

GRANDES QUESTÕES ATUAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

15º volume

Coordenador

VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA

Autores

BETINA TREIGER GRUPENMACHER
CLÉLIO CHIESA
FERNANDO FACURY SCAFF
GABRIEL LACERDA TROIANELLI
GUILHERME CEZAROTI
HELENO TAVEIRA TÔRRES
HUGO DE BRITO MACHADO
HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO
HUMBERTO ÁVILA
IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
JAMES MARINS
JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO
LUÍS EDUARDO SCHOUERI
MARCIANO SEABRA DE GODOI
MARCOS VINICIUS NEDER
PAULO AYRES BARRETO
PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA
RAQUEL CAVALCANTI RAMOS MACHADO
RENATO LOPES BECHO
ROBERTO FERRAZ
ROBERTO QUIROGA MOSQUERA
RODRIGO DE MADUREIRA PARÁ DINIZ
SACHA CALMON NAVARRO COELHO
SERGIO ANDRÉ ROCHA

DIALÉTICA

GRANDES QUESTÕES ATUAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

15º volume

Coordenador

VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA

Autores

BETINA TREIGER GRUPENMACHER
CLÉLIO CHIESA
FERNANDO FACURY SCAFF
GABRIEL LACERDA TROIANELLI
GUILHERME CEZAROTI
HELENO TAVEIRA TÔRRES
HUGO DE BRITO MACHADO
HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO
HUMBERTO ÁVILA
IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
JAMES MARINS
JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO
LUÍS EDUARDO SCHOUERI
MARCIANO SEABRA DE GODOI
MARCOS VINICIUS NEDER
PAULO AYRES BARRETO
PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA
RAQUEL CAVALCANTI RAMOS MACHADO
RENATO LOPES BECHO
ROBERTO FERRAZ
ROBERTO QUIROGA MOSQUERA
RODRIGO DE MADUREIRA PARÁ DINIZ
SACHA CALMON NAVARRO COELHO
SERGIO ANDRÉ ROCHA

DIALÉTICA

São Paulo - 2011

© vários autores



é marca registrada de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.

Todos os direitos desta edição reservados
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.

Rua Sena Madureira, 34

CEP 04021-000 - São Paulo - SP

e-mail: atendimento@dialetica.com.br

Fone/Fax (11) 5084-4544

www.dialetica.com.br

ISBN nº 978-85-7500-218-6

Revisão de texto: Bianca Bianchi Maia, Camila da Silva Oliveira,
Maíra Laranjeira Lopes e Sabrina Dupim Moriki.

Editoração: nsm

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Grandes questões atuais do direito tributário,
15º volume / coordenador Valdir de Oliveira
Rocha. -- São Paulo : Dialética, 2011.

Vários autores.

ISBN 978-85-7500-218-6

1. Direito tributário 2. Direito tributário -
Brasil I. Rocha, Valdir de Oliveira.

11-08010

CDU-34:336.2(81)

Índices para catálogo sistemático:

1. Brasil : Direito tributário 34:336.2(81)

Sumário

BETINA TREIGER GRUPENMACHER

A Guerra Fiscal. As Decisões do STF e seus Efeitos

1. Considerações Preliminares. 2. O Princípio Federativo e a Guerra Fiscal. 3. As Desonerações Tributárias e os Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade.

9

CLÉLIO CHIESA

ICMS - Tributação de Bens Oriundos do Exterior

1. Introdução. 2. Da Alteração do Texto Constitucional a Respeito da Tributação por Meio do ICMS dos Bens Oriundos do Exterior. 3. A Incidência ou não de ICMS nas Importações de Bens ou Mercadorias Realizadas por Pessoas Físicas ou Jurídicas não Contribuintes do Imposto. 4. O ICMS e as Entradas de Bens no País mediante a Celebração de Contrato de *Leasing*. 5. Conclusões.

27

FERNANDO FACURY SCAFF

A Responsabilidade Tributária e a Inconstitucionalidade da Guerra Fiscal

a) Delimitação do Tema. b) Da Origem da Guerra Fiscal entre os Estados da Federação Brasileira e a Posição do STF. c) Segurança Jurídica, Presunção de Legitimidade das Leis e o Efeito Retroativo da Declaração de Inconstitucionalidade perante Terceiros: dos *Efeitos Consolidados*. d) À Guisa de Conclusão.

43

GABRIEL LACERDA TROIANELLI

Planejamento Tributário e Multa Qualificada

1. Introdução. 2. O Contexto no qual surgiram os Artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. 3. A Essência da Sonegação e da Fraude. 4. O Critério de Graduação das Multas na Legislação Tributária Federal. 5. A Medida Provisória nº 66/2002. 6. A Necessária Aplicação do Artigo 112 do CTN no Empate do Julgamento quanto à Qualificação da Multa. 7. Conclusões.

61

GULHERME CEZAROTI

Ativismo Judicial e Direito Tributário no Supremo Tribunal Federal

1. Introdução. 2. Ativismo Judicial e Criação Judicial. 3. A Atuação do STF como Legislador Positivo. 4. A Atuação do STF em Matéria Tributária. 5. Conclusão.

82

HELENO TAVEIRA TÔRRES**Segurança Jurídica Judicial em Matéria Tributária e Consequencialismo.**

1. A Segurança Jurídica da Coisa Julgada em Matéria Tributária. 2. Coisa Julgada Inconstitucional em Matéria Tributária. 3. Coisa Julgada e o Chamado Consequencialismo Judicial-tributário. 4. Coisa Julgada na Compensação de Tributos - a Resistência da Repartição de Poderes na Constituição. 5. Considerações Finais.

101

HUGO DE BRITO MACHADO**Proibição da Guerra Fiscal e a Redução das Desigualdades Regionais**

1. Introdução. 2. A Denominada Guerra Fiscal. 3. Redução das Desigualdades Regionais. 4. Incentivos Fiscais Federais.

125

HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO e RAQUEL CAVALLANTI RAMOS MACHADO**Responsabilidade de Sócios e Administradores e Devido Processo Legal**

Introdução. 1. O Art. 135, III, do CTN na Jurisprudência do STJ. 2. Pressupostos para a Inclusão do Nome dos Administradores na CDA. 3. O que cabe ao Indicado na CDA provar? 4. Exceção de Pré-executividade. Conclusões.

134

HUMBERTO ÁVILA**Ativismo Judicial e Direito Tributário**

Introdução. 1. Definição de Ativismo Judicial. 2. Critérios de Verificação do Ativismo Judicial. 3. Ativismo Judicial e Direito Tributário. Conclusão.

150

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS**O Protagonismo do STF na Interpretação da Constituição pode afetar a Segurança Jurídica em Matéria Tributária?**

160

JAMES MARINS**Força Persuasiva dos Precedentes e Legitimidade Democrática do STJ e do STF**

1. A Dualidade Coerção/Persuasão dos Precedentes. 2. Força Persuasiva ou Coercitiva dos Precedentes Judiciais do STF/STJ: Parecer PGFN/CRJ nº 492/2010. 3. STJ e STF pedem Adesão por Persuasão: a Incoerência Jurisprudencial como Fator de Dissuasão. 4. Celeridade e Reformas Processuais. 5. Primeiro Critério: *Debate Jurisprudencial Quantitativa e Geograficamente Representativo*. 6. Segundo Critério: *Debate Jurídico Qualitativamente Completo*. 7. Terceiro Critério: *Debate Jurisprudencial Temporalmente Maduro*. 8. Quarto Critério: *Adequação Prescritiva do Enunciado*. 9. Crítica aos "Recursos Representativos da Controvérsia". 10. Conclusão.

178

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO

ICMS - Fatos Geradores Inconstitucionais: Importações Temporárias ("Leasing"), Tributação de Estoque, Fatos Contábeis e Fatos Operacionais

I - Impostos - Fatos Geradores (Negócios Jurídicos). II - ICMS - Fatos Geradores. III - Importações Temporárias - *Leasing*. IV - Tributação de Estoque. V - Fatos Contábeis. VI - Fatos Operacionais.

198

LUÍS EDUARDO SCHOUERI

Imunidade Tributária e Ordem Econômica

I. Introdução. II. Capacidade Contributiva, Normas e Dispositivos: a Extensão das Imunidades III. Imunidade Tributária e Ordem Econômica. IV. Conclusão.

229

MARCIANO SEABRA DE GODOI

Imunidade Recíproca e Ordem Econômica: o Caso da Cessão do Uso de Bens Imóveis de Propriedade dos Entes Públicos e o IPTU

1. Introdução. 2. Histórico da Legislação Constitucional sobre a Imunidade Recíproca, e sua Interação com a Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. 3. A Imunidade Recíproca e a Cessão do Uso de Bens Imóveis de Propriedade dos Entes Públicos. 4. Um Típico Caso para Modulação dos Efeitos da Decisão do STF. 5. Conclusão.

243

MARCOS VINICIUS NEDER

Responsabilidade Solidária e o Lançamento Fiscal

1. Introdução. 2. A Natureza das Normas que regulam a Responsabilização. 3. Responsabilidade Tributária e o Ato de Lançamento Tributário. 4. Responsabilidade Solidária por Interesse Comum. 5. Relação Jurídica Privada Subjacente ao Fato Tributário. 6. Conceito de Interesse Comum. 7. Imputação do Débito ao Responsável no Lançamento Fiscal. 8. Conclusão.

271

PAULO AYRES BARRETO

Planejamento Tributário: Perspectivas Jurisprudenciais

I. Considerações Iniciais. II. Planejamento Tributário no Direito Positivo. III. Separação dos Poderes e o Planejamento Tributário. IV. Livre Iniciativa e Planejamento Tributário. V. A Força das Regras. VI. Do Trânsito entre o Direito Civil e o Direito Tributário. VII. O Planejamento Tributário nos Tribunais: Perspectivas.

292

PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA

Guerra Fiscal: Problemas Decorrentes dos Efeitos das Recentes Decisões do Supremo Tribunal Federal

1 - Delimitação da Abordagem. 2 - A Decisão Jurídica. 3 - As Decisões do Supremo Tribunal Federal: Possíveis Problemas. 4 - Guerra Fiscal. 5 -

Relembrando o Tema dos Efeitos das Decisões de Inconstitucionalidade do Supremo Tribunal Federal. 6 - As Isenções Tributárias no Âmbito do ICMS. 7- A Guerra Fiscal Relacionada ao ICMS na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. 8 - Os Efeitos das Recentes Decisões Proferidas pelo Supremo Tribunal Federal sobre Guerra Fiscal. 9 - Possíveis Consequências das Decisões do STF. 10 - Conclusões.

324

RENATO LOPES BECHO

Quais são os Tipos de Sujeito Passivo Tributário e Quais as Relações Jurídicas entre Eles?

I - Introdução. II - Quantos e quais são os Tipos de Sujeito Passivo Tributário? III - A Repercussão da Doutrina na Legislação. IV - À Guisa de Conclusão.

344

ROBERTO FERRAZ

A Forte Tendência de Expansão do ISS, sobretudo no Setor Financeiro: *Caos*? Problemas e Soluções

1. Introdução. 2. A Quebra de Paradigmas Representada pela Decisão do STF no RE 547.245/SC, quanto à Incidência de ISS sobre Operações de *Leasing* Financeiro. 3. A Perda da Sistemática Adotada desde a Emenda 18/1965? 4. Novas Possibilidades, *Caóticas*, de Tributação pelos mais de cinco mil Municípios Brasileiros, inclusive com Guerra Fiscal. 5. Os Caminhos de Solução para os Problemas Gerados pela Insegurança na Aplicação da Tributação pelo ISS no Setor Financeiro.

370

ROBERTO QUIROGA MOSQUERA e RODRIGO DE MADUREIRA PARÁ DINIZ

As Regras de Subcapitalização no Direito Brasileiro - Questões Controvertidas

I. Introdução. II. As Regras de Subcapitalização no Direito Brasileiro. III. Principais Controvérsias Relacionadas às Regras de Subcapitalização no Direito Brasileiro. IV. Conclusão.

392

SACHA CALMON NAVARRO COELHO

As Decisões do STF e a Guerra Fiscal entre os Estados

1. Introdução. 2. Os Impostos sobre o Consumo de Bens e Serviços. 3. As Decisões do STF e do STJ.

409

SERGIO ANDRÉ ROCHA

O Protagonismo do STF na Interpretação da Constituição pode afetar a Segurança Jurídica em Matéria Tributária?

1. Comentários Gerais sobre o Tema.

415

A Responsabilidade Tributária e a Inconstitucionalidade da Guerra Fiscal

FERNANDO FACURY SCAFF

Advogado. Professor da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

Doutor em Direito pela Universidade de São Paulo.

Professor da Universidade Federal do Pará (Licenciado).

a) Delimitação do Tema

1. Um dos aspectos mais tormentosos da guerra fiscal em curso entre os Estados-membros brasileiros é o da possibilidade de responsabilização tributária das empresas privadas em face da declaração de inconstitucionalidade das normas estaduais concessivas de benefícios fiscais pelo Supremo Tribunal Federal.



Recentemente, o STF declarou a inconstitucionalidade de normas de sete Estados da Federação¹ que concediam diversos benefícios fiscais de ICMS às empresas neles instaladas. Com isso, surgem as dúvidas: será que as empresas beneficiárias desses incentivos fiscais deverão devolver aos cofres estaduais o benefício fiscal recebido? Caso positivo, haverá a incidência de juros, multa e outros acréscimos? Estarão os Fiscos Estaduais autorizados (melhor dizendo: *obrigados*) a cobrar os valores que o STF entendeu serem indevidos, nulificando-os? Além disso, e antes que alguma decisão definitiva venha a ser proferida acerca da matéria, as empresas estarão obrigadas a incluir estes valores em seus balanços? Existem aspectos penais que possam envolver as empresas ou os empresários em razão do uso desses benefícios? Dados do IBPT - Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário dão conta que o valor desonerado declarado inconstitucional chega a R\$ 250 bilhões, que corresponde a 14% da arrecadação de ICMS no país perdida com a renúncia fiscal, multiplicada pelos últimos cinco anos.²

¹ Em 1º de junho de 2011, o STF julgou 14 ações. As leis contestadas eram as do Rio de Janeiro, do Mato Grosso do Sul, de São Paulo, do Paraná, do Pará, do Espírito Santo e do Distrito Federal.

² Consultor Jurídico, em 2 de junho de 2011, <http://www.conjur.com.br/2011-jun-02/fim-beneficios-icms-podem-gerar-conta-250-bi-empresas>.

Enfim, estas são algumas das situações analisadas ao longo deste trabalho que, por certo, não conseguirá abarcar todas as diferentes hipóteses possíveis - uma vez que a realidade é sempre mais rica que o Direito - mas que pretende responder pelo menos às questões acima elencadas.

b) Da Origem da Guerra Fiscal entre os Estados da Federação Brasileira e a Posição do STF

2. Certamente a origem da guerra fiscal entre os Estados da Federação brasileira tem várias causas, mas estou seguro de que sua intensificação aos níveis hoje encontrados de retaliação fiscal decorre da implantação da sistemática do Fundo de Compensação de Exportações criado pela Lei Kandir (Lei Complementar 87/1996).

Inicialmente tais créditos se constituíram em uma espécie de “seguro garantia” ou “seguro receita”, considerado o período que se inicia na data de publicação da Lei Complementar 87, em setembro de 1996, até o advento da Lei Complementar 115, de 26 de dezembro de 2002, em que constava que a União entregaria aos Estados e a seus Municípios, consoante critérios estabelecidos no referido Anexo, parcela correspondente à arrecadação efetivamente realizada no período entre julho de 1995 a junho de 1996, inclusive.³

Diz-se ser uma espécie de “seguro garantia” porque os cálculos realizados tinham por pertinência a correlação entre o que os Estados deixariam de receber de ICMS em decorrência da exportação de produtos semielaborados, relativos ao período acima mencionado, bem como os créditos de ICMS que seriam reconhecidos aos exportadores. Logo, havia correlação entre o que os Estados “deixavam de arrecadar” e o que a União se comprometia a lhes transferir.⁴

³ “Art. 31. Até o exercício financeiro de 2002, inclusive, a União entregará mensalmente recursos aos Estados e seus Municípios, obedecidos os limites, os critérios, os prazos e as demais condições fixados no Anexo desta Lei Complementar, com base no produto da arrecadação estadual efetivamente realizada do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação no período julho de 1995 a junho de 1996, inclusive.”

⁴ Neste ponto, dois problemas pontuavam, mas que não foram considerados, ambos correlacionados à questão temporal: (1) Uma vez que o período-base de apuração da desoneração das exportações por Estado havia sido 1995/1996, modificações futuras que ocorressem no panorama exportador não seriam “capturadas” por esta metodologia. Por esse motivo, as alíquotas das transferências intergovernamentais fi-

Ou seja, o erro original da Constituição de 1988, de permitir aos Estados tributar as exportações, deixou de ser um ônus imposto aos exportadores para ser diluído para todos os contribuintes nacionais, em face de sua obrigatória transferência orçamentária da União para os Estados.

Todavia, a solução financeira não foi a mais adequada, conforme acentua Josué Alfredo Pellegrini, pois

“suas próprias fórmulas desestimulavam a arrecadação de ICMS já que, nos cálculos, *quanto menor a arrecadação maior a transferência*. É bem possível que a ‘guerra fiscal’ entre os estados, normalmente associada a alguma forma de renúncia de receita, pudesse estar sendo financiada indiretamente pela União.”⁵

Observe-se ainda que a ideia original contemplava também a hipótese de indenizar os contribuintes, exportadores ou não, na proporção do impacto efetivo dos créditos que tivessem sido ressarcidos relativos a bens de uso e consumo próprio do estabelecimento.⁶

caram “congeladas” ao longo do tempo, espelhando uma realidade daquele biênio, e não das transformações econômicas que sobrevieram. Embora a tabela abaixo tenha sido veiculada pela Lei Complementar 102/2000, estas percentagens foram seguidas quase a risca desde a origem normativa destas transferências pela Lei 87/1996, e permanecem sendo seguidas, mesmo após a constitucionalização desses repasses no artigo 91 do ADCT. Observe-se que ao longo do tempo um Estado poderia passar a exportar mais do que outro, o que geraria modificações internas nas alíquotas de rateio, realidade que não foi alcançada pela norma. (2) Outro problema que não foi considerado, também vinculado aos aspectos temporais, diz respeito à base de cálculo. Entre 1996 e 2002, o montante anual a ser distribuído foi o mesmo, apenas corrigido monetariamente conforme estipulado nas normas de regência. Havendo ao longo do tempo o incremento das exportações dos produtos que os Estados consideravam semielaborados, e que compuseram a base de cálculo original, os valores anuais deveriam ter sido aumentados - o que não ocorreu. Tudo indica, com isso, que a ideia que presidia a União era que estes repasses fossem temporários, e não que se perenizassem como efetivamente ocorreu.

⁵ “Dez Anos da Compensação Prevista na Lei Kandir: Conflito Insolúvel entre os Entes Federados?”. Brasília: ESAF, 2006, p. 32, disponível em www.tesouro.fazenda.gov.br/premio_TN/XIPremio/financas/1tefpXIPTN/1premio_tefp.pdf.

⁶ Item 5.8.3 do Anexo da Lei Complementar 87/1996, assim grafado antes de sua revogação: “apuração especial a ser realizada pelo Confaz, conjuntamente com os Ministérios da Fazenda e do Planejamento e Orçamento, que avaliará o impacto efetivo dos créditos relativos a bens de uso e consumo próprio do estabelecimento, concedidos a partir daquele exercício, sobre o produto da arrecadação do ICMS no primeiro semestre de 2003”.

Ou seja, poderia haver maior repasse para os Estados em face de suas perdas - vinculados ao necessário reconhecimento dos créditos relativos a bens de uso e consumo próprio de ICMS.⁷

É curioso que a legislação permitiu de forma bastante restrita o uso destes créditos relativos a bens de uso e consumo próprio.⁸

Posteriormente, esta sistemática de cálculo foi alterada. Passou de “seguro garantia” para uma espécie de “livre negociação política”. Isto ocorreu através da Lei Complementar 115, de 26 de dezembro de 2002, e permanece até os dias atuais. Passou a ser transferido não mais um valor apurado de conformidade com as perdas nas exportações, mas um valor aleatório estabelecido pelo jogo de forças político, consignado como crédito orçamentário. Deixou de existir a correlação entre o que havia sido desonerado das exportações e compensado aos exportadores através do reconhecimento de créditos.

Assim, foi no período entre 1996 e 2002, quando vigorou a sistemática de “seguro-garantia” estabelecido pela União em prol dos Estados-membros que haviam “perdido” receita em face da desoneração das exportações, que penso ter sido incrementada a guerra fis-

⁷ Item 5.8.3.3 do Anexo da Lei Complementar 87/1996.

⁸ Basta ver a seguinte situação: em setembro de 1996, quando da edição da Lei Complementar 87, estes créditos poderiam ser usados pelas empresas assim que a lei entrasse em vigor, o que ocorreria em 1º de janeiro de 1997. Todavia, antes mesmo que este direito ao crédito entrasse em vigor, a Lei Complementar 92, de 23 de dezembro de 1997, adiou sua fruição para 1º de janeiro de 2000; Posteriormente, a Lei Complementar 99, de 20 de dezembro de 1999 adiou o gozo desse direito para 1º de janeiro de 2003. Na sequência houveram novos adiamentos: pela Lei Complementar 114, de 16 de dezembro de 2002, adiando para 1º de janeiro de 2007; pela Lei Complementar 122, de 12 de dezembro de 2006, adiando para 1º de janeiro de 2011; e novo adiamento foi feito pela Lei Complementar 138, de 29 de dezembro de 2010, até 1º de janeiro de 2020. Ou seja, a Lei Kandir previa originalmente uma compensação aos Estados através de repasses da União para que estes se ressarcissem do reconhecimento de créditos sobre bens de uso e consumo que jamais puderam ser reconhecidos, pois seu gozo foi postergado sucessivamente até o início de 2020. *Quase um quarto de século após a edição do direito ao crédito de ICMS dos bens de uso e consumo, este direito ainda não pôde ser exercido - mas os custos fiscais encontram-se presentes*, onerando as operações internas, interestaduais e de exportação. No que tange à energia elétrica, a situação é a seguinte, após a Lei Complementar 102/2000: somente haverá direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento: (a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica; (b) quando consumida no processo de industrialização; e (c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais.

cal aqui em debate. Se arrecadando menos os Estados recebiam a mesma quantia através de repasses orçamentários, havia um estímulo federal à renúncia fiscal por parte dos Estados. Logo, paradoxalmente, mesmo havendo maior renúncia fiscal, a arrecadação se mantinha.

Seguramente esta é uma das mais importantes causas da ampliação da guerra fiscal em curso no País.

3. Não é recente o combate que o STF trava à guerra fiscal - pode-se localizar decisões pontuais nesse sentido desde 1989.⁹

O modelo fiscal estabelecido para o ICM, e que permaneceu em vigor com o advento do ICMS, consubstanciado na Lei Complementar 24/1975, estabelecia que só seriam válidos se aprovados por decisão unânime de representantes de todos os Estados e o Distrito Federal, as isenções, redução da base de cálculo; devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, ao responsável ou a terceiros; a concessão de créditos presumidos; e a concessão de quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus fiscal.¹⁰

A consequência do descumprimento da regra acima informada seria, de forma cumulativa:¹¹

“I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria;

II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.”

O STF sempre validou esta norma coibindo de forma sistemática e sem tergiversação, todos os casos que lhe chegou às mãos. Os exemplos são fartos e, como visto, se originam desde tempos remotos até os atuais.

A decisão mais recente apenas reforçou a preocupação dos agentes econômicos privados em face de sua amplitude, uma vez que foram sete os Estados atingidos em uma única sessão de julgamento em 1º de junho de 2011.

⁹ Ver, por todas, a ADI 84-MC/MG, Rel. Min. Sydney Sanches, de 27 de setembro de 1989.

¹⁰ Artigos 1º e 2º da LC 24/1975.

¹¹ Artigo 8º da LC 24/1975.

4. Em face das diversas decisões do STF ao longo do período em que se debruçou sobre este assunto, uma se destaca por ter sido uma das primeiras em que aquela Corte julgou em definitivo o mérito da ADIn. Trata-se da ADIn 3.246, do Estado do Pará, em que foi Relator o Ministro Carlos Brito, e cujo julgamento ocorreu em 19 de abril de 2006.

O STF tinha por norma declarar a perda de objeto das ADIs quando os Estados revogavam as normas que haviam sido submetidas ao controle de constitucionalidade. Havia nesta situação um jogo de *faz de conta*: quando o STF recebia a ADI, e antes mesmo de ser julgado o pedido cautelar, o Estado emissor daquela norma a revogava, aproveitando-se da jurisprudência do STF que julgaria a perda de objeto da Ação. *Por este motivo a ADI 3.246/PA merece destaque, pois a norma estava em vigor quando foi julgado seu mérito*, o que não era o procedimento usual. Existem indícios de que este procedimento vá mudar no STF, que passará a julgar até mesmo as leis já revogadas, em face dos efeitos concretos ocorridos durante sua vigência.¹²

O acórdão segue o padrão habitual, declarando a inconstitucionalidade da norma estadual - ou, como no caso, aplicando a *interpretação conforme a Constituição* - e determinando o respeito aos preceitos da Lei Complementar 24/1975 acima mencionados.

A novidade deste caso foi o candente debate sobre a modulação dos efeitos do julgamento. Transcreve-se abaixo o debate havido naquela ocasião e que se encontra no corpo do referido acórdão:

“O Senhor Ministro Sepúlveda Pertence - O curioso, no caso, é que o Estado pretende se dê efeito prospectivo à declaração de inconstitucionalidade, para não cobrar imposto.

A Sra. Ministra Ellen Gracie (Presidente) - Para não cobrar das empresas lá instaladas.

O Senhor Ministro Gilmar Mendes - Aí é por causa da segurança jurídica, já que houve o benefício fiscal.

O Senhor Ministro Sepúlveda Pertence - Eu sei, compreendo as razões econômicas subjacentes.

¹² Noticia-se que este procedimento não mais será adotado, devendo ser julgado até mesmo as normas que já haviam sido revogadas. *Jornal Valor Econômico* de 8 de agosto de 2011, “STF aplica Nova Tese e julga Leis já Revogadas”.

O Senhor Ministro Cezar Peluso - Mas é um assunto tão indubitado, tão pacífico.

O Senhor Ministro Gilmar Mendes - É tão pacífica a jurisprudência do Tribunal.

O Senhor Ministro Cezar Peluso - E isso pode até se tornar um modelo de política extralegal.

O Senhor Ministro Gilmar Mendes - Dada a decalagem entre a feitura da lei e a sua eventual contestação.

O Senhor Ministro Sepúlveda Pertence - A jurisprudência começa no início de 1989, com a questão do leite de Minas Gerais.

O Senhor Ministro Ricardo Lewandowski - Em relação ao efeito prospectivo, trata-se de renúncia de receitas públicas de forma inconstitucional. Isso não pode ser referendado por esta Corte, porque, conforme já foi dito, abriria um precedente muito perigoso.

O Senhor Ministro Gilmar Mendes - Senhora Presidente, conforme havia observado no curso dos debates, não me causa estranheza o pedido do Estado do Pará quanto à eventual atribuição de eficácia limitada à declaração de inconstitucionalidade tendo em vista a eventual repercussão que a decisão possa ter sobre os empreendimentos em curso, aqueles que eventualmente obtiveram o tal benefício. E, pelo fato de haver ou não inconstitucionalidade, o art. 27 presume o quadro de inconstitucionalidade. Logo, a arguição de inconstitucionalidade não é efeito inibitório para o fim de aplicação deste artigo, pelo contrário, o supõe. Só nos casos de inconstitucionalidade é que vamos cogitar do art. 27. Todavia - aqui temos aqueles casos chamados pelo Ministro Sepúlveda Pertence de 'chapada a inconstitucionalidade'; nós não lemos mais relatório e voto -, todos os Estados estão absolutamente avisados de se tratar de inconstitucionalidade evidente à luz da jurisprudência tradicional do Supremo Tribunal Federal, desde 1989, conforme explicitado pelo eminente Ministro Sepúlveda Pertence."

Em síntese: a decisão foi proferida por unanimidade, concedendo o efeito *ex tunc* ao julgado.

Foram opostos Embargos de Declaração sendo um dos aspectos atacados o fato de que o artigo 27 da Lei 9.868/1999¹³ estabelece a possibilidade de modulação de efeitos quando houver “declaração de inconstitucionalidade” e, no caso, o que ocorreu foi a declaração de “interpretação conforme a Constituição”. Os Embargos, tempestivos, ainda não foram julgados.

5. No caso paraense acima descrito, mesmo pendentes os Embargos de Declaração, a solução encontrada para não haver a cobrança retroativa estabelecida pelo artigo 8º, II, da Lei Complementar 24/1975 foi através desta mesma norma - usou-se do veneno para encontrar a cura.

O Convênio ICMS 02, de 20 de janeiro de 2010, publicado no *DOU* de 21 de janeiro de 2010, autorizou o Estado do Pará a “não exigir débitos fiscais decorrentes da utilização de incentivos e benefícios fiscais previstos nos atos a seguir relacionados, desconstituídos judicialmente por não atender o disposto no art. 155, § 2º, XII, ‘g’, da Constituição Federal: II - art. 5º, inciso I, da Lei nº 6.489, de 27 de setembro de 2002, do Estado do Pará.”¹⁴

Com isso, a eventual cobrança de créditos retroativos foi “anistiada” através de decisão unânime do Confaz, independentemente de apreciação do STF acerca da modulação dos efeitos de sua decisão.

6. Por outro lado, o STF já repeliu veementemente as tentativas realizadas por alguns Estados da Federação de efetuar retaliações diretas à concessão de benefícios fiscais por outros Estados, em nome de alegada *autonomia federativa*.

O exemplo mais patente desse tipo de retaliação encontra-se no Estado de São Paulo, no Comunicado da Coordenadoria de Administração Tributária - CAT 36/2004, amparada no artigo 36, parágrafo 3º, da Lei Estadual 6.374/1989, editada a pretexto de esclarecer os

¹³ “Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.”

¹⁴ Esta norma também foi aplicada ao Estado de Rondônia, que se encontrava em situação semelhante.

contribuintes paulistas e orientar a fiscalização tributária sobre a impossibilidade de aproveitamento de créditos de ICMS provenientes de operações amparadas por benefícios fiscais sem obediência à fórmula da Lei Complementar 24/1975.

O STF já afirmou que este tipo de autonomia não existe, e que “inconstitucionalidades não se compensam”, felicíssima expressão utilizada por Sepúlveda Pertence na ADI 2.377-MC, *DJ* de 7.11.2003, em cuja ementa é encontrado o seguinte trecho:

“2. As normas constitucionais, que impõem disciplina nacional ao ICMS, são preceitos contra os quais não se pode opor a autonomia do Estado, na medida em que são explícitas limitações.

3. O propósito de retaliar preceito de outro Estado, inquinado da mesma balda, não valida a retaliação: inconstitucionalidades não se compensam.”

Esta posição do STF foi recentemente reafirmada no julgamento da AC 2.611/MG, Relatora Ministra Ellen Gracie, e vem sendo seguida pelo STJ, como pode ser visto no julgamento do RMS 31.714, cujo relator é o Ministro Castro Meira e que diz respeito ao Estado de Mato Grosso.

Aliás, sobre o Comunicado CAT 36/2004, o próprio Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo já o declarou inconstitucional, através de controle difuso, na Apelação Cível 017.385-5/3 e na 529.218-5/0, dentre outras.

Assim, a via retaliatória direta, amparada sob alegado pretexto de autonomia federativa, foi rechaçada pelo Poder Judiciário em vários níveis, não servindo de base para a atuação dos entes federativos. A forma adequada dos Estados discutirem os incentivos fiscais concedidos por outro ente federativo é através do Poder Judiciário, jamais pela via autônoma, não judicial.

7. Embora reafirmada a via judicial para o debate sobre a guerra fiscal, nem tudo é resolvido no âmbito judicial, conforme acima exposto. Observando-se o caso do Pará, constata-se que parte do debate que poderia ter ocorrido judicialmente, não existiu. A alternativa da anistia através do Confaz esvaziou a discussão que poderia ter ocorrido quanto à modulação dos efeitos.

Esta mesma situação está presente nas recentes decisões do STF acerca da legislação dos sete Estados, pois nelas o STF (ainda) não deliberou acerca da modulação dos efeitos. São 14 as ADIns:

- 1) ADI 3.794 (Mato Grosso do Sul; Joaquim Barbosa);
- 2) ADI 2.906 (Rio de Janeiro; Marco Aurélio);
- 3) ADI 2.376 (Rio de Janeiro; Marco Aurélio);
- 4) ADI 3.674 (Rio de Janeiro; Marco Aurélio);
- 5) ADI 3.413 (Rio de Janeiro; Marco Aurélio);
- 6) ADI 4.457 (Rio de Janeiro; Marco Aurélio);
- 7) ADI 3.664 (Rio de Janeiro; Cezar Peluso);
- 8) ADI 3.803 (Paraná; Cezar Peluso);
- 9) ADI 2.688 (Paraná; Joaquim Barbosa);
- 10) ADI 4.152 (São Paulo; Cezar Peluso);
- 11) ADI 3.702 (Espírito Santo; Dias Toffoli);
- 12) ADI 2.352 (Espírito Santo; Dias Toffoli);
- 13) ADI 1.247 (Pará, Dias Toffoli); e
- 14) ADI 2.549 (Distrito Federal; Ricardo Lewandowski).

Suponhamos então que o STF não venha a modular os efeitos, e nem os Estados, através do Confaz, concedam anistias semelhantes à acima relatada. *Poderá ser cobrado pelos Estados das empresas beneficiadas todo o valor desonerado através de benefícios fiscais declarados inconstitucionais pelo STF?*

Embora a pergunta veicule uma possibilidade (“poderá”), na verdade, ínsito a esta expressão, consta o *poder-dever* do Estado de agir na seara tributária, através de atos administrativos vinculados, com praticamente nenhuma margem de discricionariedade. Logo, caso haja a compreensão de que estes valores são devidos, os Estados *deverão* cobrar estes valores, sob pena de serem eles próprios responsabilizados administrativa e financeiramente, na forma da Lei de Responsabilidade Fiscal (artigo 11). Assim, não se trata de uma *facultas agendi*, mas de uma obrigação vinculada de agir coativamente cobrando tais créditos tributários - isto é, se houver amparo jurídico para tanto.

Por outro lado, não se discute aqui o *efeito imediato* dessas decisões. Uma vez declarada a inconstitucionalidade do benefício fiscal concedido, ele, de regra, deve ter seus efeitos cessados desde logo, não sendo constitucional sua manutenção para as operações futuras. O debate, aqui em curso, diz respeito eminentemente à retroação desta cobrança, e não aos seus efeitos futuros.

c) Segurança Jurídica, Presunção de Legitimidade das Leis e o Efeito Retroativo da Declaração de Inconstitucionalidade perante Terceiros: dos Efeitos Consolidados

8. Existe uma regra de ouro no que tange à análise da Segurança Jurídica e ao Princípio da Legalidade: *as leis são válidas e eficazes até que sejam retiradas do ordenamento jurídico, seja por outra norma jurídica de igual status, seja através da declaração de sua inconstitucionalidade.*

No Brasil, onde temos um sistema misto de controle de constitucionalidade¹⁵ - pois mescla o controle difuso, que tem base no sistema norte-americano, e o controle concentrado, cujo amparo teórico é o sistema austríaco -, a retirada de uma norma do sistema jurídico pode se dar de duas formas, pelo menos:

a) caso declarada sua inconstitucionalidade através do sistema difuso, pela via do Senado Federal, na forma do artigo 52, X, da CF/1988, a despeito do STF vir mitigando este entendimento;¹⁶ e

b) caso declara pela via do controle concentrado, pelo trânsito em julgado da ação.

Logo, no Brasil, até que a norma seja retirada do ordenamento jurídico seus efeitos se projetam sobre a sociedade. E isto é um fator primordial para a segurança jurídica das relações sociais.

Na dicção de José Afonso da Silva, “uma importante condição da segurança jurídica está na relativa certeza de que os indivíduos têm de que as relações realizadas sob o império de uma norma devem perdurar ainda quando tal norma deva ser substituída”.¹⁷

A *segurança jurídica* pode ser entendida como norma de proibição e norma de garantia. Como *garantia*, assevera Heleno Tôrres, que:

“O princípio da *segurança jurídica* encontra-se incorporado à ‘Constituição que vive’, aquela que encerra normas expresas e implícitas, tanto pela consagração no preâmbulo e no

¹⁵ Sobre este assunto ver Fernando Facury Scaff e Antonio Maués, *Justiça Constitucional e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

¹⁶ Sobre este assunto, ver Fernando Facury Scaff, “Novas Dimensões do Controle de Constitucionalidade no Brasil: Prevalência do Concentrado e Ocaso do Difuso”. *Revista Dialética de Direito Processual* n° 50. São Paulo: Dialética, maio de 2007.

¹⁷ *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 33ª ed. São Paulo: Malheiros, p. 433.

caput do art. 5º, quanto por força das cláusulas de recepção do § 2º do art. 5º, da CF, e do *caput* do art. 150 da CF, com eficácia coextensiva às suas garantias derivadas, como proibição de excesso, proporcionalidade, acessibilidade, proibição de retrocesso e confiança legítima, todas essas como típicas *garantias asseguradas aos contribuintes*, recepcionadas como 'limitações constitucionais ao poder de tributar' e, portanto, protegidas pela cláusula de identidade constitucional do art. 60, § 4º, da CF."¹⁸

Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade devem respeitar a segurança jurídica das relações havidas com terceiros de boa-fé. A retroação, fruto da declaração de inconstitucionalidade de uma norma, não pode desfazer os efeitos jurídicos concretizados ao longo do tempo, sob pena de instaurar uma absoluta insegurança jurídica nas relações sociais.

Observe-se que não se está a arguir a inconstitucionalidade do artigo 27 da Lei 9.868/1999 acima transcrito, mas de afirmar que seus efeitos retroativos não podem atingir situações consolidadas há longo tempo com terceiros que tenham obedecido ao que manda a lei, apenas posteriormente declarada inconstitucional. Em alguns casos a retroação pode se revestir da mais absoluta inconstitucionalidade, mormente quando for longo o interregno de tempo entre a vigência da norma e a declaração de sua invalidade. Quanto mais dilargado este prazo, maior a chance de existirem situações consolidadas cuja reversibilidade se tornará mais difícil e injusta.

Afinal, o indivíduo (terceiro) que apenas cumpriu o que a lei ordenava, não pode ser penalizado por ter cumprido o que a lei ordenava, uma vez que ela estava em pleno vigor e projetando seus efeitos sobre a sociedade. Caso os órgãos de controle (os legitimados para arguir sua inconstitucionalidade e o Poder Judiciário) tivessem entendido que a norma era inconstitucional, deveriam tê-la arguido de imediato, não permitindo que vigesse por tanto tempo, produzindo situações plenamente consolidadas, que se tornaram irreversíveis.

¹⁸ *Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. Tese apresentada para o concurso público de títulos e provas para provimento do cargo de Professor Titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo: USP, 2009, p. 19, mimeo.

O curioso é que, no sistema normativo brasileiro, nem mesmo os Tribunais Administrativo-fiscais, como o Carf e o TIT podem declarar uma norma inconstitucional - no máximo deixam de aplicá-la em face de julgamentos definitivos preexistentes. Todavia, para aqueles que advogam a tese da retroatividade plena das declarações de inconstitucionalidade, o contribuinte deveria *sponte propria* simplesmente deixar de obedecer às leis vigentes, sem que fossem sequer submetidas ao escrutínio de constitucionalidade. Tratam-se de dois pesos e duas medidas.

9. Mauro Cappelletti,¹⁹ com sua proverbial precisão, formula a seguinte hipótese, que cabe à fiveleta na análise do tema aqui sob análise:

“Esta doutrina parte, como foi dito, do pressuposto de que a lei inconstitucional seja, *ab origine*, nula e ineficaz. Isto significa que todo ato - privado, como por exemplo, um ato administrativo ou uma sentença - que tenha se fundado nessa lei (que, repito, é uma lei nula e ineficaz), está destituído de uma válida base legal.

Pode acontecer, porém, que uma lei tenha sido, por muito tempo, pacificamente aplicada por todos, órgãos públicos e sujeitos privados; por exemplo, pode acontecer que um funcionário, eleito ou nomeado com base em uma lei muito tempo depois declarada inconstitucional, tenha longamente atuado em sua função; ou que o Estado, por muitos anos, tenha arrecadado um certo tributo ou, também, que uma pessoa tenha recebido uma pensão ou celebrado determinados contratos, sempre com base em uma lei posteriormente declarada inconstitucional, e assim por diante.

Quid, então, se em um certo momento, uma lei, por muitos anos pacificamente aplicada, vem a ser depois, considerada e declarada inconstitucional, com pronunciamento que tenha, segundo a doutrina aqui pressuposta, efeitos retroativos?”

Observa-se que a situação acima descrita por Cappelletti é a mesma que nos defrontamos no Brasil, no caso em apreço. Os benefícios fiscais foram concedidos pelos Estados desde há muitos anos,

¹⁹ *O Controle Judicial de Constitucionalidade das Leis no Direito Comparado*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1984, pp. 122-124.

e muitas relações socioeconômicas foram criadas e consolidadas ao longo desse período. Repetindo a pergunta por ele formulada, o que deve ser feito, caso aplicada integralmente a teoria dos efeitos retroativos em situações como estas?

A resposta nos é fornecida pelo próprio Cappelletti:

“A resposta a esta pergunta tem sido, especialmente na recente jurisprudência das cortes norte-americanas - também pelo eficaz estímulo do realismo jurídico que demonstrou que a Constituição é um *living document*, sujeito à evoluções de significado, pelo que aquilo que em um certo momento de tal evolução pode ser conforme ou contrário à Constituição, pode não sê-lo ou ainda não sê-lo mais em uma fase diversa da própria evolução - inspirada em critérios de grande, e, a meu ver, em geral oportuno pragmatismo e elasticidade, e critérios praticamente não muito dessemelhantes, pelo menos em parte, têm sido seguidos, agora, pela lei ou pela jurisprudência, quer na Itália, quer na Alemanha. (...)”

Em matéria civil, ao invés, e, às vezes, também em matéria administrativa, se tem preferido respeitar certos *efeitos consolidados*, produzidos por atos fundados em leis depois declaradas contrárias à Constituição; e isto em consideração ao fato de que, de outra maneira, se teriam mais graves repercussões sobre a paz social, ou seja, sobre a exigência de um mínimo de certeza e de estabilidade das relações e situações jurídicas.”

Ou seja, em apertada síntese, pode haver retroação, mas é adequado, em nome da segurança jurídica - ou, como usa o autor, da *paz social* -, que certos *efeitos consolidados* não sejam afetados por esta retroação.

Não se está aqui a advogar a existência de direitos adquiridos contra a Constituição. Não. A tese é outra. É a da limitação da retroação às situações jurídicas consolidadas, em que deve haver respeito à segurança jurídica em prol da estabilidade das relações sociais.

Trata-se da imposição de um ônus à sociedade para tolerar situações individuais consolidadas, que podem levar à quebra de relações socioeconômicas duradouras. Não se trata de advogar a irretroatividade geral, em todos os casos; mas de advogar a irretroatividade em situações pontuais, cujos efeitos consolidados das situações concretas possam levar à uma injustiça maior do que a singela e genérica retroação.

Ou ainda, nas precisas e abalizadas palavras de Elival da Silva Ramos:

“Não se cuida aqui da atenuação da nulidade cominada ou de convalidação parcial do ato legislativo contraventor e sim da manutenção de situações consolidadas sob o império dessa legislação que se presumia constitucional e, portanto, aplicável.

Isso não importa no reconhecimento de alguma eficácia à lei inconstitucional: continua ela destituída dos efeitos que se propunha a gerar; contudo, de sua indevida aplicação advêm alterações no plano fático cuja preservação se impõe, consubstanciando o que se poderia chamar de efeitos impróprios.”²⁰

Estes efeitos impróprios já foram acatados pelo STF em várias ocasiões, destaca-se, por sua profundidade, o vetusto caso relatado pelo Ministro Leitão de Abreu, que à época compunha a Segunda Turma juntamente com os Ministros Xavier de Albuquerque, Cordeiro Guerra e Moreira Alves. Nele, asseverou o Ministro relator:

“A lei inconstitucional é um fato eficaz, ao menos antes da determinação de inconstitucionalidade, podendo ter consequências que não é lícito ignorar.

A tutela da boa fé exige que, em determinadas circunstâncias, notadamente quando, sob a lei ainda não declarada inconstitucional, se estabeleceram relações entre o particular e o poder público, se apure, prudencialmente, até que ponto a retroatividade da decisão, que decreta a inconstitucionalidade, pode atingir, prejudicando-o, o agente que teve por legítimo o ato e, fundado nele, operou na presunção de que estava procedendo sob o amparo do direito objetivo.”²¹

Ou seja, protege-se aquele que agiu acreditando na legitimidade da legislação que se encontrava vigente à época da fruição de seus efeitos. Quanto mais tiver demorado a retirada da norma do sistema jurídico, maior sua possibilidade de gerar efeitos concretos permanentes, de difícil reversibilidade.

²⁰ *Controle de Constitucionalidade no Brasil e Perspectivas de Evolução*. São Paulo: Saraiva, 2010, pp. 297-298.

²¹ RE 79.343/BA, 31 de maio de 1977.

10. A lógica aqui exposta tem correlação direta com os *direitos fundamentais*, conforme nos ensina Klaus Tipke:

“El Derecho tributario no puede prescindir de la Ética ni de la Moral (...) Al positivismo y nihilismo fiscales - aún no superados por completo - debe oponerse una ética fiscal del Estado y de los contribuyentes; entre otros motivos, en atención a los derechos fundamentales, que fijan um límite mínimo indisponible a la sociedade pluralista. (...) Pero em la Ética jurídica el camino debe conducir idealmente desde el principio abstracto de la Justicia hasta los últimos detalles de um Código Legal. Lo secundário no debe preceder a lo principal. Quien desee aplicar tal programa completo al Derecho Tributario debe ser ante todo um tributarista com excelentes y detallados conocimientos de la Parte General y Especial, pero también debe dominar la ética filosófica y El Derecho constitucional.”²²

No mesmo sentido, Heleno Tôrres trata do *princípio da proteção da confiança legítima*, ínsita à segurança jurídica:

“O sistema jurídico, ao tutelar um *fin* sistêmico de segurança jurídica e da confiabilidade no seu conteúdo e na ação dos órgãos e autoridades públicos, permite criar um ‘estado de confiança’ no ordenamento. Para tanto, *habilita uma série de meios para tutela de qualquer evidência de afetação a direitos decorrente de condutas do Estado contrárias a este ‘estado de confiança’*. Justifica-se este esforço, pois o homem necessita de um mínimo de confiabilidade para organizar e programar suas ações futuras. Esta garantia de previsibilidade gerada pelo sistema e esperada pelos particulares coincide no conteúdo do princípio da proteção da confiança legítima, seja qual for a função estatal envolvida (legislativa, executiva ou judicial). E só há confiança individual porque o ordenamento propõe-se a preservar e proteger seus efeitos, mediante tutela institucional. (...)”²³

Enfim, *dentre os direitos fundamentais está o da segurança jurídica, que protege aquele que obedeceu aos ditames da lei que es-*

²² TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*. Tradução de Pedro M. Herrera Molina. Madri: Marcial Pons, 2002, pp. 25, 28 e 29.

²³ TÔRRES, Heleno Taveira. Ob. cit., pp. 363-364.

tava vigente, e que só posteriormente foi declarada inconstitucional. A existência de efeitos concretos advindos da época em que a lei estava vigente é um limite à retroatividade das normas declaradas inconstitucionais.

d) À Guisa de Conclusão

11. Tendo chegado a este ponto da exposição, pode-se tentar responder às indagações formuladas em seu começo, a fim de firmar o ponto de vista até aqui delineado.

a) As empresas beneficiárias desses incentivos fiscais deverão devolver aos cofres estaduais o benefício fiscal recebido? Caso positivo, haverá a incidência de juros, multa e outros acréscimos?

Não nos casos em que estiverem presentes *efeitos concretos*, surgidos quando a lei declarada inconstitucional estava plenamente vigente. Os direitos fundamentais, dentre eles o da segurança jurídica, limitam a retroatividade da declaração de inconstitucionalidade. Isto decorre do caráter principiológico de nossa Constituição que consagra, ao lado da segurança jurídica enquanto *garantia*, os princípios da proibição de excesso, proporcionalidade, acessibilidade, proibição de retrocesso e confiança legítima.

Não havendo valor de principal a pagar, não existirão acréscimos legais penalizadores ou moratórios. Por outro lado, sequer a cogitação sobre tais incidências seria correta, pois o contribuinte que estiver nessa situação terá agido na mais completa obediência aos ditames da lei que só posteriormente foi declarada inconstitucional. Logo, não há mora (o que afasta a multa e os juros dessa modalidade) e não se há de falar em penalidade pela inadimplência, pois inadimplência não há (o que afasta a multa de ofício).

b) Estarão os Fiscos Estaduais autorizados (melhor dizendo: *obrigados*, em face do *poder-dever* da Administração Pública, em especial da Administração Tributária) a cobrar os valores que o STF entendeu serem indevidos, nulificando-os?

Não, como regra. Na hipótese de declaração de inconstitucionalidade de normas que já foram revogadas, há de se sopesar se seus *efeitos concretos* já não se estabilizaram plenamente. Nestes casos, a ação fiscal se tornará absolutamente inócua, pois concretamente há uma limitação à retroação em face da segurança jurídica, conforme acima exposto.

A delimitação dos efeitos concretos só poderá ser identificada na análise de cada caso julgado, em face da norma que tiver sido afastada do ordenamento jurídico por inconstitucionalidade. Quanto mais tempo esta norma tiver estado vigente, menor a chance de existir crédito fiscal a ser recuperado pelos Estados. Logo, menor a obrigação fiscal de buscar tais créditos, reduzindo a amplitude de suas responsabilidades.

c) Além disso, e antes que alguma decisão definitiva venha a ser proferida acerca da matéria, as empresas estarão obrigadas a incluir estes valores em seus balanços?

Não. As empresas só deverão incluir estes valores em seus balanços, e analisar eventuais provisões de créditos, na hipótese de vir a ser lançado um auto de infração e a defesa administrativa soçobrar, apenas restando a via judicial a ser enfrentada. Nessa ocasião, tais valores deverão vir a ser apresentados no balanço e provisionados.

d) Por fim, entendo plenamente descartados todos os supostos aspectos penais decorrentes destas operações, que possam afetar os empresários ou as empresas que foram beneficiadas pelos incentivos fiscais revogados posteriormente pelo STF.

Não existindo a intenção de se beneficiar de algo que sabia ser inconstitucional - pois, à época era plenamente vigente e a empresa estava obrigada a obedecer a lei -, não se há de falar em aspectos penais nessa situação.