrato. Vale entre as partes,
as não para todos, sequer vinculando
magistratura das instâncias inferiores
segui-la. Apenas as partes do proces-
são vinculadas, de forma definitiva,
o teor da decisão ofertada, exceção
ita à hipótese de rescisória nos casos
gais previstos⁶.

Em face dos termos expressos do texto constitucional, não subsiste dúvida de que a decisão de
mérito - reconheça ela a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade - é dotada de eficácia
contra todos. Significa dizer que, declarada a inconstitucionalidade de uma norma, na ação
declaratória de constitucionalidade, deve-se reconhecer, *ipso jure*, a sua imediata eliminação do
ordenamento jurídico.

Eventual aplicação dessa norma após a declaração de inconstitucionalidade equivaleria à
aplicação de cláusula inexistente" (Ação Declaratória de Constitucionalidade, ob. cit., p. 98).

Edvaldo Brito explica: "Diz-se que é difuso o controle exercido por qualquer órgão do Poder
Judiciário que, reconhecendo, no caso concreto, a ofensa à Constituição, protege o direito
subjeto sob sua apreciação, afastando os efeitos da lei transgressora de referência a esse direito.
Essa lei, contudo, pode, como *norma origem* de uma outra cadeia de relações jurídicas, ser
considerada aplicável" (Ação Declaratória de Constitucionalidade, ob. cit., p. 46).

José Cretella Júnior lembra que: "Comentamos, neste livro, o ideal dos constituintes, expresso no
Preâmbulo, de 'assegurar o exercício dos direitos, sociais e individuais, como a segurança',
repetindo-se, agora, no art. 6º, que 'a Constituição assegura a inviolabilidade dos direitos
concernentes à segurança'.

Nos dois passos da Constituição, podemos observar os vocábulos 'assegurar a segurança', o que
reflete a falta de cuidado com a linguagem e o estilo do diploma mais importante e significativo
da Nação Brasileira. *Garantir a segurança é, de fato, garantir o exercício das demais liberdades,*
porque a vis inquietativa impede o homem de agir" (grifos meus) (Comentários à Constituição de
1988, volume I, ed. Forense Universitária, 1989, p. 185).

À evidência, uma decisão do
S.T.F. em controle difuso representa
sólida manifestação do Poder Judiciá-
rio. Indiscutível sinalização na inter-
pretação do bom direito, ofertando, tal
orientação, mesmo no controle em
concreto, a exegese a ser seguida
pelos sujeitos à imputação normativa
examinada. No controle difuso, agir
em desacordo com a interpretação do
Supremo Tribunal Federal é correr
sérios riscos de insucesso judicial em
pleitos apresentados, em face de a
Máxima Corte oferecer, em suas de-
cisões, a "segurança" jurídica que é
um dos cinco direitos fundamentais do
cidadão⁷.

Com eficácia "erga omnes" e
efeito vinculante ou sem eles, repre-
senta a construção jurídica conforma-
da pelo Supremo Tribunal Federal a
correta exegese do bom direito, razão
pela qual, sempre que, no controle
difuso, decida a Suprema Corte em
uma direção, magistrados e Tribunais
passam, na grande maioria das vezes,
a segui-la, independentemente da re-
solução senatorial, o mesmo ocorren-
do com o Poder Público.

Como diz Hart, a lei é o que a
Suprema Corte diz ser. E a decisão, seja
no exercício do controle difuso, seja
naquele do controle concentrado, é sem-
pre a interpretação da Suprema Corte
sobre a estruturalidade da norma exa-
minada, desde que decida sobre o direito
material e não sobre questões procedi-
mentais ou processuais, visto que estas,
o mais das vezes, dizem respeito ao
próprio Regimento do Sodalício⁸.

Em outras palavras, em nome da
"segurança jurídica", um dos cinco
fundamentos maiores dos direitos da
cidadania e da ordem legal de um
Estado, as decisões do Supremo Tri-
bunal Federal sobre constitucionalidade,
em sede de controle concentra-
do ou difuso, correspondem à correta
interpretação do direito aplicável à
sociedade, a ser seguida por todos⁹.

O direito material é o que resulta
da exegese do Pretório Excelso, tenha

a decisão eficácia "erga omnes" e
efeito vinculante, em controle con-
centrado ou careça desses efeitos por-
que proveniente do controle difuso. É
a correta interpretação da norma vi-
gente para o país, nenhuma outra in-
terpretação sendo melhor.

É que, no direito brasileiro, não
prevalece o princípio próprio do direito
alemão pelo qual a norma declarada
inconstitucional produzirá efeitos de
constitucionalidade até sua declaração,
podendo mesmo, a Corte Constitucio-
nal, prorrogar eficácia de constituçona-
lidade à norma inconstitucional por tem-
po determinado, a fim das estruturas
jurídicas adaptarem-se à nova exegese
superior¹⁰.

No Brasil, a norma substantiva ou
é constitucional ou é inconstitucional.
Se inconstitucional, o vício uma vez
declarado atinge a norma na própria
estruturalidade de origem, isto é, ela é

⁸ Hart ensina: "A supreme tribunal has the last word in saying what the law is and, when it has said it, the statement that the court was wrong has no consequences within the system: no one's rights or duties are thereby altered. *The decision may, of course, be deprived of legal effect by legislation, but the very fact that resort to this is necessary demonstrates the empty character, so far as the law is concerned, of the statement that the court's decision was wrong. Consideration of these facts makes it seem pedantic to distinguish, in the case of a supreme tribunal's decisions, between their finality and infallibility. This leads to another from of the denial that courts in deciding are ever bound by rules: "The law (or the constitution) is what the court say it is"* (grifos meus) (The Concept of Law, ed. Clarendon Law Series, Oxford University Press, New York, 1961, p. 138).

⁹ O artigo 5º "caput" da Constituição Federal tem a seguinte dicção: "Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes" (grifos meus).

¹⁰ Gilmar Ferreira Mendes lembra que: "A lei orgânica do *Bundesverfassungsgericht* (Corte Constitucional federal alemã) disciplina as decisões para cada tipo de processo.

A decisão, todavia, não é determinada pelo tipo do processo, mas pelo objetivo visado. Nos processos de controle de normas propriamente ditos, tem a decisão a mesma natureza, independentemente de se tratar de uma decisão no processo de controle abstrato, concreto ou de processo de recurso constitucional (*Verfassungsbeschwerde*). As decisões proferidas em processo de controle de normas são publicadas no Diário Oficial e têm efeito vinculante (*Bindungswirkung*) força de lei (*Gesetzeskraft*) (Lei de *Bundesverfassungsgericht*, § 31), (1) e (2).

Além da declaração de nulidade, prevista no § 78 da Lei orgânica da Corte Constitucional, e da interpretação conforme a Constituição, utilizada já no começo de sua judicatura, desenvolveu o Tribunal outras variantes de decisão.

Às vezes, reconhece o Tribunal que a situação é ainda constitucional ou não é 'ainda inconstitucional' e vincula essa decisão com o 'apelo ao legislador' para que, dentro de um determinado prazo, proceda à correção dessa situação. Em outros casos, limita-se o Tribunal a reconhecer a inconstitucionalidade sem pronunciar a nulidade" (Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas nº 4, ed. Revista dos Tribunais, 1993, p. 7).

constitucional desde seu nascimento. Se um "imposto" for tido por inconstitucional, é como se nunca tivesse tido a conformação de tributo, esmo que, por variadas razões, aquela quantia integrada ao patrimônio público jamais venha a ser repetida¹¹.

A estruturalidade da norma, no direito brasileiro, ou tem desde sua origem perfil constitucional ou, desde maior de uma norma, que é sua desconformidade com a Constituição.

Por esta razão é que o Supremo Tribunal Federal, ao declarar uma norma inconstitucional, por força do princípio da segurança jurídica, no controle fuso ou concentrado, com efeito vinculante e eficácia "erga omnes" ou não, sempre exterioriza a correta interpretação do direito, sinalizando ou obrindo aqueles que estão sujeitos à sua interpretação, a segui-la, visto que, mesmo no controle difuso, indica, a Suprema Corte, que se as questões versando

a mesma matéria lá chegaram, sem falhas processuais, será aquela a sua orientação¹².

Tão longa introdução se fazia necessária para distinguir, no controle difuso ou concentrado, o peso da eficácia "erga omnes" e do efeito vinculante, de um lado, e o da declaração do direito material, de outro, versando sobre a constitucionalidade ou não de uma norma ou ato administrativo de perfil produtor de direito.

Ainda dois outros aspectos relevantes merecem reflexão.

O primeiro diz respeito à liminar concedida no processo cautelar da ação direta de inconstitucionalidade. Por ser da natureza dessa medida garantir os efeitos definitivos da ação - visto que no processo cautelar garante a liminar a utilidade do provimento decorrente de prestação jurisdicional principal, ao contrário da liminar em mandado de segurança, que garante o próprio direito lesado ou ameaçado - tem o S.T.F.

entendido desde a Representação 1391/CE, que os efeitos da liminar são "ex nunc" e não "ex tunc"¹³.

À primeira vista, poder-se-ia admitir, numa aproximação menos avisada, que tais efeitos permitiriam a existência de uma dupla interpretação, semelhante ao direito alemão, isto é, de que a norma seria constitucional e inconstitucional, sendo constitucional até a decretação de sua suspensão e inconstitucional a partir dela. Seria uma espécie de norma

material hermafrodita, com duplo e simultâneo perfil de constitucionalidade e inconstitucionalidade, durante a vigência da liminar¹⁴.

Em outras palavras, numa visão mais apressada, aquela decisão tem sido interpretada *como se a norma material - não a processual - fosse constitucional e inconstitucional no tempo, valendo sua constitucionalidade anterior na plenitude até a declaração de sua inconstitucionalidade*¹⁵.

O artigo 97 do CTN tem a seguinte dicção: "Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65; III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e de seu sujeito passivo; IV - a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65; V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º. Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º. Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo".

Hugo de Brito Machado lembra: "Questão tormentosa tem sido a pertinente aos efeitos da decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, proferida em ação direta declaratória de inconstitucionalidade. Tanto no que diz respeito ao aspecto temporal, como no que concerne à vinculação dos demais órgãos do Judiciário, e em especial aos órgãos da Administração.

Manifestou-se já o Supremo Tribunal Federal no sentido da produção de efeitos contra todos e para o passado. A declaração de inconstitucionalidade de uma lei alcança, inclusive, os 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 inaplicabilidade 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 válida e desconforme ao modelo plasmado na Carta Política, com todas as consequências daí decorrentes, inclusive a pela restauração de eficácia das leis e das normas afetadas pelo ato declarado inconstitucional" (Ação Declaratória de Constitucionalidade, cit. p. 112).

¹³ Escrevi: "No mandado de segurança, a liminar objetiva assegurar um direito violado ou prestes a ser violado por ameaça claramente detectada. É uma garantia processual inscrita na Constituição e, por esta razão, com um poder aplicacional superior, visto que a lei ordinária não pode, a meu ver, impor condições restritivas à sua utilização.

Já na ação cautelar, a liminar, embora também relevante, objetiva tão somente garantir a ação principal, isto é, assegurar aquele que pretende discutir direito de que se julga titular, que corre o risco de perecer, se a tramitação do processo principal, sem outra garantia, tornar de nenhuma eficácia a decisão final.

Protege, pois, a medida liminar, no mandado de segurança o próprio direito violado ou ameaçado, protegendo o direito à ação para resultado eficaz, a liminar em medida cautelar. Por outro lado, o mandado de segurança é garantia de nível hierárquico superior, pois as suas regras básicas estão expostas no próprio texto constitucional.

Em face desta conformação jurídica, entendo que muitos dos efeitos decorrentes da concessão ou cassação de liminares são distintos pela natureza diversa das ações e dos objetivos propostos na concepção de ambos os institutos.

Assim, entendo que, em mandado de segurança, a imperatividade constitucional não pode admitir qualquer restrição à garantia que vier a ser outorgada pela concessão da liminar, visto que é claro o constituinte dizer, no inciso LXIX do art. 5º, que: "Conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por *habeas-corpus* ou *habeas-data*, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público" (Caderno de Pesquisas Tributárias nº 19, Co-ed. CEU/Resenha Tributária, 1994, pp. 2/4).

¹⁴ Gilmar Ferreira Mendes escreve: "No modelo tedesco, as consequências da declaração de inconstitucionalidade sem a pronúncia da nulidade não podem ser inferidas diretamente da Lei do *Bundesverfassungsgericht*.

Apenas no âmbito do Direito Penal teve o legislador o cuidado de disciplinar expressamente essas consequências. Nos termos do § 79, (1), do referido diploma, é admissível a revisão da sentença penal condenatória fundada em lei declarada nula ou compatível com a Lei Fundamental. Essa disposição demonstra que o legislador partiu da idéia de que a lei inconstitucional - mas não nula - não deve mais ser aplicada, sendo ilegítimos os atos singulares (sentença penal condenatória) praticados com base no diploma inconstitucional.

Pode-se depreender das primeiras decisões que o Tribunal considerava admissível a aplicação provisória da lei que teve a sua inconstitucionalidade declarada. Uma posição definitiva sobre a questão somente foi tomada na decisão relativa à nacionalidade dos filhos provenientes dos chamados "casamentos mistos", na qual *Bundesverfassungsgericht* houve por bem equiparar, no concernente à aplicação subsequente da lei inconstitucional, a declaração de inconstitucionalidade sem a pronunciada nulidade à declaração de nulidade.

Segundo o entendimento firmado nessa decisão, a lei simplesmente inconstitucional (*unvereinbar*), mas que não teve a sua nulidade pronunciada, não mais pode ser aplicada. Uma exceção a esse princípio somente seria admissível se da não-aplicação pudesse resultar vácuo jurídico intolerável para a ordem constitucional" (Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas nº 3, ed. Revista dos Tribunais, 1993, p. 31).

¹⁵ A ementa do acórdão é a seguinte: "Representação nº 1.391/CE. (Questão de Ordem). (Tribunal Pleno). (Liminar na RTJ 121/004)

Meridianamente, não foi isto que a Suprema Corte decidiu naquela ocasião.

O que tem decidido a Suprema Corte, nas liminares concedidas contra o Poder Público no processo cautelar de ações diretas, é que a liminar suspende a eficácia e a vigência da norma, mas não desconstitui ainda as relações jurídicas *constituídas* e *completadas*. Em outras palavras, as relações jurídicas já constituídas, à luz de um direito tido por constitucional, não serão desconstituídas por força da medida liminar, mas apenas pela decisão definitiva ou pela discussão em sede de controle difuso.

Se a mera suspensão da vigência e eficácia da norma com efeitos "ex nunc" exteriorizasse a constitucionalização desta norma no tempo pretérito, atingido estaria o próprio direito à

discussão da relação jurídica conformada pela norma, via controle difuso, visto que ao declarar, o Supremo Tribunal Federal, a norma inconstitucional, para o futuro, *consolidaria* a sua constitucionalização da norma para o tempo pretérito, aberração inadmissível no direito pátrio¹⁶.

E, à nitidez, fosse correta esta exegese, a eficácia "ex nunc" e o efeito vinculante teriam, de forma absoluta, assegurado a inconstitucionalidade futura, vedando ao Poder atuar de acordo com a norma, e garantido ao Poder Público a constitucionalidade pretérita, sem qualquer direito do cidadão, seja via controle difuso, seja pela negativa de cumprimento de lei ou ato não constitucional, de opor-se à norma tida por violadora da lei suprema¹⁷.

Nada seria tão ilógico quanto ofertar esta visão de hermafroditismo jurídico, com dupla conformação da norma, a de ser e não ser constitucional no tempo.

Há, portanto, que distinguir os dois efeitos da liminar, ou seja, o primeiro de suspender a vigência e eficácia da norma a partir daquele momento e o segundo, o de considerar aquela norma inconstitucional desde o início, não se admitindo existência ou não do vício, à luz do enfoque temporal.

E, à nitidez, se há suspensão da eficácia e vigência "ex nunc", a desconstituição de situações definitivas só se dará após a decisão definitiva na ação principal.

O que em nenhum momento, em face dos elementos atrás apresentados, pode-se admitir, é a comple-

mentação de relação ainda não definitivamente constituída ou completada, após o julgamento da medida cautelar em sentido contrário¹⁸.

Neste ponto, há de se considerar uma dupla face do mesmo assunto.

Se, à luz do direito tido por inconstitucional, tiver sido relação jurídica constituída e completada, nem por isto, em sede de controle difuso de constitucionalidade, estará o prejudicado pela constituição impedido de contestar tal situação, correndo o processo judicial seu caminho normal para que se manifeste o Poder Judiciário sobre a materialidade do direito para o que há de se levar em consideração - sem ainda estar obrigado de forma vinculada - a sinalização da Suprema Corte¹⁹.

Se, todavia, a relação jurídica não tiver sido definitivamente constituída

Relator para o acórdão: O Sr. Ministro Moreira Alves.

Representante: Procurador-Geral da República.

Representados: Governador e Assembléia Legislativa do Estado do Ceará.

Representação de inconstitucionalidade. Questão de ordem.

A eficácia da liminar, que, em representação de inconstitucionalidade, suspende a vigência da lei argüida como inconstitucional, é tão-somente *ex-nunc*, operando, portanto, a partir do momento em que o Supremo Tribunal Federal a defere.

Questão de ordem que se decide com a declaração de que é *ex nunc* a eficácia de liminar concedida em representação de inconstitucionalidade" (Revista Trimestral de Jurisprudência, vol. 124, 1988, p. 80).

Nagib Slaibi Filho lembra as diversas formas de controle de constitucionalidade adotadas pelo Direito Brasileiro: "Resta observar, ainda, que o controle judicial poderá ser exercido na instância administrativa, quando realizado por seus órgãos integrantes da Administração Pública; no exercício de tal controle administrativo, estará o órgão submetido aos padrões comuns, sem a autoridade do exercício da função jurisdicional.

Em decorrência, temos que o controle judicial da constitucionalidade das leis e dos atos normativos poderá ser realizado nos seguintes planos: a) jurisdicional, e aí de forma incidental, no julgamento das causas contenciosas em que o órgão judicial atua com imparcialidade; b) administrativo, em que o órgão judicial, ou vinculado ao Poder Judiciário, atua com a finalidade de satisfação de interesse público cuja guarda lhe foi confiada pela ordem jurídica. Distingue-se de a) porque o órgão, aí, atua com impessoalidade, mas não com imparcialidade. Note-se que não se pode confundir os conceitos de 'impessoalidade', encontrado no art. 37, com o de 'imparcialidade', característica da magistratura, como se depreende do art. 95.

A Administração Pública é impessoal e parcial, porque atua com a finalidade de satisfazer o interesse público, exibindo supremacia sobre a outra parte da relação jurídico-administrativa; c) legislativa anômala, como nos casos das ações de constitucionalidade" (Ação Declaratória de Constitucionalidade, ed. Forense, 1994, p. 74).

Rogério Lauria Tucci e José Rogério Cruz e Tucci ensinam: "Estatuindo a nova Constituição da República, no art. 5º, XXXV, que 'a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito', manteve, na esteira das precedentes, a assunção, pelo Estado, do monopólio da distribuição de Justiça.

Essa, aliás, é a regra imemorial, como já evidenciavam os romanos, ao asseverar que 'não deve ser permitido a um particular fazer justiça a si mesmo, isto é, fazer o que não é permitido senão ao magistrado, pela autoridade pública que seu cargo lhe dá; pois, se assim não fosse, não resultariam senão desordens e violências'.

E, assim sendo, proibida a justiça de mão própria, individualmente, pelos membros da comunhão social, assume o Estado, de modo correlato - como explica Hugo Alsina -, a respectiva administração, derivando do correspondente dever a ação (a que se identifica o exercício do direito de pleitear a definição ou a proteção de outro direito - direito subjetivo material) e a jurisdição, 'em que se consubstancia o poder conferido a determinados agentes estatais para solucionar os conflitos de interesses que lhes sejam submetidos à apreciação, assim também para fazer cumprir suas próprias resoluções'.

Ora, o direito que se exerce mediante a ação (ação da parte) é, como visto, o direito à jurisdição, conferido, no dispositivo transcrito, abstrata, *genérica e incondicionadamente*, a todos os integrantes da coletividade" (grifos meus) (Constituição de 1988 e Processo, ed. Saraiva, 1989, pp. 90/91).

¹⁸ Mesmo que a situação fosse *constituída e completada* caberia ação rescisória, pois se a incidência é inconstitucional não se aplica a Súmula 343 do Pretório Excelso. Theotônio Negrão ensina: 'Art. 485.22. Súmula 343: 'Não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais'. Inversamente, se a controvérsia jurisprudencial somente se instaurou posteriormente ao acórdão rescindendo, pode a ação ser julgada procedente (RTJ, 97/19).

'A Súmula 343 tem aplicação quando se trata de texto legal de interpretação controvertida nos Tribunais, não porém, de texto constitucional' (RTJ 108/1369). Neste sentido: RTJ 114/361, 125/267, JTA 104/374. Menos explícito: RTJ 101/207".

¹⁹ Roberto Rosas admite, na linha da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, até uma rescisória para situações definitivamente constituídas e completadas ao dizer sobre a Súmula 343: "Este texto não aplica quando controvérsia for em relação a texto constitucional. (RE nº 101.114/DF - DJ. 10.02.84 - Rel. Min. Rafael Mayer). Descabe a rescisória quando a decisão rescindenda foi proferida segundo a jurisprudência dominante na época (AR 957-RTJ 104/944). Se a jurisprudência alterou-se quando do julgamento do Recurso Extraordinário, viável a divergência. Entretanto, se a decisão recorrida foi prolatada em ação rescisória, não será possível o provimento para prevalecer a jurisprudência atual (Ag. 88.486 - Rel. Min. Aldir Passarinho - RTJ 110/1.072). Recentemente a Súmula tem sido aplicada. (AR 1.124 - Rel. Min. Francisco Rezek - RTJ 110/487)" (Direito Sumular. 4ª ed. ed. Revista dos Tribunais, 1989, p. 144).

completada, à evidência, não poderá Poder Público tentar completá-la sob a alegação de que a eficácia da medida vale para o futuro e que a norma que lastreou seu pedido seria inconstitucional para o passado.

Nesta hipótese, à evidência, poderá o Poder Público ser tido por tigante de má-fé, visto que pretende completar uma relação jurídica - ainda não constituída ou completada - listreada em norma tida por inconstitucional pela Suprema Corte, isto é, pretendendo exigir o cumprimento de uma norma tida por inconstitucional, no seu aspecto material²⁰.

Visualizo, com notável clareza, na nítida distinção entre a norma tida por inconstitucional "ex tunc" e os efeitos da liminar sobre as relações constituídas e completadas que são "ex nunc", sem prejuízo de sua constatação, via controle em concreto.

Cristalinamente, todavia, relação jurídica não constituída ou não cometada à luz do direito pretérito, não

poderá, após a decretação da inconstitucionalidade de norma, mesmo em sendo de medida liminar, ser constituída ou completada, como se vigente fosse ainda aquele direito²¹.

Não há como confundir a estruturalidade da norma, que é ou não constitucional "ex tunc", com a suspensão de sua vigência e eficácia, que se dá só para estes efeitos "ex nunc".

O outro aspecto diz respeito ao artigo 166 do CTN e às Súmulas 71 e 546. Nada obstante o meu inconformismo com os três enunciados, que consagram o princípio da ilegalidade eficaz, nas ações de restituição de tributos, como princípio tão importante como o da legalidade, pois garante o Erário ficar com o indevido, sempre que não provar ter o contribuinte de direito, tido prejuízo ou estar autorizado a repetir, é fundamental que se diga que apenas vale para ações de repetição²².

Em nenhum momento, o Supremo Tribunal Federal ou o artigo 166 autorizam o Estado a exigir tributo, consi-

derado indevido pela Suprema Corte, após tal declaração, de contribuinte que não o tenha recolhido, por força dos referidos dispositivos.

Em outras palavras, o contribuinte de direito que assumiu o risco de não pagar um imposto indireto ou real, por entender inconstitucional a sua exigência, não poderá ser obrigado a recolhê-lo, após a decretação de inconstitucionalidade, sob a alegação de que, por ser o tributo indevido, o contribuinte de fato suportou o ônus.

Pelo referido dispositivo e pelas Súmulas do Supremo Tribunal Federal, não pode o contribuinte repetir, mas também não pode o Estado exigir "tributo indevido" porque não é tri-

buto e o princípio da estrita legalidade impede que alguém seja obrigado a recolher o que não deve por lei²³.

Se prevalecesse tal exegese, o princípio da ilegalidade eficaz - que prevalece para as ações de restituição - seria muito mais relevante que o da legalidade, visto que poderia, o Poder Público, criar tantas leis inconstitucionais quantas quisesse em matéria tributária, com a certeza de que sempre poderia receber qualquer "tributo indevido" até a decisão final do exame de constitucionalidade pela Suprema Corte, sem qualquer espécie de responsabilidade e com a certeza de que não seria obrigado a repetir!!!²⁴.

é, aquele contribuinte que teoricamente suportaria encargo indefinível, em violenta contradição com o disposto no artigo 121 do CTN que não o reconhece, nem hospeda.

Tal contribuinte, por outro lado, sobre não ser definido pelo dispositivo em questão, seria um 'contribuinte castrado', já que, teoricamente, seria o titular do direito, mas não o poderia exercer diretamente. Vale dizer, seria um contribuinte capaz de impedir a repetição de indébito, mas não um contribuinte capaz de repetir.

Cria, em decorrência, o princípio da imoralidade tributária, princípio apenas possível de ser vivido pelo Estado. O Estado passa a monopolizar o direito de ser torpe e injurídico, na medida que imponha tributo indevido e se negue a restituí-lo a quem o recolheu, sob a alegação de que não ele, mas o terceiro, que teoricamente o suportou, seria o único que poderia ser titular no direito de iniciar o procedimento, por outorga de autorização.

Alberga, finalmente e de forma pragmática, o efetivo impedimento a que este terceiro possa autorizar, na maior parte das operações, em que o documental tenha sido passado diretamente ao consumidor, sem sua qualificação, como da grande maioria das vendas a varejo, com o que o artigo é materialmente proibitivo de qualquer repetição no concernente a determinados tributos, como o ICM.

Ora, à evidência, tal monumento aos princípios da ilegalidade e torpeza tributária, pela qual o Estado pode ficar com o tributo indevido e pode se opor 'presumível enriquecimento ilícito' sob a alegação de que o privilégio de 'enriquecer-se ilicitamente é apenas seu', é algo que não se insere no sistema tributário brasileiro regido pelos princípios da estrita legalidade e tipicidade fechada" (Cadernos de Pesquisas Tributárias nº 8, ed. Resenha Tributária, 1983, pp. 160/163).

²³ As Súmulas 71 e 546 têm a seguinte dicção, respectivamente: "Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto"; "Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte *de jure* não recuperou do contribuinte *de facto* o quantum respectivo".

²⁴ Tarcísio Neviani ensina: "Como, por outro lado, é possível rebelar-se contra a lei iníqua, mas não é possível ignorá-la como se não existisse, parece-me oportuno atentar para o fato de que o Artigo 166 do CTN tem sua aplicação condicionada à prova de que o contribuinte repetente do indébito tenha suportado o inerente encargo financeiro. A meu ver esta prova se esgota com a exibição do recibo ou comprovante de pagamento do tributo indevido.

Quem paga, suporta o ônus financeiro do montante pago. Quem paga tributo indevido, obviamente lhe suporta o ônus financeiro. A transferência desse ônus a terceiro é fato estranho à relação jurídico-tributária, fato não considerado pelo artigo 4º do CTN como caracterizador da natureza jurídica do tributo. Assim sendo, se a transferência do ônus financeiro a terceiro se houver de admitir como matéria de defesa do erário, que caiba a este o ônus da prova da transferência desse ônus. Fora daí há quebra de todos os princípios de justiça, há a criação de novo e odioso privilégio no

Tércio Sampaio Ferraz Júnior faz menção a: "Dissemos que a efetividade é uma qualidade da norma que exprime uma relação de adequação do seu aspecto-cometimento e do seu aspecto-relato (possibilidade de obediência). Validade, por sua vez, é uma qualidade internormativa que exprime a relação de imunização entre o aspecto-relato da norma imunizante e o aspecto-cometimento da norma imunizada (possibilidade de exigência). Pois bem, a imperatividade é uma qualidade igualmente pragmática da norma, que exprime uma relação entre o aspecto-cometimento de uma norma e o aspecto-cometimento de outra" (Teoria da Norma Jurídica, ed. Forense, 1978, p. 127). Ora, exigir o imposto instituído por norma inválida, inefetiva e sem imperatividade é violentar o equilíbrio das relações jurídicas em um Estado Democrático de Direito.

Francisco Rezek, ao permitir o direito amplo ao controle difuso e a contestação da materialidade da norma, que é colocada à discussão no Pretório Excelso por controle concentrado, diz: "No que concerne ao essencial, que é a questão de saber se a entrega pela Constituição emendada, dessa responsabilidade ao Supremo Tribunal Federal causa algum dano ao conceito de função jurisdicional depreensível da carta, tal como originalmente concebida: não compartilho esse ponto de vista. Não acho tampouco - e desde quando estudávamos o tema de advocatária deixei isso expresso - que se arranhe o princípio do juiz natural senão quando se promove o arrebatamento *ad latus* de determinado feito; nunca na hipótese de ascensão vertical" (Ação Declaratória de Constitucionalidade, ob. cit., pp. 207/208).

Escrevi: "Pela lei nacional, portanto, são sujeitos passivos apenas o contribuinte e o responsável. Ora, o artigo 166 é dispositivo que colide com todos os harmônicos princípios acima expostos, na medida em que garante possa exigir o sujeito ativo 'tributo ilegal' e dele se apropriar, definitivamente, pela ocorrência de hipótese capaz de albergar-se em dispositivo vedador de sua repetição.

Com efeito, o artigo 166 do CTN consagra o princípio da ilegalidade tributária como fonte de exceção do sujeito ativo, gerando - para a maior parte dos tributos - condição de impossível repetição. De início, cria o dispositivo, a figura inexistente no direito brasileiro do 'contribuinte de fato', isto

As duas súmulas e o artigo 166 do Código Tributário Nacional, por enquanto, protegem, se não configuradas as hipóteses mencionadas, o Erário

de restituir, mas não o autoriza a exigir de quem não pagou aquilo que não é devido, exatamente por não ser devido.

a Fazenda Pública que, devendo provar em sua defesa, pretende, absurdamente, que a prova seja feita por aquele a quem não aproveita... O artigo 166 abandona os pressupostos científicos do Direito Tributário quando exige que o repetente se faça autorizar pelo terceiro a que o ônus financeiro do tributo teria sido transferido para repetir o indébito. Isto equivale a inserir na relação jurídico-tributária um elemento que ela contém; é quebrar a sistemática do Direito Tributário em um dos seus aspectos estruturais e essenciais" (Caderno de Pesquisas Tributárias nº 8, ob. cit., pp. 318/319).