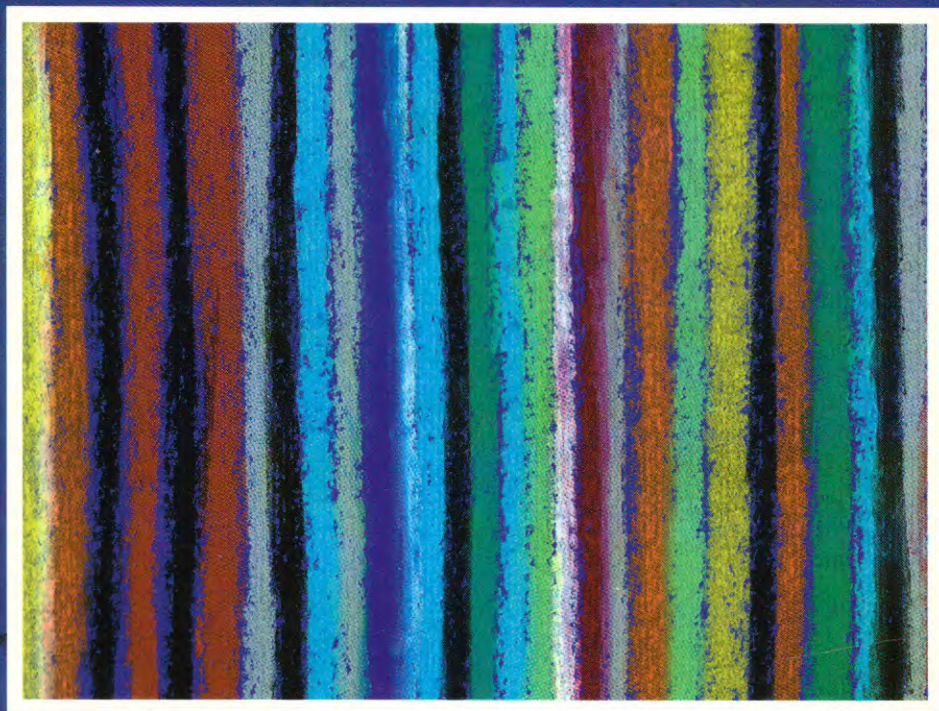


ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



157

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

157

(OUTUBRO - 2008)

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

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

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Duble Express

Impressão
Gráfica Palas Athena

Indexação em base de dados nacionais:
RVBI (Periódicos) - Senado Federal
(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª
Regiões



Marola Omartem
é o autor da obra reproduzida
em destaque na capa desta edição.

Na página inicial do *site*
www.dialetica.com.br
canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário.
Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (0xx11) 5084-4544
www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Andrei Pitten Velloso - A temerária “modulação” dos efeitos da pronúncia de inconstitucionalidade em matéria tributária

I. Introdução. II. O *leading case* do “primado dos interesses fazendários”. III. A escorreita jurisprudência tradicional do STF: construção interrompida de uma verdadeira república. IV. Por que não se podem mutilar os efeitos da declaração de inconstitucionalidade de leis tributárias? V. Favorecimento dos litigantes, inadimplentes e sonegadores: flagrante violação à ética e à isonomia. VI. Conclusões.

7

Célio Armando Janczeski - A declaração da inconstitucionalidade com efeitos limitados, a supremacia constitucional e o Direito Tributário

1) Introdução. 2) Anulação retroativa e permanência de lei inconstitucional. 3) A modulação dos efeitos da decisão judicial no âmbito do controle incidental. 4) A restrição dos efeitos e o Direito Tributário. 5) Conclusão.

17

Cristiano Carvalho e Ely José de Mattos - Entre princípios e regras: uma proposta de análise econômica no Direito Tributário

1. Problema objeto: livre exercício da atividade econômica vs. livre concorrência. 2. Por que a análise econômica no Direito para analisar o problema da colisão de princípios? 3. A questão dos princípios no Direito: valores, escolhas e renúncias. 4. A análise econômica da decisão no caso American Virginia: elementos fundamentais envolvidos. 5. Conclusões.

27

Eduardo Fortunato Bim - A juridicidade do protesto extrajudicial de certidão de dívida ativa (CDA)

1. Introdução. 2. A feição contemporânea do protesto (Lei 9.492/97): superação do protesto para fins exclusivamente cambiários. 3. A doutrina da efetividade dos direitos do credor e a redução das execuções: superação do protesto como meio de somente certificar a mora. 4. Desnecessidade de lei local para efetuar o protesto de CDA: discricionariedade do Executivo em face da autorização de lei nacional sobre a matéria. 5. Inexistência de exclusividade da cobrança de crédito tributário via execução fiscal: equivocada exegese do art. 38 da Lei 6.830/80. 6. O argumento *a contrario sensu* com o protesto judicial para interromper a prescrição (CTN, art. 174, parágrafo único, inc. II). 7. O protesto (obrigatório) para fins falimentares não se confunde com o protesto (comum e facultativo) de CDA: análise do REsp 287.824/MG. 8. Inexistência de sanção política ou indireta no protesto da certidão de dívida ativa: respeito ao princípio da proporcionalidade. 9. Inexistência de ofensa à isonomia (desequilíbrio de forças ou perseguição), ampla defesa ou acesso ao Judiciário no protesto extrajudicial da CDA. 10. Inexistência de quebra de sigilo fiscal no protesto de CDA. 11. Analogia com a doutrina Chevron (*judicial deference*): posicionamento de órgãos estatais. 12. Responsabilidade civil do Estado por protesto manifestamente abusivo. 13. Conclusão.

45

Eivany Silva e Adriana Oliveira e Ribeiro - Contencioso administrativo fiscal

68

José Miguel Garcia Medina e Henrique Cavalheiro Ricci - Os termos iniciais de contagem dos prazos decadencial e prescricional em matéria tributária e a apresentação da DCTF pelo sujeito passivo

1. Introdução. 2. A decadência no Direito Tributário. 3. A constituição do crédito tributário através da apresentação da DCTF. 4. Conclusões.

76

Pareceres

Fernando Facury Scalf - Tributação de sociedades em conta de participação

I - Da consulta. II - Características das SCP - sociedades em conta de participação. III - Aspectos fiscais das SCP - sociedades em conta de participação. IV - Diferenças entre situações assemelhadas. V - Conclusões e resposta à consulta.

87

Constitucional. ICMS. Substituição Tributária para Frente. Preço Final Diverso do Previsto na Antecipação.

ADI 1.851/AL. Efeitos

Hugo de Brito Machado

Hugo de Brito Machado Segundo

Ao julgar a ADI 1.851/AL, o Supremo Tribunal Federal declarou a constitucionalidade de norma segundo a qual não há direito à restituição de imposto recolhido por substituição tributária “para frente” quando o preço final efetivamente praticado for inferior ao previsto na antecipação.

Naquele julgado, contudo, o STF não afirmou que seria *inconstitucional* uma norma que determinasse tal restituição, até porque o fato de a Constituição não tornar uma conduta obrigatória não significa que a tenha proibido.

É perfeitamente válida lei estadual que assegura ao contribuinte direito à restituição do ICMS incidente sobre a diferença verificada entre o preço previsto na antecipação e o preço final efetivamente praticado.

Se a sistemática da substituição tributária não é um “gravame” adicional, nem implica exigência superior à devida, o Estado que deixa de adotá-la, no todo ou em parte, não concede benefício fiscal algum ao contribuinte.

Estados não signatários do Convênio 13/97, cuja constitucionalidade se afirmou na ADI 1.851/AL, e que têm leis próprias assegurando o direito à restituição, não podem negá-la sob a justificativa de que referidas leis seriam inconstitucionais.

Mesmo na hipótese, a nosso ver equivocada, de a inconstitucionalidade de tais leis estaduais ser declarada, não poderão ser prejudicados os que, antes da declaração, se tiverem creditado ou por qualquer meio beneficiado com a sua incidência, fiados na presunção de constitucionalidade.

1. Consulta

..., por intermédio do ilustre Dr. ..., consulta-nos a respeito do sentido e do alcance da decisão proferida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento da ADI 1.851/AL, a respeito da substituição tributária “para frente”.

Indaga o consulente, em suma, o seguinte:

1. Não sendo o Estado de São Paulo signatário do Convênio 13/97 e, tendo em sua legislação a previsão para a restituição dos valores retidos a maior do ICMS em virtude da sistemática da substituição tributária, aplicam-se os efeitos da ADI 1.851 ao Estado de São Paulo?

2. Caso julgada procedente a ADI 2.777, é correto afirmar que o direito à restituição dos valores do ICMS retido a maior estão as-



Hugo de Brito Machado

é Professor Titular de Direito Tributário da UFC e Presidente do Instituto Cearense de Estudos tributários - ICET.



Hugo de Brito Machado Segundo

é Professor de Direito e Processo Tributário da Universidade da Fortaleza (Unifor).

segurados até a data do julgado, haja vista que a declaração da inconstitucionalidade não pode ferir direito adquirido e, deve ser declarada com efeitos ex nunc?

Examinamos a legislação pertinente, e especialmente a jurisprudência do STF e as ADIs mencionadas nas perguntas, e passamos a emitir o nosso *Parecer*.

2. Colocação do Problema

2.1. O entendimento firmado na ADI 1.851/AL

Como se sabe, ao julgar a ADI 1.851/AL, o Supremo Tribunal Federal considerou válida a cláusula segunda do Convênio 13/97, segundo a qual não seria devida ao contribuinte a restituição do ICMS recolhido a maior, no âmbito da sistemática da substituição tributária “para frente”.

O acórdão, a propósito, porta a seguinte ementa:

“Tributário. ICMS. Substituição Tributária. Cláusula Segunda do Convênio 13/97 E §§ 6º E 7º do Art. 498 do Dec. nº 35.245/91 (Redação do Art. 1º do Dec. nº 37.406/98), do Estado de Alagoas. Alegada Ofensa ao § 7º do art. 150 da CF (Redação da EC 3/93) e ao Direito de Petição e de Acesso ao Judiciário. Convênio que objetivou prevenir guerra fiscal resultante de eventual concessão do benefício tributário representado pela restituição do ICMS cobrado a maior quando a operação final for de valor inferior ao do fato gerador presumido. Irrelevante que não tenha sido subscrito por todos os Estados, se não se cuida de concessão de benefício (LC 24/75, art. 2º, inc. 2º). Impossibilidade de exame, nesta ação, do decreto, que tem natureza regulamentar. A EC nº 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade. A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não-realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação. Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente.”

Não é o nosso propósito, aqui, a análise dos fundamentos do julgado, de sua correção ou de sua procedência.¹ O que importa, para que se respondam as questões postas pelo Consulete, é saber que o Supremo Tribunal Federal considerou que:

- i) o Convênio 13/97 não cuida de benefício fiscal, mas de técnica de cálculo e arrecadação do tributo dotada de maior comodidade, economia, eficiência e celeridade;
- ii) a norma contida no art. 150, parágrafo 7º, da CF/88 autoriza a adoção dessa sistemática, segundo a qual o Estado não precisa restituir o contribuinte de eventuais excessos arrecadados, mas também não pode exigir ulterior diferença, beneficiando, por isso, tanto o Fisco como o contribuinte.

Por outras palavras, o Supremo Tribunal Federal, no mencionado aresto, traçou o perfil da substituição tributária “para frente”, afirmando que, de acordo com a CF/88, sua adoção

¹ Para essa análise, confira-se: Hugo de Brito Machado. “O Supremo Tribunal Federal e a Substituição Tributária no ICMS”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 87, pp. 54 e ss.

não impõe a restituição de quantias retidas a maior. Não há uma obrigação, de cunho constitucional, de o Estado proceder a essa restituição, pelo que o convênio, que a proíbe, não é inconstitucional.

2.2. A legislação do Estado de São Paulo

Não obstante a maior parte dos Estados não reconhecer o direito do contribuinte à restituição do ICMS recolhido em face de antecipação superior ao preço final efetivo, nos termos do aludido Convênio, isso não ocorre com todos eles. É o caso de São Paulo, que, além de não ser signatário do Convênio impugnado na ADI 1.851/AL, possui legislação assegurando expressamente o direito à restituição.

Trata-se da Lei estadual 6.374/89, com a redação dada pela Lei estadual 9.176/95, que dispõe:

“Art. 66-B. Fica assegurada a restituição do imposto pago antecipadamente em razão da substituição tributária:

(...)

II - caso se comprove que na operação final com mercadoria ou serviço ficou configurada obrigação tributária de valor inferior à presumida.”

Como se vê, o art. 66-B, II, da Lei 6.374/89 assegura, de forma expressa, o direito à restituição do ICMS recolhido antecipadamente, quando a operação final acontecer por valor inferior ao previsto na antecipação.

Os contribuintes do Estado de São Paulo, portanto, não têm de discutir judicialmente uma interpretação cabível para o art. 150, parágrafo 7º, da CF/88, ou para as disposições da LC 87/96 que cuidam da substituição tributária “para frente”, nenhuma delas clara a respeito do direito à devolução do excesso quando o preço final é inferior ao previsto na antecipação. Nada disso. Basta que pleiteiem o respeito à disposição expressa da legislação daquele Estado.

2.3. A ADI 2.777/SP

Com o propósito de também não ter de restituir o ICMS retido a maior, não obstante o disposto na legislação interna de seu Estado, o Governador do Estado de São Paulo promoveu a ADI 2.777/SP, pleiteando a declaração da inconstitucionalidade do art. 66-B, II, transcrito no item anterior deste parecer.

Na ADI, cuja inicial está disponível no *site* do Supremo Tribunal Federal,² o Governador do Estado de São Paulo aduz, basicamente, que, como na ADI 1.851/AL restou decidido que os Estados não são obrigados a devolver o ICMS retido a maior, no âmbito da substituição tributária “para frente”, a disposição de lei estadual que prevê essa restituição seria um “benefício fiscal”. Por conta disso, esbarraria no óbice representado pelo art. 155, parágrafo 2º, XII, “g”, da CF/88, pois não teria sido aprovada por convênio subscrito pela unanimidade dos Estados-membros.

Colocadas nesse contexto, as questões suscitadas pelo consulente, como se vê, giram basicamente em torno de saber se procedem os pedidos formulados na ADI 2.777/SP, e, nesse caso, se a declaração de inconstitucionalidade ali pretendida pode ser decretada com efeitos incondicionalmente *ex tunc*.

Vejamos.

3. Efeitos da ADI 1.851/AL

3.1. O convênio impugnado

Para que se avaliem os efeitos da decisão proferida na ADI 1.851/AL, é preciso considerar, primeiro, o que determinava o convênio por ela reputado constitucional. Trata-se da cláusula segunda do Convênio 13/97, que dispõe:

² <http://www.stf.gov.br>

“Cláusula segunda. Não caberá a restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no artigo 8º da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996.”

Como se observa, na mencionada cláusula os Estados signatários do convênio pactuam a não-restituição, e também a cobrança complementar, do ICMS, quando o preço final der-se por valores diversos do previsto na antecipação. Por outras palavras, pactuam a adoção de um recolhimento que, não obstante antecipado, é definitivo, não comportando ajustes ulteriores.

3.2. Alcance e efeitos da decisão que afirmou sua validade

Ao afirmar a validade do convênio, o Supremo Tribunal Federal limitou-se a reconhecer que o art. 150, parágrafo 7º, da CF/88 *não impõe* o ajuste posterior à luz do preço final. E, como não há essa imposição, o convênio, que a veda, ou, a rigor, por meio do qual os Estados signatários se comprometem a vedá-la, não é inválido.

Com efeito, exame dos votos vencedores, no citado acórdão, mostra que em todos eles se considerou que a sistemática da substituição tributária para frente *não impõe* ao Estado o dever de restituir o excesso arrecadado, quando o preço final se dá por valor inferior ao da antecipação. Assim como também não impõe ao Estado que exija diferenças de imposto, quando o preço final for superior.

O Ministro Sydney Sanches, por exemplo, observa que a Constituição *só impõe a restituição quando o fato gerador não se concretizar*, para assim reconhecer a validade do convênio que não permite essa restituição não imposta constitucionalmente.

Parece claro, portanto, que o Supremo Tribunal Federal não afirmou *obrigatória* a não-restituição. Afirmou-a *permitida*, o que é muito diferente. Ou, dito de outra forma, o STF reconheceu que a Constituição não obriga os Estados à restituição, mas evidentemente não afirmou existir na Constituição qualquer *vedação* a que essa devolução aconteça. Não existe, aliás, sequer a obrigação de que a substituição tributária seja adotada, não havendo, *a fortiori*, a obrigação de que seja adotada integralmente, vale dizer, de forma definitiva e sem ajustes ulteriores.

3.3. Abrangência em face de Estados não signatários?

Por outro lado, como a decisão reporta-se à validade de um convênio, que foi tido como válido, seus efeitos não podem ser outros que não o de tornar impositiva a observância do mesmo, que não há mais de ser reputado inconstitucional, observância que evidentemente só há de ser exigida daqueles que o subscreveram. Tal como uma decisão que afirma válido um contrato, que evidentemente só obriga as partes desse mesmo contrato, uma ADI que afirma válido um convênio não pode obrigar entes políticos que desse convênio não são signatários.

No máximo, o efeito que a decisão poderia ter, sobre terceiros não signatários do convênio, seria relativo e indireto, apenas no que toca aos seus fundamentos. Em suma, se nela se tivesse afirmado *proibida constitucionalmente* a restituição do excesso, no que tange ao ICMS cobrado por substituição tributária (ICMS-ST), seus fundamentos serviriam de base ou amparo para que se declarassem inválidas normas infraconstitucionais que determinassem ou autorizassem essa restituição. Mas, viu-se no item anterior, essa proibição constitucional de restituição não existe.

Entretanto, precisamente por ter sido considerado pelo STF - no julgamento da ADI 1.851/AL - que a restituição do excesso *não é obrigatória*, o Governador do Estado de São Paulo promoveu ADI (2.777) contra o dispositivo de sua lei local que assegura aos contribuintes essa restituição. A alegação, em suma, é a de que, se a restituição não é obrigatória,

o dispositivo de lei que a concede consiste em um “benefício fiscal” e, nessa condição, submete-se às exigências do art. 155, parágrafo 2º, XII, “g”, da CF/88, e, por conseguinte, ao disposto na LC 24/75.

O argumento merece análise apartada, o que fazemos no item seguinte.

3.4. A ADI 2.777/SP

Como dito, a ADI 2.777/SP, movida pelo Governador do Estado de São Paulo, ataca o art. 66-B, II, da Lei estadual 6.374/89, com a redação dada pela Lei estadual 9.176/95. Isso porque tal dispositivo, ao assegurar o direito à restituição do ICMS retido a maior, estaria a conceder um “benefício fiscal” em desrespeito ao art. 155, XII, “g”, da CF/88, que dispõe:

“Art. 155. (...)

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”

A matéria encontra-se disciplinada, no plano da legislação complementar, pela LC 24/75 que em seu art. 1º dispõe:

“Art. 1º As isenções do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único. O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - a quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto sobre Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.”

De acordo com o autor da ADI 2.777/SP, a devolução do ICMS retido a maior, no âmbito da substituição tributária “para frente”, como não é uma imposição constitucional, estaria abrangida pelo inciso II do artigo que se acaba de transcrever.

Esse seria o motivo pelo qual o dispositivo da lei paulista, ao assegurar o posterior ajuste da quantia antecipada, seria inconstitucional.

Não nos parece, contudo, *data maxima venia*, que tais argumentos tenham procedência. Na verdade, são falaciosos, e, no fundo, carentes de qualquer razão.

Primeiro, porque o inciso II do art. 1º da LC 24/75 evidentemente se reporta à hipótese de a Fazenda estadual arrecadar, e em seguida restituir, o tributo *devido*. Seria uma forma de mascarar uma isenção, recolhendo o tributo para em seguida devolvê-lo ao contribuinte. Não é isso, em absoluto, que ocorre no caso de restituição do excesso na substituição tributária, quando o montante devolvido pelo Estado realmente não seria devido, à luz da sistemática normal de tributação.

E, como o STF decidiu, a devolução não é obrigatória, mas tampouco é proibida, implicando apenas - quando é feita - a parcial neutralização das “vantagens” da substituição tributária, que se aproxima da sistemática normal de tributação. E alguém diria que a tributação normal, sem qualquer tipo de substituição, é um incentivo fiscal?! É evidente que não, o que por si só demonstra o despropósito da argumentação desenvolvida na indigitada ADI.

Segundo, porque os Estados são livres, a rigor, para adotar *ou não* a sistemática da substituição tributária. O art. 5º da LC 87/96 é muito claro ao delegar ao legislador estadual a tarefa de adotar - *ou não* - a sistemática da substituição, delimitando a quais setores, opera-

ções, atividades etc. seria ela aplicável. Se são livres para sequer adotarem a sistemática, são, *a fortiori*, livres para não a adotar integralmente, ou de forma plena, mas de forma parcial (se considerada “total” a forma considera possível pelo STF na ADI 1.851/AL), restituindo o excesso *ou cobrando a diferença* à luz do preço final efetivo.

Aliás, essa possibilidade - a cobrança de diferença - conduz a um terceiro argumento, a nosso ver definitivo, na demonstração de que não se trata de um incentivo fiscal, argumento a propósito muito utilizado pelos Estados quando defendiam a validade da sistemática. Ora, se, à luz do preço final, o Estado poderá devolver o excesso arrecadado, *mas também exigir eventuais diferenças*, é claro que a disposição em comento não trata de “benefício” algum. A menos que se admita que os Estados foram desonestos, mentirosos e desleais quando afirmaram não ser a sistemática mais gravosa aos contribuintes, pois era precisamente este o argumento que utilizavam: o de que a sistemática seria boa para todos, pois também não seria necessário pagar diferenças caso o preço final fosse superior ao previsto na antecipação. Tal argumento, inclusive, impressionou todos os Ministros que votaram pela validade.

E como, agora, o posterior ajuste ou acerto - seja para restituir, seja para cobrar diferenças - soa como um “benefício”? Será o reconhecimento do Estado de que, por meio da substituição tributária “para frente”, é realmente arrecadado mais do que o devido, em um locupletamento sem causa censurado pela Constituição e pelo próprio STF?

Ora, a sistemática da substituição, atrelada ao posterior ajuste à luz do preço final efetivamente verificado, é uma técnica de tributação que, tal como a substituição *sem* essa possibilidade de ajuste, e tal como a sistemática normal de tributação, pode ter vantagens e desvantagens, convenientes e inconvenientes para os contribuintes. Tal como ocorre com a sistemática do lucro presumido, do Simples, de certos regimes especiais de tributação etc. Em certos momentos podem ensejar tributação mais gravosa, e, em outros, menos gravosa, não se confundindo, de forma alguma, com um “benefício fiscal”.

O Supremo Tribunal Federal, a propósito, deixou isso muito claro quando julgou a tributação pelo ISS das sociedades de profissionais liberais, a qual, a teor do Decreto-lei 406/68, acontece por valores fixos. O STF entendeu³ que não se trata de benefício fiscal, não sendo vedada pelo art. 151, III, da CF/88, pois a forma diferenciada de cálculo pode ensejar, em alguns períodos, recolhimento por montantes superiores àqueles devidos através da sistemática normal.

O mesmo foi decidido em relação à autorização, contida no art. 9º, parágrafo 2º, do mesmo DL 406/68, para que sejam deduzidas as “subempreitadas” da base de cálculo do ISS devido pelo prestador do serviço de construção civil. Entendeu o STF que tais dispositivos “cuidam da base de cálculo do ISS e não configuram isenção”, razão pela qual não há “ofensa ao art. 151, III, art. 34, ADCT/88, art. 150, II e 145, § 1º, CF/88”.⁴ É exatamente a mesma coisa que ocorre com o ajuste na substituição preconizado pela legislação paulista, que de incentivo fiscal não tem nada, não contrariando, portanto, qualquer disposição constitucional.

No próprio julgamento da ADI 1.851/AL, a propósito, o STF, para conhecer da ação, afirmou que o convênio em comento *não cuida de benefícios fiscais*, o que por si deveria ser suficiente para encerrar a discussão a respeito do tema.

4. Inconstitucionalidade e Direito Intertemporal

4.1. ADI 2.777 e a ponderação do consulente

Pelo que se explicou no item anterior deste parecer, não nos parece que a ADI 2.777/SP deva ser julgada procedente. Não há, insistimos, invalidade na disposição impugnada da le-

³ STF, 2ª T., RE 301.508 AgR/MG, Rel. Min. Néri da Silveira, j. em 5/3/2002, v.u., DJ de 5/4/2002, p. 42.

⁴ STF, 2ª T., RE 214.414 AgR/MG Rel. Min. Carlos Velloso, j. em 5/11/2002, DJ de 29/11/2002, p. 38. No mesmo sentido: RE 220.323/MG, DJ de 18/5/2001, e RE 236.604/PR, DJ de 6/8/1999, RTJ 170/1.001.

gislação paulista. Está prevista em lei da entidade competente e não contraria o art. 150, parágrafo 7º, da CF/88, que não *proíbe* a restituição e nem *impõe* a adoção da sistemática nos termos nele (pela interpretação do STF) previstos. E tampouco contraria o art. 155, parágrafo 2º, XII, “g”, da Constituição, pois não cuida de benefício fiscal.

De qualquer forma, considerando que, até o momento em que elaborávamos este parecer, a referida ADI não havia ainda sido julgada pelo STF, *estando empatada a votação*,⁵ e considerando ainda que a premissa de que parte a segunda pergunta formulada pelo consulente é a da procedência de tal ADI, passamos a examinar os efeitos dessa (aqui imaginada) declaração de inconstitucionalidade.

4.2. Declaração erga omnes da inconstitucionalidade de norma mais favorável ao cidadão e direito intertemporal

Caso, por hipótese, o STF venha a declarar a inconstitucionalidade do art. 66-B da Lei estadual 6.374/89, com a redação dada pela Lei estadual 9.176/95, essa decisão não poderá produzir efeitos retroativos (*ex tunc*) prejudiciais a cidadãos que tenham se submetido aos efeitos da norma impugnada.

Essa é uma tese que defendemos faz bastante tempo, parecendo-nos absurdo que uma lei não possa retroagir para prejudicar o cidadão, mas uma decisão judicial possa ter “efeitos repristinatórios”⁶ retroativos que o possam.

Na verdade, o surgimento de Constituições rígidas, dotadas de supremacia em relação às leis editadas pelos poderes constituídos, é historicamente decorrente de revoluções levadas a efeito *pelos cidadãos* contra o Estado.⁷ A supremacia constitucional, em suma, é uma proteção conferida ao cidadão contra o arbítrio, quando este é praticado pelo legislador. Não pode, portanto, ser invocada pelo Estado (responsável pela edição da lei) *contra* o cidadão, para prejudicá-lo pelo fato de haver cumprido uma lei que, de resto, goza de presunção de constitucionalidade.⁸

É necessário, portanto, respeitar a situação daqueles cidadãos que, de boa-fé, houverem observado a lei depois considerada inconstitucional. Não se pode simplesmente aplicar a “teoria das nulidades”, afirmando-se que a lei inconstitucional é um “nada”, “nunca existiu”, quando isso implique o prejuízo de cidadãos que observaram a lei confiantes na presunção de sua constitucionalidade. Premissas e fundamentos inerentes ao controle difuso de constitucionalidade, que é invariavelmente exercitado em favor do cidadão e é feito à luz de uma situação concreta, não podem ser transplantados de modo impensado para o âmbito do

⁵ Conforme informação colhida no *site* do STF na Internet (www.stf.gov.br), o julgamento da mencionada ADI encontra-se paralisado, aguardando o voto de desempate do Ministro C. Britto. Votaram pela procedência da ADI os Ministros Eros Grau, Nelson Jobim, Gilmar Mendes, Sepúlveda Pertence e Ellen Gracie (Presidente), enquanto os Ministros Cezar Peluso (Relator), Ricardo Lewandowski, Joaquim Barbosa, Marco Aurélio e Celso de Mello julgaram-na improcedente. A Ministra Cármen Lúcia não vota nesse julgamento, por suceder ao Senhor Ministro Nelson Jobim, que dele já participou.

⁶ Não se trata de repristinação, é certo, mas os efeitos são os mesmos, na medida em que a declaração de inconstitucionalidade retira do mundo jurídico uma norma, fazendo com que em seu lugar volte a vigorar a que por ela havia sido revogada. Daí falar-se em “efeito repristinatório”, o qual, aplicado retroativamente, há de obedecer os limites previstos nos arts. 5º, XXXVI e XL, e 150, III, “a”, da CF/88.

⁷ Não é de hoje, realmente, que Paulo Bonavides observa que “... as Constituições existem para o homem e não para o Estado; para a Sociedade e não para o Poder. Robespierre, sem embargo da insânia revolucionária que o acometeu nos dias do Terror, proferiu uma verdade lapidar quando disse: ‘A declaração de Direitos é a Constituição de todos os povos.’” (*Curso de Direito Constitucional*, 4ª ed., São Paulo: Malheiros, 1993, p. 230)

⁸ Essa idéia está subjacente, com muita clareza, na Súmula 654 do STF, segundo a qual “A garantia da irretroatividade da lei, prevista no art. 5º, XXXVI, da Constituição da República, não é invocável pela entidade estatal que a tenha editado.”

controle concentrado, sob pena de surgirem inaceitáveis distorções, ou, no dizer de Paulo Bonavides, “situações ainda mais inconstitucionais”.⁹

Com efeito, a declaração da inconstitucionalidade de uma lei faz com que, automaticamente, a lei que havia sido por ela revogada, ou que não incidia sobre as situações nela previstas por ser mais genérica, passe a ser aplicável de modo retroativo. Isso, na generalidade das situações, se dá em favor do cidadão, que passa a ter direito à restituição de tributos pagos com base na lei declarada inconstitucional, por exemplo. Na hipótese - certamente menos freqüente, mas que pode ocorrer no caso deste parecer - de tais efeitos retrooperantes *prejudicarem o cidadão*, porém, tal eficácia *ex tunc* não pode ser absoluta.

Imagine-se, por exemplo, que um cidadão importa mercadoria beneficiada com isenção, e a operação assim é declarada ao Fisco. Caso posteriormente se declare, em ADI, a inconstitucionalidade da lei isentiva, que seria então tida como “nunca existente”, teria o contribuinte praticado o crime de descaminho? Obviamente, não, o que mostra que a lei, conquanto inconstitucional, há de produzir efeitos em relação a quem a houver de boa-fé observado, especialmente se se considerar que não foi o cidadão em exame o responsável por sua elaboração.

No dizer de Paulo Bonavides, as decisões de declaração de inconstitucionalidade prestam-se a um exame “meticuloso, com emprego dos meios elucidativos que se fizerem mais adequados para discernir, diante de cada caso concreto, o alcance da incidência da inconstitucionalidade”. Para o citado professor da Universidade Federal do Ceará, deve-se ter em vista, sempre, “seja qual for a forma de controle normativo - abstrato ou concreto - o teor material do acórdão, a fim de conjurar ou precaver ofensas a direitos subjetivos, os quais a ordem jurídica tutela e não podem ficar vulneráveis a atos de arbítrio, sem forma nem figura de juízo, quais aqueles que possam ser perpetrados usurpatoriamente por uma autoridade coatora”.¹⁰

Admitir que o Estado possa invocar, em um caso concreto e para prejudicar o contribuinte, a inconstitucionalidade de uma lei por ele editada, é reconhecer-lhe um benefício decorrente de seu próprio equívoco, ou mesmo torpeza, em total desacordo com o princípio da moralidade e com princípios implícitos no ordenamento, tais como o de que a ninguém é lícito alegar a própria torpeza. Além de ser vedado ao Estado invocar, para si, as garantias que a ordem jurídica oferece ao cidadão, constitui flagrante violação do princípio da moralidade admitir que o Estado tire proveitos patrimoniais, em detrimento do contribuinte, da declaração de inconstitucionalidade de uma lei, que é obra sua, e foi simplesmente observada (não podendo deixar de sê-lo!) pelo cidadão.

Repugna à consciência jurídica admitir que possa o Estado usar contra o cidadão verdadeira armadilha. Fazendo uma lei inconstitucional, e obrigando o cidadão a obedecê-la, o Estado há de suportar as consequências de seu erro. Não é razoável admitir-se que, algum tempo depois, declarada a inconstitucionalidade da lei, extraia proveito de sua própria torpeza.

Não se pode esquecer, ainda, que, ao lado do valor justiça, a segurança jurídica é o valor mais importante a ser preservado pela ordem jurídica. Não há ordem se não há segurança, e esta consiste precisamente no “conjunto de condições que torna possível às pessoas o conhecimento antecipado e reflexivo das consequências diretas de seus atos e de seus fatos à luz da liberdade reconhecida”.¹¹

⁹ Paulo Bonavides, *Curso de Direito Constitucional*, 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 308.

¹⁰ Paulo Bonavides, *Curso de Direito Constitucional*, 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 310.

¹¹ Jorge Reinaldo Vanossi. *El Estado de Derecho en el Constitucionalismo Social*, Buenos Aires: Editora Universitaria, 1982, p. 30. Apud SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 8ª ed., São Paulo: Malheiros, 1992, p. 378.

Com efeito, a vida sem segurança jurídica seria inviável, insuportável, inteiramente contrária à natureza do ser humano. Por isto mesmo Vicente Ráo observa que...

"... a inviolabilidade do passado é princípio que encontra fundamento na própria natureza do ser humano, pois, segundo as sábias palavras de Portalis, o homem, que não ocupa senão um ponto no tempo e no espaço, seria o mais infeliz dos seres, se não se pudesse julgar seguro nem sequer quanto à sua vida passada. Por essa parte de sua existência, já não carregou todo o peso de seu destino? O passado pode deixar dissabores, mas põe termo a todas as incertezas. Na ordem do universo e da natureza, só o futuro é incerto e esta própria incerteza é suavizada pela esperança, a fiel companheira de nossa fraqueza. Seria agravar a triste condição da humanidade querer mudar, através do sistema da legislação, o sistema da natureza, procurando, para o tempo que já se foi, fazer reviver as nossas dores, sem nos restituir nossas esperanças."¹²

Aplicar ao contribuinte, especialmente àquele que exerceu atividade empresarial, com estrita observância da lei, por longo tempo, tratamento tributário mais oneroso, de forma retroativa, implica flagrante e absurda violação do princípio da segurança jurídica. Admitir implicaria destruição, pelo total e completo descrédito, das instituições públicas e do próprio Direito. O contribuinte não teria mais nenhuma garantia de que sua conduta, em estrito cumprimento da lei, não seria futuramente tratada como cometimento ilícito, em virtude de posterior manifestação do Supremo Tribunal Federal, declarando inconstitucional a lei por ele obedecida.

Por isto mesmo, independentemente de quaisquer considerações de ciência jurídica, às manifestações da Corte Maior, no controle concentrado de constitucionalidade, devem ser aplicados os mesmos princípios do direito intertemporal aplicáveis às normas jurídicas em geral. É uma imposição do Direito em qualquer parte do mundo civilizado, em prol da segurança jurídica.

Desse modo, como leciona com propriedade Misabel Derzi, o princípio da irretroatividade das leis, uma das formas de expressão do princípio da segurança jurídica, é também aplicável àquelas manifestações. Nas palavras da ilustre Professora da Universidade Federal de Minas Gerais,

"(...) o princípio não deve ser limitado às leis, mas estendido às normas e atos administrativos ou judiciais. O que vale para o legislador precisa valer para a Administração e os tribunais. O que significa que a Administração e o Poder Judiciário não podem tratar os casos que estão no passado de modo que se desviem da prática até então utilizada, na qual o contribuinte tinha confiado.

(...)

Podemos dizer que o Código Tributário Nacional também adota a mesma diretriz, porque o parágrafo único do art. 100 exclui a possibilidade da imposição de penalidades, cobrança de juros e mesmo atualização de valor monetário da base de cálculo de tributo se o contribuinte vinha pautando a sua conduta em atos normativos, decisões ou práticas reiteradas, que depois se alteram. O mesmo deve valer para os tribunais, especialmente para o Supremo Tribunal Federal, o qual, em muitas circunstâncias, para a proteção da confiança nas instituições públicas, deveria atribuir efeitos *ex nunc* ou *pro futuro* a suas decisões."¹³

A tese doutrinária que defendemos, de tão evidente, nem deveria ser questionada. E se o foi no passado, nos dias atuais não se pode mais admitir que, sem incorrer em erro grosseiro, alguém pretenda aplicar retroativamente, contra o cidadão, os efeitos da declaração de inconstitucionalidade de uma lei, porque o próprio Supremo Tribunal Federal, em acórdão da lavra do Ministro Francisco Rezek, já decidiu que não pode o cidadão ser prejudicado pelo cumprimento de uma lei que se presumia constitucional:

¹² Vicente Ráo. *O Direito e a Vida dos Direitos*, vol. 1, p. 428. *Apud* Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra da Silva Martins, *Comentários à Constituição Federal de 1988*, 2º vol., São Paulo: Saraiva, 1989, pp. 184/185.

¹³ Misabel Abreu Machado Derzi, em notas de atualização a Aliomar Baleeiro. *Limitações Constitucionais ao Poder de tributar*, 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, pp. 193/194.

“Subsistência de pagamento de gratificação, mesmo após a decisão *erga omnes* da Corte. Jurisprudência do STF no sentido de que a retribuição declarada inconstitucional não é de ser devolvida no período de validade inquestionada da lei de origem, mas tampouco paga após a declaração de inconstitucionalidade.”¹⁴

A rigor - vale a pena insistir nesse ponto - a decisão proferida no controle concentrado de constitucionalidade tem natureza normativa. Seja por retirar da ordem jurídica uma norma, seja por ter “efeitos repristinatórios” em relação à norma que por ela havia sido revogada, tal decisão é, indiscutivelmente, dotada de hipoteticidade, abstratividade e generalidade, sendo, pois, uma norma jurídica, seja qual for o critério jusfilosófico utilizado para caracterizar as normas ou prescrições do Direito.

Ao proferir decisão *erga omnes*, o Supremo Tribunal Federal, mesmo sendo, como é, um órgão do Poder Judiciário, não exerce atividade jurisdicional, eis que esta, como é de todos sabido, consiste na dicção do direito no caso concreto. Nem as denominadas ações do controle de constitucionalidade, previstas no art. 102, inciso I, alínea “a”, da Constituição Federal, são ações no sentido processual tradicional.¹⁵

À declaração de inconstitucionalidade, pois, aplicam-se os preceitos do Direito intertemporal aplicáveis a todas as demais normas jurídicas.

Neste sentido é a lição de Gilmar Ferreira Mendes, para quem “admitido, entre nós, o processo de inconstitucionalização da lei, há de se contemplar, igualmente, o estabelecimento de limites quanto à ineficácia retroativa, não se afigurando possível afirmar, nessa hipótese, a nulidade *ex tunc*”.¹⁶

Também para Paulo Bonavides, a retroatividade da decisão proferida em ação direta não pode ocorrer em casos em que essa retroatividade implique violação de princípios outros, ou, como bem definiu, em situações “ainda mais inconstitucionais”. Seu ensinamento merece transcrição:

“Outra razão entende com a segurança jurídica que torna necessário que preceitos, embora inconstitucionais, possam existir ou ter eficácia durante um prazo de transcrição, levando-se em conta que a invalidade das prescrições das Constituições, ou seja, a supressão da norma por declaração de nulidade, produziria uma situação que aos julgadores se afigura mais ‘inconstitucional’ do que aquela provocada pela conservação temporária da validade da lei declarada apenas ‘incompatível com a Constituição’.”¹⁷

Seria exatamente o caso, se os contribuintes que observaram a lei paulista impugnada, e por isso creditaram-se de valores relativos ao ICMS, tivessem agora de devolvê-los, ou, pior, pudessem ser autuados e penalizados com a exigência de multas e das quantias que não pagaram (para cujo pagamento tampouco planejaram suas atividades e seus preços) amparados em lei até então vigente, e presumivelmente constitucional.

Em suma, à decisão proferida em ação direta aplicam-se todos os princípios que regem a aplicação das leis no tempo. Quer no âmbito da ciência jurídica, quer no plano da política jurídica, é redobrado absurdo admitir que um instrumento criado para proteger o cidadão seja utilizado para estiolar a segurança jurídica, sua garantia mais elementar.

Por isto mesmo, outra não é a tendência do constitucionalismo europeu. Depois de fazer profunda análise do sistema europeu de controle de constitucionalidade, assevera Villalón:

¹⁴ Revista dos Tribunais, Caderno de Direito Tributário 9/285.

¹⁵ Nesse sentido: Hugo de Brito Machado. *Curso de Direito Tributário*, 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 350; Hugo de Brito Machado Segundo. *Processo Tributário*, 2ª ed., São Paulo: Atlas, 2006, p. 505.

¹⁶ Gilmar Ferreira Mendes. *Controle de Constitucionalidade. Aspectos Jurídicos e Políticos*. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 280.

¹⁷ Paulo Bonavides. *Curso de Direito Constitucional*, 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 269.

"En este punto cabe afirmar que la tendencia general de la época es la atribución de efectos *ex nunc* o *pro futuro* a las declaraciones de inconstitucionalidad, sobre la base - ello va implícito en el 'sistema europeo' - de que se trata de efectos generales o *erga omnes*. Absolutamente consecuente, sin embargo, sólo aparece el ordenamiento austríaco, quien habla expresa e inequívocamente de 'derogación' e incluso admite una 'vacatio' primero de seis meses, luego de un año, para la entrada en vigor de dicha derogación."¹⁸

Paulo Bonavides examina com propriedade a doutrina do controle de constitucionalidade, e manifesta-se decididamente contrário à aplicação pura e simples da doutrina das nulidades no campo do controle concentrado de constitucionalidade. Preconiza, como temos feito, a atribuição de efeitos *ex nunc* à declaração de inconstitucionalidade neste proferida, *sempre que os efeitos da decisão forem gravosos ao cidadão que se tiver submetido à lei impugnada*, asseverando, com toda razão:

"Não se contraponha que as considerações copiosamente expendidas acerca dessa nova direção jurisprudencial se prendem a sistemas jurídicos diferentes, ao direito de outros países e que são de todo inúteis para a nossa ordem de instituições. A uma assertiva desse jaez, notoriamente inane e descabida, basta, para desvanecê-la, não perder de memória que todo o Direito Constitucional brasileiro durante a Primeira República evoluiu doutrinariamente atado a clássicos do direito público norte-americano e a juizes célebres da Suprema Corte dos Estados Unidos, cujas lições sobre 'judicial control', por exemplo, foram aqui acolhidas em razões forenses, arestos, artigos de doutrina, bem como a inumeráveis publicações que opulentaram nossas letras jurídicas."¹⁹

Realmente, a influência do Direito norte-americano é válida no que diz respeito ao controle difuso de constitucionalidade. Neste o que se questiona é o Direito, resultante da incidência da norma. A decisão atinge o Direito subjetivo. Não a norma. Se não tivesse o efeito de apagar os efeitos desta no passado seria inútil. Isto, porém, não se dá no controle concentrado, em que o objeto da decisão é a norma, é o Direito objetivo. No controle concentrado, cujo berço é o constitucionalismo europeu, e por isto se legitima a influência deste entre nós, a decisão que declara a inconstitucionalidade atinge a norma e por isto mesmo os seus efeitos devem se projetar para o futuro, salvo a excepcional retroatividade, em casos expressamente indicados e com ressalva dos direitos que a própria Constituição protege contra a retroatividade das leis.

Dessa forma, se o art. 66-B da Lei estadual 6.374/89, com a redação dada pela Lei estadual 9.176/95, não poderia ser validamente *revogado de forma retroativa*, tampouco pode ter sua inconstitucionalidade decretada, com efeitos *erga omnes*, de modo também retroativo.

O Supremo Tribunal Federal tem aplicado, em alguns casos com profunda sabedoria, a faculdade de "modulação" dos efeitos de suas decisões, quando declara de forma *erga omnes* a inconstitucionalidade de dispositivos de lei. No presente caso, na hipótese de a ADI 2.777/SP ser julgada procedente, o que não nos parece correto, essa modulação deverá ocorrer. Aliás, assim deve ser considerado, mesmo se nada expresso for dito pela Corte Maior, dado o caráter normativo da decisão, e a impossibilidade de com ela se impactar o princípio da irretratividade das leis tributárias.

5. As Respostas

Em face do que foi visto e examinado nos itens precedentes deste parecer, podemos agora responder, em síntese, as questões formuladas pela consulente, nos seguintes termos:

1. Não sendo o Estado de São Paulo signatário do Convênio 13/97 e, tendo em sua legislação a previsão para a restituição dos valores retidos a maior do ICMS em virtude da

¹⁸ Pedro Cruz Villalón. *La Formación del Sistema Europeo de Control de Constitucionalidad (1918-1939)*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1987, p. 416.

¹⁹ Paulo Bonavides. *Curso de Direito Constitucional*, 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 309.

sistemática da substituição tributária, aplicam-se os efeitos da ADI 1.851 ao Estado de São Paulo?

Não.

Primeiro, porque, como dito na própria pergunta, o Estado não era signatário do Convênio.

Segundo, e mais importante, porque a afirmação de que não é inconstitucional a norma que veda a devolução do excesso não implica, necessariamente, ser inconstitucional uma norma que determine essa devolução. Dito de uma outra forma, o fato de o art. 150, parágrafo 7º, da CF/88 não obrigar o Estado a restituir o excesso arrecadado com o ICMS-ST não significa que esse mesmo artigo proíba o Estado de fazê-lo.

Assim, a circunstância de o Convênio 13/97 não ser inconstitucional não conduz à conclusão de que a legislação do Estado de São Paulo o seja.

Por outro lado, a determinação legal de que seja feito o ajuste em face do preço final, seja para exigir-se a diferença de ICMS, seja para devolver-se o excesso arrecadado, não é um benefício fiscal, não se sujeitando às exigências do art. 155, parágrafo 2º, XII, “g”, da CF/88.

2. Caso julgada procedente a ADI 2.777, é correto afirmar que o direito à restituição dos valores do ICMS retido a maior estão assegurados até a data do julgado, haja vista que a declaração da inconstitucionalidade não pode ferir direito adquirido e, deve ser declarada com efeitos *ex-nunc*?

Em nossa compreensão, não existem argumentos razoáveis que autorizem um julgamento pela procedência dos pedidos na mencionada ADI 2.777.

De qualquer modo, considerando, para responder a pergunta, que isso venha a ocorrer, o referido julgamento - como todos os que são proferidos no âmbito do controle concentrado - produziria efeitos erga omnes, vale dizer, normativos. Equivaleria a uma nova norma, introduzida no ordenamento. E, como tal, não poderia retroagir, para prejudicar aqueles que houvessem observado a norma depois considerada inconstitucional. A proteção à boa-fé do cidadão que se comportou conforme a lei ainda não declarada inconstitucional é a contrapartida necessária da presunção de constitucionalidade que assiste às leis em geral.