



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
Procuradoria-Geral da República

Nº 3.827/2017-AsJConst/SAJ/PGR

Recurso extraordinário 851.421/DF

Relator: Ministro Marco Aurélio
Recorrente: Ministério Público do Distrito Federal e Territórios
Recorrido: Distrito Federal

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 817. REMISSÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS ORIUNDOS DE DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS. OFENSA AO ART. 155, § 2º, XII, G, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. IMPOSSIBILIDADE. MODULAÇÃO LEGISLATIVA DA PRONÚNCIA DE INCONSTITUCIONALIDADE. BURLA À JURISDIÇÃO CONSTITUCIONAL. DELIBERAÇÃO DOS ESTADOS E DISTRITO FEDERAL EM CONVÊNIO AUTORIZADOR DE PERDÃO DE DÍVIDA TRIBUTÁRIA GERADA POR BENEFÍCIO FISCAL DE ICMS CONCEDIDO UNILATERALMENTE. SANAÇÃO DA FALTA DE CONVÊNIO PARA SUPERAR A INCONSTITUCIONALIDADE. TENTATIVA DE CONSTITUCIONALIZAÇÃO SUPERVENIENTE NÃO ADMITIDA.

1. Recurso extraordinário contra acórdão de tribunal de justiça em representação de inconstitucionalidade (art. 125, § 2º, da Constituição da República) é admissível em relação a normas de reprodução obrigatória. Precedente: reclamação 383/SP.
2. Amparado o acórdão recorrido em mais de um fundamento autônomo e suficiente e não impugnados todos eles, não subsiste interesse de recorrer. Incidência da súmula 283 do Supremo Tribunal Federal.
3. Declaração de inconstitucionalidade de benefício fiscal de ICMS por ausência de convênio intergovernamental (CR, art. 155, § 2º, XII, g), sem modulação de efeitos temporais, autoriza aos estados e ao Distrito Federal constituição do crédito tribu-

tário que deixou de ser recolhido em virtude do benefício fiscal inconstitucional (art. 8º, I e II, da Lei Complementar 24, de 7 de janeiro de 1975).

4. Lei estadual ou distrital que concede remissão de créditos tributários provenientes da declaração de inconstitucionalidade de benefício fiscal de ICMS por ausência de convênio intergovernamental implica modulação dos efeitos da pronúncia de inconstitucionalidade, com usurpação e burla da jurisdição constitucional do Supremo Tribunal Federal.

5. Convênio celebrado pelos estados e pelo Distrito Federal no Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) para autorizar perdão de dívida tributária oriunda de benefício fiscal de ICMS concedido unilateralmente não tem o condão de sanar vício de inconstitucionalidade decorrente de inobservância do art. 155, § 2º, XII, g, da CR e da Lei Complementar 24/1975. O sistema jurídico-constitucional brasileiro não contempla a figura da constitucionalização superveniente por essa forma.

6. O Poder Judiciário deve reprimir prática deletéria ao pacto federativo consistente na chamada "guerra fiscal do ICMS", em lugar de incentivá-la mediante modulação de efeitos temporais às decisões que a reconhece inconstitucional ou por benevolência a contribuintes que indevidamente dela se beneficiaram.

7. Parecer pelo não conhecimento do recurso e, no mérito, pela procedência do extraordinário, com fixação da tese de que *não cabe à legislação infraconstitucional convalidar efeitos do ato normativo declarado inconstitucional por violação ao art. 155, § 2º, XII, g, da CR, com subterfúgio à suspensão de exigibilidade e remissão de créditos tributários oriundos da pronúncia de inconstitucionalidade, ainda que posteriormente autorizado em convênio celebrado pelos Estados e pelo Distrito Federal no CONFAZ.*

1. RELATÓRIO

Trata-se de recurso extraordinário interposto pelo MINISTÉRIO PÚBLICO DO DISTRITO FEDERAL E TERRITÓRIOS (MPDFT) contra acórdão proferido pelo Conselho Especial do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios (folhas 656-703), com esta ementa:

CONSTITUCIONAL. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI DISTRITAL 4.732/11 E 4.969/12. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE E REMISSÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO DO ICMS. PRO-DF TARE. PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA. AÇÃO JULGADA IMPROCEDENTE.

1. A Lei Distrital 4.732/11 suspendeu exigibilidade e concedeu remissão dos créditos tributários do ICMS, provenientes da diferença entre o regime normal de apuração e o tratamento tributário concedido para empreendimentos econômicos produtivos no âmbito do programa PRO-DF e daqueles decorrentes da opção do contribuinte pelos regimes implementados nos Termos de Acordo de Regime Especial – TARE. Convênios 84 e 86 do CONFAZ.
2. A Lei Distrital 4.969/2012 acrescentou o parágrafo 3º ao artigo 1º e parágrafo 2º ao artigo 2º, ambos da Lei Distrital n. 4.732/2011.
3. Atos Normativos impugnados sob alegada violação a dispositivos da Lei Orgânica do Distrito Federal por se permitir que créditos oriundos de benefícios ilegais e inconstitucionais sejam suscetíveis de remissão posterior.
4. O julgamento da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental 198, em curso no Supremo Tribunal Federal, não é essencial para julgamento da inconstitucionalidade das Leis Distritais 4.732/2011 e 4.969/2012. Preliminares de sobrestamento do feito rejeitadas.
5. A conexão entre os Convênios 84 e 86 do Ministério da Fazenda, conquanto apresentem conexão com as leis impugnadas, destas não são interdependentes. Trata-se de pacto harmônico entre Entes da Federação que simplesmente autoriza remissão de débitos, mas nada determina. Preliminar de não conhecimento da Ação por falta de impugnação de todo o bloco normativo rejeitada.
6. Em que pese segmento dentro da generalidade da sociedade a ser atingido pelas leis impugnadas, estas não veiculam efeitos concretos. Critérios de impessoalidade, generalidade e abstração atendidos. Ressalva do ponto de vista do relator designado. Preliminar rejeitada por maioria.
7. O princípio da segurança jurídica é sobreprincípio do qual derivam todos demais princípios. Encontra-se acima da própria

Constituição e merece observância quando atos ou situações jurídicas são constituídas sob presunção de constitucionalidade da norma e quando o desfazimento se afigura mais prejudicial do que a própria manutenção do ato.

8. Os benefícios fiscais instituídos pelo regime especial de tributação do ICMS, embora posteriormente atingidos pelo reconhecimento de sua ilegalidade e inconstitucionalidade, ensejaram a instalação de empresas no Distrito Federal, que realizaram investimentos, fomentaram a atividade industrial, propiciam o aumento da arrecadação tributária e, reflexivamente, o implemento de políticas públicas.

9. A isenção e remissão dos créditos tributários não configura ofensa a princípios diretos da Lei Orgânica do Distrito Federal, mas atende ao sobreprincípio da segurança jurídica, que também é vigente para a Constituição local.

10. Preliminares rejeitadas. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente. Maioria.

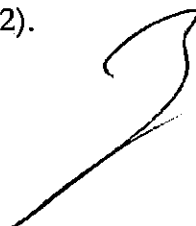
O tribunal decidiu pela possibilidade de o Distrito Federal, desde que autorizado em convênio celebrado pelos estados-membros no Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), conceder remissão de créditos tributários oriundos de benefícios fiscais do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) declarados inconstitucionais por terem sido concedidos sem prévio convênio intergovernamental (art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição da República). Entendeu constitucional lei distrital que suspendia exigibilidade de créditos tributários relativos ao ICMS concedidos de forma ilegal ou inconstitucional, seguida de remissão desses créditos.

O recurso extraordinário, fundado no art. 102, III, *a* e *c*, da Constituição da República, com preliminar formal fundamentada de repercussão geral, aponta violação aos arts. 146, III, *b*; 150, § 6º,

e 155, § 2º, XII, g, da CR. Sustenta que débito decorrente de benefício ilegal ou inconstitucional não pode ser objeto de nova remissão, pois isso negaria eficácia ao art. 8º, II, da LC 24- Lei Complementar 24, de 7 de janeiro de 1975, recebida como a lei complementar a que alude o art. 155, § 2º, XII, g, da CR, segundo o qual “a inobservância dos dispositivos desta lei acarretará [...] a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente”. Aduz que, conquanto tenha sido observado o procedimento para suspensão de exigibilidade do crédito tributário e posterior remissão, é forçoso reconhecer que os créditos tributários oriundos de benefícios ilegais ou inconstitucionais são insuscetíveis de remissão posterior. Ressalta que o acórdão recorrido, ao aplicar a remissão prevista na Lei (distrital) 4.372/2011, julgou essa lei local válida em face da Lei Complementar 24/1975, a despeito da flagrante usurpação de competência legislativa. Aponta que o Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade do sistema de termos de acordo de regime especial (TARE) e que a remissão não se sustenta pelo argumento econômico-social, pois, no TARE, não há deslocamento de empresas para o Distrito Federal, apenas remessa escritural, virtual, ficta, de notas fiscais em ordem a se obter do ICMS, e porque os únicos a lucrar com o TARE são as empresas.

Contrarrazões da Mesa Diretora da Câmara Legislativa e do Governo do Distrito Federal estão nas fls. 737-748 e 749-765. O recurso extraordinário foi admitido na origem (fls. 766-767).

O SINDICATO DO COMÉRCIO ATACADISTA DO DISTRITO FEDERAL foi admitido como *amicus curiae* (fls. 801-802).



O Supremo Tribunal Federal (fls. 806-815) entendeu configurada repercussão geral da matéria relativa à possibilidade de estados e o Distrito Federal, mediante consenso no CONFAZ, perdoarem dívidas tributárias surgidas por gozo de benefícios fiscais deferidos na chamada “guerra fiscal” do ICMS e reconhecidos como inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal (tema 817).

É o relatório.

2. PRELIMINARES

2.1. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONTRA ACÓRDÃO DE TRIBUNAL DE JUSTIÇA EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE

O Supremo Tribunal Federal admite cabimento de recurso extraordinário contra acórdão proferido por tribunal de justiça em representação de inconstitucionalidade (Constituição da República, art. 125, § 2º) somente quando o parâmetro de controle normativo local corresponda a norma central da Constituição da República, de reprodução obrigatória pelas ordens jurídicas parciais.¹

Os preceitos dos arts. 146, III, *b*; 150, § 6º, e 155, § 2º, XII, *g*, da Constituição da República, por integrarem o chamado “estatuto dos contribuintes”² (limitações constitucionais ao poder de

1 Supremo Tribunal Federal. Plenário. Reclamação 383/SP. Relator: Ministro. MOREIRA ALVES. 11/06/1992, maioria. *Diário da Justiça*, 21 maio 1993; *Revista trimestral de jurisprudência*, vol. 147, p. 404.

2 “O ordenamento constitucional brasileiro, ao definir o estatuto dos contribuintes, instituiu, em favor dos sujeitos passivos que sofrem a ação fiscal dos entes estatais, expressiva garantia de ordem jurídica que limita, de

tributar), são normas de reprodução obrigatória, denominadas por RAUL MACHADO HORTA como normas centrais da Constituição da República, assim entendidas aquelas que, reproduzidas ou não nas constituições dos estados-membros, são aplicáveis às ordens jurídicas parciais.³

Admite-se recurso extraordinário contra acórdão do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios (TJDFT) que julgou improcedente pedido de ação direta de inconstitucionalidade da Lei (distrital) 4.732, de 29 de dezembro de 2011, com base em normas de reprodução obrigatória da Constituição da República.

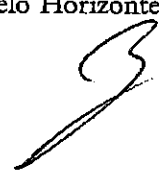
2.2. FUNDAMENTO AUTÔNOMO NÃO ATACADO:

INCIDÊNCIA DA SÚMULA 283 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

O acórdão recorrido adotou, por maioria dos desembargadores do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios (TJDFT), dois fundamentos centrais para julgar improcedente o pedido da ação direta de inconstitucionalidade: (i) distinção do benefício fiscal da Lei (distrital) 4.732/2011 (remissão de créditos do ICMS apurados em regime normal de tributação e amparados em convênios interestaduais) do benefício fiscal do ICMS declarado inconstitucional que originou os créditos remidos; (ii) resguardo da segurança jurídica dos contribuintes que recolheram o ICMS de acordo com o regime especial de tributação (TARE e Pró/DF) declarado inconstitucional e maior prejuízo para o Distrito Federal

modo significativo, o poder de tributar de que o Estado se acha investido.”

3 HORTA, Raul Machado. *Direito Constitucional*. 4. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 73.



na manutenção dos créditos oriundos dos benefícios fiscais inconstitucionais.

O recorrente não atacou diretamente o primeiro fundamento. Limitou-se a afirmar, com respaldo no art. 8º, II, da Lei Complementar 24, de 7 de janeiro de 1975, que créditos tributários oriundos de benefícios ilegais ou inconstitucionais são insuscetíveis de remissão posterior e que tal preceito é consectário lógico da eficácia da norma constitucional cuja contrariedade se reconheceu judicialmente (art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição da República).

Se não atacado fundamento autônomo suficiente para manutenção do acórdão recorrido, incide o enunciado da súmula 283 do Supremo Tribunal Federal:

É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles.

Infirmar os fundamentos da decisão recorrida, em face do princípio da dialeticidade,⁴ é exigência processual inerente a todas as modalidades recursais. Assentando-se a decisão recorrida em mais de um fundamento autônomo e suficiente para manter a conclusão do julgado e não impugnados todos eles, é inviável admitir o recurso extraordinário. Segundo observa o Ministro RICARDO LEWANDOWSKI:

4 “Vige em nosso ordenamento o princípio da dialeticidade, segundo o qual todo recurso deve ser formulado por meio de petição na qual a parte não apenas manifeste a sua inconformidade com ato judicial impugnado, mas, também e necessariamente, indique os motivos de fato e de direito pelos quais requer o novo julgamento da questão nele cogitada” (STF 1ª Turma. Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo 664.044/MG, Rel.: Min. Luiz Fux. 13/3/2012, DJe 63, 28 mar. 2012).

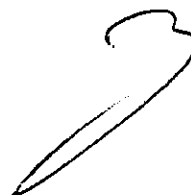
A razão de existir da súmula citada está relacionada a um dos pressupostos de admissibilidade dos recursos, a saber, o interesse recursal, mais precisamente o interesse-utilidade. De fato, a aplicação da Súmula 283 do STF restringe-se àquela hipótese na qual, ainda que provido o RE, a decisão recorrida permaneceria incólume, pois o fundamento não atacada, a despeito do que fosse decidido no RE, seria suficiente para a manutenção do acórdão impugnado. Não haveria, nesse caso, razão para o julgamento do RE, pois a decisão proferida, ainda que de total procedência, seria desprovida de qualquer utilidade.⁵

Não atacada diretamente a distinção do benefício fiscal declarado inconstitucional daquele consistente na remissão dos créditos tributários originados da declaração de inconstitucionalidade, carece o recurso extraordinário de interesse recursal e, por conseguinte, é inadmissível, por incidência da súmula 283 do STF.

2.3. OFENSA INDIRETA À CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA

O recorrente articula violação ao art. 146, III, *b*, da CR por desrespeito ao art. 8º, II, da Lei Complementar 24/1975, com o argumento de que a Constituição confere *status* constitucional às exigências estabelecidas em lei complementar federal para concessão de benefícios fiscais atinentes ao ICMS (fl. 721). Aduz que, ao aprovar a Lei 4.732/2011, que concedeu remissão a créditos oriundos da diferença entre os valores apurados pelo regime nominal e pelo regime especial de ICMS, em contrariedade ao art. 8º, II, da Lei Complementar 24/1975, o Distrito Federal usurpou competência da União para legislar sobre as deliberações dos esta-

⁵ STF 1ª T. AgR. no RE 507.147/SP. Rel.: Min. RICARDO LEWANDOWSKI. 14/12/2010, maioria. DJe 83, 5 maio 2011.



dos e do Distrito Federal, o que torna a lei formalmente inconstitucional (fl. 728).

A violação ao art. 146, III, *b*, da CR, por depender da prévia confrontação do acórdão recorrido com norma infraconstitucional interposta, seria apenas indireta ou reflexa, o que não autorizaria, no ponto, admissão de recurso extraordinário.

Segundo o Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, “tem-se inconstitucionalidade reflexa [...] quando o vício de ilegitimidade irrogado a um ato normativo é o desrespeito à Lei Fundamental por haver violado norma infraconstitucional interposta, a cuja observância estaria vinculado pela Constituição”.⁶

Portanto, parece inadmissível a alegada violação ao art. 146, III, *b*, da CR, por depender de prévia conclusão quanto à infringência do art. 8º, II, da Lei Complementar 24/1975. Isso revela ofensa indireta ao texto constitucional e não autoriza admissão do recurso extraordinário nesse ponto.

3. MÉRITO

3.1. REMISSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS ORIUNDOS DE BENEFÍCIO FISCAL DECLARADO INCONSTITUCIONAL

Concessão de benefício fiscal do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) deve ser previamente autorizada por convênio interestadual.

⁶ STF, Plenário. ADI 2.535/MT. Rel.: Min. SEPÚLVEDA PERTENCE. 19/12/2001, maioria. DJ, 21 nov. 2003.

dual, firmado no Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), e prevista em lei específica de cada ente tributante, na forma dos arts. 155, § 2º, XII, g, e 156 da Constituição da República, e da jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal na matéria.⁷

A Lei 4.732, de 29 de dezembro de 2011, com alterações da Lei 4.969, de 21 de novembro de 2012, ambas do Distrito Federal, suspendeu exigibilidade e concedeu remissão de créditos tributários do ICMS oriundos de arrecadação a menor ocasionada pela declaração de inconstitucionalidade (abstrata e incidental)⁸ de benefícios fiscais previstos nas Leis 2.483, de 19 de novembro de 1999 (Programa de Promoção do Desenvolvimento Econômico Integrado e Sustentável do Distrito Federal – Pró-DF), e 2.381, de 20 de maio de 1999 (termos de acordo de regime especial – TARE), ambas do DF, por terem sido concedidos unilateralmente pelo Distrito Federal, com violação ao art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição da República.

A suspensão de exigibilidade e a remissão dos créditos tributários concedidos pela Lei 4.732/2011 estão autorizadas nos convênios ICMS 84 e 86, de 30 de setembro de 2011, firmados pelos estados-membros e pelo Distrito Federal no CONFAZ.⁹

7 STF Plenário. ADI 4.481/PR. Rel.: Min. ROBERTO BARROSO. 11/3/2015, un. *DJe* 92, 19 maio 2015.

8 STF Plenário. ADI 2.549/DF Rel.: Min. RICARDO LEWANDOWSKI. 1º/6/2011, un. *DJe* 189, 3 out. 2011.

STF Res com agravo 788.299/DF; 756.139/DF; 751.175/DF Rel.: Min. MARCO AURÉLIO. 19/12/2013, decisão monocrática. *DJe* 22, 3 fev. 2014, entre outros.

9 Cláusula Primeira do Convênio ICMS 84/2011:

“Fica suspensa a exigibilidade dos créditos tributários do ICMS provenientes da diferença entre os créditos apurados pelo regime normal de apuração e o tratamento tributário concedido em decorrência do art. 2º,

A Lei Complementar 24/1975 estabelece como consequências da inobservância de seus dispositivos: (i) nulidade do ato e ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria; (ii) exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do crédito correspondente (art. 8º, I e II – sem destaques no original).

Créditos do ICMS provenientes de benefícios fiscais declarados inconstitucionais por inobservância da exigência de convênio interestadual previsto na Lei Complementar 24/1975 e no art. 155, § 2º, XII, g, da CR, enquadram-se, em princípio, na proibição de remissão do art. 8º, II, da LC 24/1975.

inciso I, e seus §§ 2º e 3º, art. 5º, incisos I, II e III e seu parágrafo único, inciso I do art. 6º em sua integralidade, e §§ 1º e 2º do art. 7º da Lei Distrital nº 2.483, de 19 de novembro de 1999, que estabelece o tratamento tributário para empreendimentos econômicos produtivos no âmbito do Programa de Promoção do Desenvolvimento Econômico Integrado e Sustentável do Distrito Federal – PRÓ-DF, desconstituídos judicialmente por não atender o disposto no art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal, até 30 de setembro de 2011, de acordo com o seguinte cronograma: [...].

Parágrafo único. Fica concedida, desde que atendido os requisitos da cláusula terceira deste convênio, remissão dos créditos tributários suspensos na forma do *caput*, nos termos finais de sua suspensão. [...]

Cláusula Primeira do Convênio ICMS 86/2011:

“Fica suspensa a exigibilidade dos créditos tributários de ICMS resultantes da diferença entre o regime normal de apuração e o tratamento tributário decorrente da opção do contribuinte pelo regime de apuração do ICMS previsto na Lei Distrital nº 2.381, de 20 de maio de 1999, revogada pela Lei Distrital nº 4.100, de 29 de fevereiro de 2008, que também extinguiu os Termos de Acordo de Regime Especial decorrentes da lei revogada, e da Lei Distrital nº 4.160, de 13 de junho de 2008, que dispõe sobre regime de apuração do ICMS, até 30 de setembro de 2011, de acordo com o seguinte cronograma: [...].

Parágrafo único. Fica concedida, desde que atendido os requisitos da cláusula terceira deste convênio, remissão dos créditos tributários suspensos na forma do *caput*, nos termos finais de sua suspensão.”

A discussão reside na legitimidade jurídica da **convalidação**, por leis estaduais ou distritais, dos benefícios fiscais de ICMS declarados inconstitucionais por ausência de convênio interestadual, **mediante afastamento** da consequência imposta pelo art. 8º, II, da LC 24/1975 quando autorizadas por convênio posterior a suspensão de exigibilidade e a remissão de créditos tributários oriundos da inconstitucionalidade dos benefícios fiscais concedidos em desacordo com a LC 24/1975 e com o art. 155, § 2º, XII, g, da CR.

Ao contrário do que decidiu o acórdão recorrido, não há como distinguir a suspensão de exigibilidade e posterior remissão de créditos de ICMS do benefício fiscal declarado inconstitucional que originou os créditos tributários, tendo em conta a norma impositiva do art. 8º, I e II, da LC 24/1975. Esta é reflexo infraconstitucional da nulidade *ab initio* dos benefícios fiscais de ICMS declarados inconstitucionais e somente poderia ser modulada pelo tribunal que pronunciou a inconstitucionalidade.

O benefício fiscal de ICMS inconstitucional não possui, em regra, aptidão jurídica para desonerar o contribuinte do tributo, nem mesmo durante o período de vigência não questionado da lei concessiva, pois lei inconstitucional é nula de pleno direito, natimorta, e não deve produzir efeitos, como regra (*quod nullum est, nullum producit effectum*):

[...] O repúdio ao ato inconstitucional decorre, em essência, do princípio que, fundado na necessidade de preservar a unidade da ordem jurídica nacional, consagra a supremacia da Constituição. Esse postulado fundamental de nosso ordenamento normativo impõe que preceitos revestidos de menor grau de positividade jurídica guardem, necessariamente, relação de conformidade vertical com as regras



inscritas na Carta Política, sob pena de ineficácia e de consequente inaplicabilidade.

Atos inconstitucionais são, por isso mesmo, nulos e destituídos, em consequência, de qualquer carga de eficácia jurídica.

– A declaração de inconstitucionalidade de uma lei alcança, inclusive, os atos pretéritos com base nela praticados, eis que o reconhecimento desse supremo vício jurídico, que inquina de total nulidade os atos emanados do Poder Público, desampara as situações constituídas sob sua égide e inibe – ante sua inaptidão para produzir efeitos jurídicos válidos – a possibilidade de invocação de qualquer direito [...].¹⁰

O Supremo Tribunal Federal, antes do julgamento da ADI 4.481/PR, não admitia modulação de efeitos em decisões de inconstitucionalidade de leis estaduais que concediam benefício fiscal de ICMS sem prévia autorização em convênio intergovernamental, por entender que a mitigação dos efeitos poderia representar incentivo à chamada “guerra fiscal” em torno do ICMS:

[...] a jurisprudência do STF não tem admitido a modulação dos efeitos no caso de lei estadual instituir benefícios fiscais sem o prévio convênio exigido pelo art. 155, § 2º, XII, g, considerando, portanto, correta a declaração de nulidade de tais normas com os tradicionais efeitos *ex tunc*. Isso porque, caso se admitisse a modulação de efeitos em situações como a presente, ter-se-ia[m] como válidos os efeitos produzidos por benefícios fiscais claramente inconstitucionais no lapso de tempo entre a publicação da lei instituidora e a decisão de inconstitucionalidade. Acabaria por se incentivar a guerra fiscal entre os Estados, em desarmonia com a Constituição Federal de 1988 e com sérias repercussões financeiras.

Em outros casos semelhantes, este Tribunal não tem admitido a modulação de efeitos, como, por exemplo, se deu no julgamento da ADI nº 2.345, rel. Min. CEZAR PELUSO; a ADI

10 STF. Plenário. Questão de ordem na ADI 652/MA. Rel.: Min. CELSO DE MELLO. 2/4/1992, un. DJ, 2 abr. 1993; RTJ, v. 146-2, p. 461.

nº 2.906, rel. Min. MARCO AURÉLIO e a ADI nº 1.247, rel. Min. DIAS TOFFOLI.

Finalmente, cabe ressaltar que a preocupação em evitar as violações ao pacto federativo ocasionadas pelo descumprimento da cláusula constitucional da convencionalidade, em face da criação de inconstitucional competição fiscal, tem justificado, inclusive, a atribuição de efeitos *ex tunc* às medidas liminares deferidas em casos análogos. [...].¹¹

Ao julgar a ADI 4.481/PR, o STF adotou modulação de efeitos no caso de benefício fiscal de ICMS sem deliberação prévia dos estados e do Distrito Federal pelo mero fato de a lei concessiva ter produzidos consequências por oito anos, “de modo que a atribuição de efeitos retroativos à declaração de inconstitucionalidade geraria um grande impacto e um impacto injusto para os contribuintes”.¹²

A Lei 4.732/2011, com alterações da Lei 4.969/2012, em clara tentativa de forrar-se aos efeitos da pronúncia de inconstitucionalidade dos benefícios fiscais de ICMS concedidos nas Leis 2.483/1999 e 2.381/1999, suspendeu a exigibilidade e concedeu remissão de créditos do ICMS oriundos da declaração de inconstitucionalidade dessas leis. Tanto que o acórdão recorrido se pautou em juízo de valor próprio de modulação de efeitos¹³ para sustentar

11 STF Plenário. Embargos de declaração na ADI 3.794/PR. Rel.: Min. ROBERTO BARROSO. 18/12/2014, un. DJe 36, 25 fev. 2015.

12 STF Plenário. ADI 4.481/PR. Rel.: Min. ROBERTO BARROSO. 11/3/2015, un. DJe 92, 19 maio 2015.

13 Para RUI MEDEIROS, “a reacção à norma inconstitucional é aferida reflexivamente a partir da própria norma constitucional”, de modo que mitigação do efeito ordinário da inconstitucionalidade (nulidade absoluta da norma) deve pautar-se no resguardo de outros interesses constitucionalmente protegidos e, por conseguinte, na salvaguarda da própria supremacia constitucional (MEDEIROS, Rui. *A decisão de inconstitucionalidade: os autores, o conteúdo e os efeitos da decisão de inconstitucionalidade da lei*. Lisboa: Universidade Católica, 1999, p. 725-731).

constitucional a lei questionada, como se depreende do seguinte trecho de sua ementa:

O princípio da segurança jurídica é sobreprincípio do qual derivam todos os demais princípios. Encontra-se acima da própria Constituição e merece observância quando atos ou situações jurídicas são constituídas sob a presunção de constitucionalidade da norma e quando o desfazimento se afigura mais prejudicial do que a própria manutenção do ato.

Arvorou-se o legislador distrital em competente para juízo de ponderação exclusivo dos tribunais estaduais e do Supremo Tribunal Federal, com burla à jurisdição constitucional. A esse respeito, corretamente observou o Min. MARCO AURÉLIO na decisão que concedeu efeitos suspensivos ao recurso extraordinário:

Em síntese, por meio da Lei nº 4.732, de 2011, o Distrito Federal pretende perdoar dívidas tributárias surgidas em decorrência do gozo de benefícios fiscais, concedidos no âmbito da chamada “guerra fiscal do ICMS”, reconhecidos inconstitucionais mediante decisões judiciais transitadas em julgado, inclusive do Supremo. O legislador buscou legitimar benefícios fiscais estabelecidos em clara afronta à Carta de 1988.

O legislador distrital, olvidando pronunciamentos emanados do Judiciário e as disposições da Constituição da República, implementou nova desoneração relativa ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, sob a forma de suspensão da exigibilidade dos créditos, seguida de remissão, como meio de, na prática, restabelecer os efeitos dos benefícios fiscais das Leis 2.483 e 2.381, ambas de 1999, anteriormente declaradas inconstitucionais. Buscou, assim, tornar legítima medida de “guerra fiscal”, “driblando” os atos formalizados em sede de controle tanto difuso como concentrado, do Supremo. Desprezou, em suma, a autoridade decisória do Tribunal Maior.

O Supremo já apreciou caso similar, tendo afastado prática legislativa da espécie. Na ocasião, esteve envolvido lei do Es-



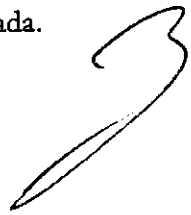
tado do Rio de Janeiro por meio da qual foi dispensado o pagamento de multa e de juros da mora relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, que passou a ser cobrado em virtude da suspensão de benefício fiscal por decisão do próprio Tribunal – Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.179/SP, da relatoria do ministro CARLOS VELLOSO. Por unanimidade, o Pleno assentou tratar-se de “drible” à liminar deferida. O acórdão foi assim ementado:

[...] GUERRA FISCAL. PRONUNCIAMENTO DO SUPREMO. DRIBLE. Surge inconstitucional lei do Estado que, para mitigar pronunciamento do Supremo, implica, quanto a recolhimento de tributo, dispensa de acessórios multa e juros da mora e parcelamento. Inconstitucionalidade da Lei nº 3.394, de 4 de maio de 2000, regulamentada pelo Decreto nº 26.273, da mesma data, do Estado do Rio de Janeiro (Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.906/RJ, de minha relatoria, *Diário da Justiça* de 29 de junho de 2011).

Em voto como relator, fiz ver:

O Plenário, conforme o acórdão de folha 28 a 39 proclamou a inconstitucionalidade da Lei nº 2.273, de 27 de junho de 1994, regulamentada pelo Decreto nº 20.326, de 9 de agosto de 1994, ambos do Estado do Rio de Janeiro. A citada lei versava prazo especial para pagamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Concluiu-se pela configuração de verdadeira guerra fiscal presente a norma da alínea g do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Carta Federal bem como a previsão do art. 10 da Lei Complementar nº 24/75.

Essa decisão, de 13 de novembro de 2002, acabou por gerar a edição da lei atacada mediante esta ação direta de inconstitucionalidade, versando-se parcelamento do débito decorrente do pronunciamento judicial e exclusão de acessórios – multa e juros de mora. Tudo ocorreu ante a medida cautelar suspendendo a eficácia da citada Lei nº 2.273/94, que veio, alfim, a ser fuminada.



A toda evidência, está-se diante de diploma a merecer censura não só em razão do conflito com a Carta da República, considerada a denominada guerra fiscal, mas também do fato de haver implicado o drible a decisão liminar do Supremo. Em outras palavras, a lei ora impugnada e o decreto que a ela se seguiu mostram-se viciados a mais não poder, porquanto revelaram desrespeito à instituição maior que é o Supremo.

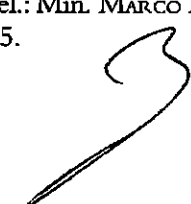
A inconstitucionalidade da Lei nº 4.732, de 2011, revela-se, assim, manifesta tanto por visar a legitimação de benefícios fiscais conferidos em clara “guerra fiscal”, vindo a tornar sem efetividade o comando constitucional do art. 155, § 2º, inciso XII, alínea g, como por afrontar a autoridade interpretativa e decisória do Supremo.¹⁴

A Lei 4.732/2011, ao convalidar os efeitos pretéritos dos benefícios fiscais de ICMS do Pró-DF e do TARE, declarados inconstitucionais, violou diretamente o art. 155, § 2º, XII, g, da CR, e incidiu em burla à jurisdição constitucional dos tribunais e agressão ao princípio da divisão funcional do poder.

3.2. IMPOSSIBILIDADE DE CONVALIDAÇÃO SUPERVENIENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE POR FALTA DE CONVÊNIO DE ICMS

Os Convênios ICMS 84 e 86, de 2011, celebrados pelos Estados e Distrito Federal no CONFAZ, embora tenham por objeto suspensão de exigibilidade e posterior remissão de créditos tributários provenientes de benefícios fiscais do ICMS declarados inconstitucionais, não possuem força normativa para, independentemente de lei local, estender sua disciplina ao Distrito Federal.

¹⁴ STF Medida cautelar na ação cautelar 3.802/DF Rel.: Min. MARCO AURÉLIO. 22/4/2015, decisão monocrática. DJe 76, 23 abr. 2015.




A Emenda Constitucional 3, de 17 de março de 1993, deu nova redação ao art. 150, § 6º, da CR, para trazer duas importantes alterações na redação original do dispositivo: (i) ampliar o rol dos benefícios fiscais a serem regulados por lei específica e exclusiva e (ii) inserir a locução “sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g, da CR”, no final do parágrafo.

A referência ao art. 155, § 2º, XII, g, na parte final do art. 150, § 6º, da CR, pode ser interpretada em dois sentidos: (i) de que seria a exigência de convênio intergovernamental exceção ao princípio da reserva legal em matéria tributária e à exigência de lei específica do art. 150, § 6º, da CR ou (ii) de que celebração de convênio intergovernamental para concessão de benefício fiscal de ICMS não dispensa a exigência de lei específica do art. 150, § 6º, da CR.

Esta interpretação foi a adotada pelo Supremo Tribunal Federal, de que a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS demanda prévia deliberação dos estados e do Distrito Federal em convênio celebrado no CONFAZ e internalização da autorização para concedê-los por lei local específica, na forma dos arts. 150, § 6º, e 155, § 2º, XII, g, da CR.¹⁵

O fato de a Lei 4.732/2011 ter sido editada com base nas autorizações dos Convênios ICMS 84 e 86, de 2011, não legitima convalidação da inconstitucionalidade dos benefícios fiscais relativos ao ICMS no que tange ao **consequente financeiro-tributário** do art. 8º, II, da Lei Complementar 24/1975. Daí o Min.

15 STF Plenário. ADI 1.247/PA. Rel.: Min. CELSO DE MELLO. 17/8/1995, un. DJ, 8 set. 1995; RTJ, v. 168, p. 754. STF Plenário. RE 635.688/RS. Rel.: Min. GILMAR MENDES. 16/10/2014, maioria. DJe 30, 13 fev. 2015. STF 1ª Turma. AgR no RE 630.705/MT. Rel.: Min. DIAS TOFFOLI. 11/12/2012, un. DJe 28, 13 fev. 2013.



MARCO AURÉLIO, na decisão de efeito suspensivo do RE, ter observado que se o Supremo Tribunal não admite constitucionalização superveniente por emenda constitucional, não o permitiria por normas infraconstitucionais.

Sobre a impossibilidade de convalidação de inconstitucionalidade, são elucidativas as considerações do Min. CELSO DE MELLO no RE 346.084/PR:

[...] não se revela aceitável nem acolhível, para os fins postulados pela União Federal, o reconhecimento de que a EC 20/98 poderia revestir-se de eficácia convalidante, pois – como ninguém ignora – as normas legais que se mostram originariamente inconciliáveis com a Lei Fundamental não se convalidam pelo fato de emenda à Constituição, promulgada em momento posterior, havê-las tornado compatíveis com o texto da Carta Política.

Se o Poder Público quiser proceder de acordo com o teor de superveniente emenda à Constituição, deverá produzir nova legislação compatível com o conteúdo resultante do processo de reforma constitucional, não se viabilizando, em consequência, a convalidação de diploma legislativo originariamente inconstitucional.

Cumpre advertir, por isso mesmo, que a superveniência de emenda à Constituição, derivada do exercício, pelo Congresso Nacional, do poder de reforma, não tem o condão de validar legislação comum anterior, até então incompatível com o modelo positivado no texto da Carta Política.

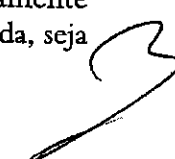
Definitivo, sob tal aspecto, o magistério do eminente Professor CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, cuja análise do tema jurídico em questão – veiculada em trabalho doutrinário (“Leis Ordinariamente Inconstitucionais Compatíveis com Emenda Constitucional Superveniente”, *in* RDA 215/85-98) – assim por ele foi exposta, em seus aspectos essenciais:

“23. É indubitoso que Emendas Constitucionais, editadas nos limites que lhes são cabíveis, aportam modificações ao quadro constitucional anterior. É óbvio, de conseguinte, que servirão,

dali por diante, como bom fundamento de validade para as normas produzidas em sua consonância. Nada mais natural, então, que, por isto mesmo, sejam, em sucessão a ela, editadas leis conformes a estes novos termos, por muito graves que possam ser aos administrados, se comparadas com os termos dante possíveis. Isto, todavia, não postula, nem lógica, nem jurídica, nem eticamente — e muito menos concorre para sustentação e prestígio do ordenamento — que deva recolher o que dantes era inconstitucional para abrigá-lo com um manto de resguardo, ainda que para infundir-lhe tal atributo tão-só para o futuro.

Propender para a exegese deste feitio implicaria incorrer no contra-senso de reputar lógico que o ordenamento milite em desfavor da própria higidez e, demais disso, em considerar que o Direito prestigia ou é indiferente à fraude, à burla e não apenas a si próprio como os integrantes da Sociedade. Não é de bom feitio hermenêutico enveredar por interpretações que sufraguem, em maior ou menor grau, a indulgência com elas, ou que lhes propicie a prática, o que ocorrerá, entretanto, se a incursão em tal conduta for inconsequente e se o beneficiário delas puder absorver os frutos de expedientes desta ordem. [...]

26. Assim, na conformidade das considerações feitas, não há senão concluir que, dentre as alternativas exegéticas em tese suscetíveis perante o tema de leis originariamente desconformes com a Constituição, mas comportadas por Emenda Constitucional superveniente, a única merecedora de endosso é a que apresentamos como a quarta delas, ou seja: aquela segundo a qual a sobrevivência de Emenda não constitucionaliza a norma inicialmente inválida. Dessarte, seus efeitos poderão ser impugnados e desaplicada tal regra. Para que venham a irromper validamente no universo jurídico efeitos correspondentes aos supostos na lei originariamente inválida, será necessário que, após a Emenda, seja



editada nova lei, se o legislador entender de fazê-lo e de atribuir-lhe teor igual, pois, só então, será compatível com o enquadramento constitucional vigente. [...]

27. Em síntese conclusiva, pois, não há senão dizer que Emenda Constitucional – diferentemente de uma nova Constituição – não é ruptura com o ordenamento jurídico anterior, mas, pelo contrário, funda-se nele, nele se integra e representa sua continuidade, donde seria inadmissível entender que tem o efeito de “constitucionalizar”, ainda que daí para o futuro, leis originariamente inconstitucionais [...].

Logo, não é de admitir que Emenda Constitucional superveniente a lei inconstitucional, mas com ela compatível, receba validação dali para o futuro. Antes, ter-se-á de entender que se o legislador desejar produzir nova lei e com o mesmo teor, que o faça, então, editando-a novamente, já agora – e só agora – dentro de possibilidades efetivamente comportadas pelo sistema normativo [...].

É preciso enfatizar [...] que a superveniência de emenda à Constituição não tem, nem pode ter, o condão de convalidar legislação comum anterior, até então incompatível com o modelo positivado na Carta Política. [...]¹⁶

O Min. CARLOS VELLOSO, na mesma ocasião, enfatizou que “os atos inconstitucionais nascem mortos, são nulos e írritos, segundo a velha e batida doutrina, a partir do famoso *Marbury vs. Madison*, de 1803, sob a inspiração de MARSHALL”. Corretamente ressaltou o Min. MARCO AURÉLIO:

Se uma emenda constitucional, fruto do exercício do poder constituinte derivado, não possui tal aptidão, o que dizer de Convênios firmados entre as unidades federativas? Ao permitir novas desonerações do imposto, o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, em verdadeiro “jeitinho”,

16 STF Plenário. RE 346.084/PR. Rel.: Min. ILMAR GALVÃO. Redator para acórdão: Min. MARCO AURÉLIO. 9/11/2005, maioria. DJ, 1ª set. 2006.

acabou por favorecer a convalidação de normas do Distrito Federal produzidas em ofensa ao artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea g, da Carta. Autorizou tornar constitucional o que veio ao mundo eivado de nulidade, flexibilizando a Constituição Federal. O Supremo rechaçou tal poder ao constituinte derivado, devendo ser negado, com muito mais razão, ao Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ.

Na prática, o aludido Conselho e o legislador do Distrito Federal modularam, no tempo, os efeitos das decisões de declaração de inconstitucionalidade, retirando-lhes a efetividade em relação aos fatos passados. Sem prejuízo de considerar ilegítima a técnica de modulação, em qualquer caso, consigno ser de competência exclusiva do Pleno do Supremo, no controle de constitucionalidade das leis, definir se deve utilizá-la, quando e em qual extensão.¹⁷

Não cabe à legislação infraconstitucional convalidar efeitos de ato normativo declarado inconstitucional por violação ao art. 155, § 2º, XII, g, da CR, com subterfúgio de suspensão de exigibilidade e remissão de créditos tributários oriundos da pronúncia de inconstitucionalidade, ainda que posteriormente autorizado em convênio celebrado pelos estados e Distrito Federal no CONFAZ.

3.3. INEXISTÊNCIA DE BOA-FÉ OBJETIVA

O acórdão afirmou constitucional a Lei 4.732/2011, alterada pela Lei 4.969/2012, pois os contribuintes que recolheram indevidamente o tributo o fizeram de boa-fé e, dessa forma, não poderiam arcar economicamente com os vícios das leis concessivas dos benefícios fiscais inconstitucionais.

Não é novidade, no entanto, o Supremo Tribunal Federal rechaçar leis estaduais que concedem unilateralmente benefícios fis-

¹⁷ Vide nota 14.

cais de ICMS, por constituírem parte da “guerra fiscal” que compromete o pacto federativo e as próprias finanças de muitos estados-membros. Os benefícios fiscais do Pró-DF e do TARE, relativos ao ICMS, atraíram para o Distrito Federal segmentos empresariais dotados de plena capacidade jurídica de antever o descerto da legislação distrital.

A convalidação dos efeitos financeiros dos benefícios fiscais de ICMS declarados inconstitucionais, pela suspensão de exigibilidade e remissão dos créditos tributários oriundos da pronúncia com eficácia retroativa *ex tunc*, além de constituir estímulo à prática da guerra fiscal de ICMS, representa inaceitável renúncia fiscal de aproximadamente **R\$ 10 bilhões** em momento de extrema e notória dificuldade financeira para o Distrito Federal.

Arguiu-se no voto condutor do acórdão recorrido que o erro da legislação distrital inconstitucional deveria ser suportado por alguém: pelo ente federado, pelos empresários ou pelos consumidores. Quem respondesse a essa pergunta chegaria ao resultado da ação. Se é assim, deve responder o contribuinte de direito do ICMS, que, valendo-se de benefício fiscal inconstitucional, deixou de recolher valores devidos aos cofres públicos. Se consumidores se beneficiaram indiretamente da redução da carga tributária, os empresários continuam a responder pelo risco da atividade. O Distrito Federal não pode nem seria justo repassar os ônus de seu erro legislativo para toda a sociedade, a pretexto de que esta se beneficiou e de que ele poderá ser chamado a responder judicialmente.

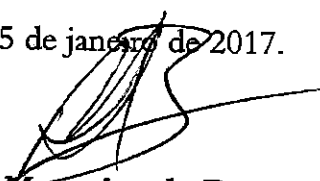


4. CONCLUSÃO

Ante o exposto, opina o Procurador-Geral da República por não conhecimento do recurso extraordinário e, no mérito, por provimento dele, com fixação da seguinte tese:

Não cabe a legislação infraconstitucional convalidar efeitos de ato normativo declarado inconstitucional por violação ao art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição da República, mediante subterfúgio de suspensão de exigibilidade e remissão de créditos tributários oriundos da pronúncia de inconstitucionalidade, ainda que posteriormente autorizados em convênio celebrado por estados e pelo Distrito Federal no Conselho Nacional de Política Fazendária.

Brasília (DF), 25 de janeiro de 2017.



Rodrigo Janot Monteiro de Barros

Procurador-Geral da República

RJMB/WCS/PC-Par.PGR/WS/2.294/2017