

SUMÁRIO

1. Inaplicabilidade da teoria da transcendência dos fundamentos determinantes adotados pelo STF nas ações diretas de inconstitucionalidade
2. Casuística
3. Conclusão

1. Impossibilidade de desconsideração, pela autoridade fazendária, de benefício fiscal instituído por lei estadual sob o argumento de inconstitucionalidade, declarada pelo Supremo Tribunal Federal em controle concentrado, de ato normativo com conteúdo materialmente idêntico ou similar editado por outra Unidade da Federação

Com a finalidade de levar ao conhecimento dos colegas do Fisco assuntos relevantes em matéria tributária objeto da jurisprudência dos Tribunais Superiores e decisões proferidas no âmbito do Conselho Administrativo Tributário do Estado de Goiás, está sendo retomado o trabalho de elaboração e divulgação dos boletins informativos pela Representação Fazendária.

Nessa reinauguração, o tema escolhido diz respeito à impossibilidade de desconsideração, pela autoridade fiscal, de benefício fiscal previsto em lei estadual sob a alegação de inconstitucionalidade, reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal em controle concentrado, de ato normativo materialmente idêntico editado por outra Unidade da Federação.

Para situar o tema, calha fazer uma breve incursão no direito processual civil, para compreendermos o significado das expressões “**parte dispositiva do julgado**” e “**ratio decidendi**”. A parte dispositiva da decisão é a conclusão, ou seja, a decisão em si ou a parte final, o desfecho da demanda, onde o julgador acolhe ou rejeita o pedido formulado.

Já a **ratio decidendi** (razão de decidir), são os motivos determinantes da decisão (fundamentação), os quais incluem as principais razões jurídicas pelas quais, por exemplo, se concluiu pela (in)validade de determinado dispositivo legal.

Nesse contexto, incumbe verificar se se revela possível, ou não, a autoridade fiscal levar a efeito lançamento tributário visando à exigência de ICMS em decorrência da fruição pelo contribuinte de

benefício fiscal previsto em lei estadual goiana, sob o argumento de inconstitucionalidade de tal norma, com espeque em decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, em ações diretas de inconstitucionalidade em controle concentrado, sobre leis materialmente idênticas à norma goiana, editadas por outras Unidades da Federação.

De início, urge salientar que a Constituição Federal, em seu art. 102, §2º, estabelece os efeitos da decisão proferida pelo STF no controle abstrato de constitucionalidade: “*art. 102 (...) § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão **eficácia contra todos e efeito vinculante**, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.*”

Nesse diapasão, impende responder à seguinte indagação: no controle concentrado de constitucionalidade o STF atribui **efeito vinculante** apenas à **parte dispositiva** do julgado (*a declaração de (in)constitucionalidade da norma questionada*) ou também aos **fundamentos determinantes** que embasaram a decisão, i. e., às razões de decidir, (*ratio decidendi*)?

Em síntese, adota o STF a teoria restritiva, segundo a qual somente o **dispositivo** da decisão produz efeito vinculante, ou a teoria extensiva, de modo que, além do dispositivo de decisão, os **motivos determinantes**, ou seja, as razões de decidir (*ratio decidendi*), também seriam vinculantes (**teoria da transcendência dos motivos determinantes**)?

Linhas gerais, o **efeito vinculante** de uma ADI se limita à **parte dispositiva** do julgado. Todavia, o STF entendia que essa **eficácia vinculante** incidiria também nos **motivos determinantes** (*ratio decidendi*) dos julgados, admitindo, portanto, a **teoria da transcendência dos motivos determinantes**, de modo que os **motivos** da

BOLETIM INFORMATIVO DA REPRESENTAÇÃO FAZENDÁRIA

declaração de inconstitucionalidade de um ato normativo em certa ADI irradiariam seus efeitos para além desse julgado, permitindo que fossem evocados contra outro ato normativo com conteúdo materialmente idêntico. Essa teoria possibilitava a utilização de **reclamação** perante o STF no afã de impedir que uma lei de determinado Estado fosse aplicada quando houvesse lei de outro Ente, com conteúdo similar ou idêntico, declarada inconstitucional em certa ADI (*Rcl. 4906, rel: Min. Joaquim Barbosa Tribunal Pleno julg. 17/12/2007*).

Nesse contexto, a jurisprudência do STF era pacífica no sentido da admissão desta teoria, de modo que se o STF declarasse a inconstitucionalidade de uma lei de determinada Unidade Federada, a **fundamentação** utilizada nessa ação como **razão de decidir (ratio decidendi)** teria **eficácia vinculante erga omnes** (contra todos) e **atingiria todas as leis materialmente iguais de outros Entes, sem a necessidade de se propor novas ações diretas**.

Sucedee, porém, que a conclusão inicial não pode mais ser sustentada, em especial em virtude da análise dos inteiros teores dos acórdãos proferidos no STF nas reclamações n.ºs 11479 AgR (julgado pelo Pleno), 13300 AgR (julgado pelo Pleno) e 11478 AgR (julgado pela Primeira Turma).

A partir desses paradigmas, o **Plenário do Supremo Tribunal Federal tem reiteradamente rejeitado a tese da eficácia vinculante e transcendente dos motivos determinantes das decisões proferidas em ações de controle abstrato de constitucionalidade** (*Rcl 2.475-AgR/MG, rel. p/ o acórdão Min. Marco Aurélio – Rcl 3.014/SP, rel. Min. Ayres Britto – Rcl 3.249-AgR/RN, rel. Min. Dias Toffoli – Rcl 6.204-AgR/AL, rel. Min. Eros Grau – Rcl 6.319-AgR/SC, rel. Min. Eros Grau – Rcl 9.778-AgR/RJ, rel. Min. Ricardo Lewandowski – Rcl 11.831- -AgR/CE, rel. Min. Cármen Lúcia – Rcl 14.098/TO, rel. Min. Roberto Barroso – Rcl 14.111/DF, rel. Min. Teori Zavascki – Rcl 14.391/MT, rel. Min. Rosa Weber – Rcl 15.225/SP, rel. Min. Marco Aurélio, Rcl 2.986/SE, rel. Min. Celso De Mello, Rcl 14.266/RJ, rel. Min. Luiz Fux, Rcl 13.185/DF, rel. Min. Rosa Weber – Rcl 14.101/RN, rel. Min. Cármen Lúcia – Rcl 14.258/SP, rel. Min. Ricardo Lewandowski – Rcl 14.425/RS, rel. Min. Rosa Weber, Rcl 11.555/MG,*

rel. Min. Luiz Fux, Rcl 14.079/DF, rel. Min. Roberto Barroso, Rcl 11.479-AgR/CE, Re. Min. Cármen Lúcia, etc.).

No que pertine especificamente à concessão de benefícios fiscais atinentes ao ICMS, o Supremo Tribunal Federal, ao analisar diversas ações diretas de inconstitucionalidade, tem se manifestado no sentido da inconstitucionalidade de alguns diplomas legislativos concessivos de tais benesses, sob o fundamento de que há a necessidade de aprovação pelo CONFAZ de qualquer política extrafiscal que implique na redução ou qualquer outra forma de desoneração do contribuinte em relação ao ICMS.

Não obstante a pessoal e legítima convicção de algumas autoridades fiscais, ancorada em abalizada doutrina e manifestações individuais de alguns ministros do próprio STF (posição minoritária), no sentido de que as leis concessivas de benefícios fiscais não submetidas à aprovação do CONFAZ padeceriam de vício de inconstitucionalidade, a diretriz jurisprudencial firmada pelo plenário do STF é no sentido de que os **fundamentos determinantes** utilizados na declaração de inconstitucionalidade desses diplomas normativos não constituem embasamento válido passível de utilização pelas autoridades fazendárias goianas, com vista à desconsideração de benefícios fiscais previstos em leis estaduais em vigor, para efeito de lavratura de autos de infração.

Destarte, ainda que leis de outros Estados, eventualmente declaradas inconstitucionais, contenham artigos com redação idêntica aos de leis goianas, há a incontornável necessidade de propositura de novas ADI's visando à manifestação do STF acerca da constitucionalidade ou não de nossas normas.

Assim, o novel posicionamento do STF é conducente à conclusão no sentido de que, embora o cotejamento de diploma normativo goiano com lei editada por outro Estado, declarada inconstitucional em controle abstrato, releve inequívoca identidade material de conteúdo, não se afigura lícito invocar, na seara administrativa, a **teoria da transcendência dos motivos determinantes**, em ordem a subsidiar, sob o aspecto jurídico, a constituição de crédito tributário com arrimo na argumentação de que a lei goiana confrontaria entendimento já sufragado pelo STF.

BOLETIM INFORMATIVO DA REPRESENTAÇÃO FAZENDÁRIA

2. Casuística

Conforme asseverado nos parágrafos precedentes, hodiernamente o STF entende que a teoria da transcendência dos motivos determinantes não é mais aceita no controle concentrado de constitucionalidade de normas. Tal interpretação pode ser observada nas ementas extraídas da jurisprudência abaixo colacionada:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NA RECLAMAÇÃO. PRESTAÇÃO DE CONTAS POR PREFEITO AO TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS. INAPLICABILIDADE DA TRANSCENDÊNCIA DOS FUNDAMENTOS DETERMINANTES ADOTADOS NO JULGAMENTO DAS AÇÕES DIRETAS DE INCONSTITUCIONALIDADE N. 3.715/TO, 1.779/PE E 849/MT. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. (Rcl 11479, relator(a): Min. Cármen Lúcia, **Tribunal Pleno**, julgado em 19/12/2012).

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NA RECLAMAÇÃO. ALEGADO DESCUMPRIMENTO DA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE N. 4.261/RO. ASSESSORAMENTO JURÍDICO DO PODER EXECUTIVO POR CARGO DE PROVIMENTO EM COMISSÃO. PRERROGATIVA DOS PROCURADORES DE ESTADO. DIPLOMA NORMATIVO DIVERSO. TRANSCENDÊNCIA DOS FUNDAMENTOS DETERMINANTES. INAPLICABILIDADE. PRECEDENTES. AUSÊNCIA DE IDENTIDADE MATERIAL ENTRE A NORMA IMPUGNADA E A DECISÃO PARADIGMA. PRETENSÃO DE FAZER USO DA RECLAMAÇÃO COMO SUCEDÂNEO DE AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. **DESCABIMENTO.** AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. (Rcl 13300, relator(a): Min. Cármen Lúcia, **Tribunal Pleno**, julgado em 19/12/2012).

EMENTA AGRAVO REGIMENTAL EM RECLAMAÇÃO. ALEGADA AFRONTA À AUTORIDADE DE DECISÃO DO SUPREMO

TRIBUNAL FEDERAL. INOCORRÊNCIA.

Tendo esta Suprema Corte se limitado, no acórdão paradigma, a não conhecer da ação direta de inconstitucionalidade ao entendimento de que o dispositivo nela impugnado consubstancia ato estatal de efeitos concretos, sequer foi emitida tese de mérito acerca da constitucionalidade ou inconstitucionalidade do seu conteúdo material passível de ser cotejada com o conteúdo da decisão reclamada, nos moldes do art. 102, § 2º, da Constituição da República. **Nada versando o ato judicial reclamado sobre a norma objeto da decisão paradigma, evidencia-se ausente a necessária similitude de objetos – identidade material – entre a decisão paradigma e o ato impugnado. Fundada na tese segundo a qual extensiva a eficácia vinculante da decisão aos fundamentos a ela subjacentes, a reclamação não atende a exigência contida no art. 102, I, “I”, da CF. Precedente. Inocorrente afronta à autoridade da decisão paradigma, não se amolda a espécie à hipótese autorizadora do cabimento da reclamação prevista no art. 102, I, “I”, da Constituição da República. Agravo regimental conhecido e não provido.** (Rcl 14425, relator(a): Min. Rosa Weber, **Tribunal Pleno**, julgado em 27/02/2014).

EMENTA: RECLAMAÇÃO CONSTITUCIONAL. ALEGADO DESRESPEITO AO ACÓRDÃO DA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.868. INEXISTÊNCIA. **LEI 4.233/02, DO MUNICÍPIO DE INDAIATUBA/SP, QUE FIXOU, COMO DE PEQUENO VALOR, AS CONDENAÇÕES À FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL ATÉ R\$ 3.000,00 (TRÊS MIL REAIS). FALTA DE IDENTIDADE ENTRE A DECISÃO RECLAMADA E O ACÓRDÃO PARADIGMÁTICO. 1. O Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADI 2.868, examinou a validade constitucional da Lei piauiense 5.250/02. Diploma legislativo que fixa, no âmbito da Fazenda estadual, o quantum da obrigação de pequeno valor. Por se tratar, no caso, de lei do Município de Indaiatuba/SP, o acolhimento do pedido da reclamação demandaria a atribuição de efeitos irradiantes aos motivos determinantes da decisão tomada no controle abstrato de normas. Tese rejeitada pela maioria do Tribunal. 2. Inexistência de identidade entre a decisão reclamada e o**

BOLETIM INFORMATIVO DA REPRESENTAÇÃO FAZENDÁRIA

acórdão paradigmático. Enquanto aquela reconheceu a inconstitucionalidade da Lei municipal 4.233/02 "por ausência de vinculação da quantia considerada como de pequeno valor a um determinado número de salários mínimos, como fizera a norma constitucional provisória (art. 87 do ADCT)", este se limitou "a proclamar a possibilidade de que o valor estabelecido na norma estadual fosse inferior ao parâmetro constitucional". 3. Reclamação julgada improcedente. (Rcl 3014, relator(a): Min. Ayres Britto, **Tribunal Pleno**, julgado em 14/03/2010).

3. Conclusão

Conforme demonstrado, no cenário atual, é assente a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de que **nas ações diretas de inconstitucionalidade somente a parte dispositiva da decisão produz efeito vinculante. Os motivos invocados (fundamentação) não são vinculantes.**

No que concerne ao ICMS, convém ressaltar que ainda que determinada lei do Estado de Goiás concessiva de benefício fiscal, não submetido à aprovação do CONFAZ, contenha artigo com redação idêntica ao de lei editada por outro Estado, declarada inconstitucional pelo STF, não se pode invocar, na órbita administrativa, a teoria da

transcendência dos motivos determinantes para efeito de fundamentação de lançamento do crédito tributário por suposta utilização indevida de benefício fiscal pelo contribuinte.

Destaque-se, ainda, que o Supremo Tribunal Federal, nos termos delineados pela lei 9.868/99, pode fixar **modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade**, em situações excepcionais, sobretudo por questões de segurança jurídica, de modo a estabelecer um marco temporal futuro a partir do qual a norma declarada inconstitucional perderá sua aplicabilidade, ou seja, o próprio STF permite, por razões de segurança jurídica ou excepcional interesse social, que a norma inconstitucional produza efeitos jurídicos durante determinado lapso temporal, como se constitucional fosse.

Por fim, não se pode olvidar que, inexistindo declaração de inconstitucionalidade pelo STF acerca da norma goiana vergastada, impõe-se sua incondicional observância, tal conclusão aliás é corolário lógico do princípio da legalidade, previsto expressamente no artigo 37 da Constituição de 1988, valendo salientar, outrossim, que a atividade administrativa do lançamento é plenamente vinculada (art. 142, § único, do CTN).