

**O PANORAMA DE GUERRA FISCAL E AS DECLARAÇÕES DE  
INCONSTITUCIONALIDADE NA CONCESSÃO DE INCENTIVOS REFERENTES  
AO ICMS: UMA ANÁLISE ACERCA DA MODULAÇÃO DE EFEITOS NAS  
DECISÕES JUDICIAIS DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Gabriela Buarque Pereira Silva<sup>1</sup>

Sâmara Suruagy do Amaral Barros Pacheco<sup>2</sup>

**RESUMO:** Este artigo dedica-se à questão das modulações de efeitos nas decisões do Supremo Tribunal Federal que declaram a constitucionalidade de benefícios fiscais no ICMS. Observa-se que houve *overruling* jurisprudencial neste tópico, tendo o STF, há pouco, concedido modulação temporal em ADI's que versam sobre o tema, utilizando a autorização do Art. 27 da Lei 9.868/99. Assim, far-se-á análise bibliográfica e jurisprudencial acerca desta modulação no panorama constitucional, verificando, por conseguinte, a necessidade de juízo de ponderação e razoabilidade, considerando as peculiaridades casuísticas, as garantias dos contribuintes e a sobreposição dos princípios constitucionais, sobretudo os da segurança jurídica, confiança e boa-fé.

**PALAVRAS-CHAVE:** Guerra fiscal. Icms. Incentivo fiscal. Modulação de efeitos.

**ABSTRACT:** This article is devoted to the question of modulations of effects evidenced in recent judicial decisions of the Federal Supreme Court that declare the unconstitutionality of tax benefits in ICMS. It's observed that there was case law change in this topic, whereas STF has recently granted temporal modulation of effects in direct actions of unconstitutionality that deal with the subject, using the Authorization in Art. 27 of Law 9,868/99. Thus, bibliographical and jurisprudential analysis will be carried out on this modulation in the constitutional panorama, checking, thus, that it's up to the interpreter to perform judgment and reasonability, taking into account the specific peculiarities of the case, the taxpayers' guarantees and the overlapping of constitutional principles, especially legal certainty, trust and good will.

**KEYWORDS:** Tax warfare. Icms. Tax incentives. Effects modulation.

## **INTRODUÇÃO**

A análise do fenômeno jurídico impede o reconhecimento de que se trata de um objeto essencialmente cultural. Nesse sentido, a pretensão cognoscente dos textos normativos perpassa a necessária compostura material dos fatos jurídicos, adentrando em sua compreensão social-axiológica. É nesse sentido que este artigo aborda a questão das recentes modulações de efeitos perpetradas nas decisões judiciais do Supremo Tribunal Federal que declaram a constitucionalidade de benefícios fiscais no Imposto sobre Circulação de

---

<sup>1</sup> Graduanda em Direito pela Universidade Federal de Alagoas (UFAL). E-mail: gabibuarque1@hotmail.com.

<sup>2</sup> Graduanda em Direito pela Universidade Federal de Alagoas (UFAL). E-mail: samarasuruagy@hotmail.com.

Mercadorias e Serviços, considerando a relevância constitucional de princípios fundamentais como a segurança jurídica, a confiança e a boa-fé.

A presente abordagem assume relevância em função do enaltecimento, no contexto constitucional, das garantias fundamentais dos contribuintes ante o poder soberano estatal, precisamente no enfoque que se refere à instituição de normas reguladoras referentes à tributação em um contexto de guerra fiscal. Considerando que as medidas tomadas em tal contexto irradiam efeitos não somente no campo estritamente jurídico, mas também em âmbitos sócio-econômicos, impende analisar a legitimidade dos impactos advindos de tais decisões judiciais para os contribuintes.

Sendo assim, por meio de metodologia dedutiva de revisão bibliográfica e pesquisa jurisprudencial, observar-se-á, inicialmente, ajurisprudência do Supremo Tribunal Federal e o *overruling* verificado em determinadas Ações Diretas de Inconstitucionalidade no que tange à modulação de efeitos. Em continuidade, analisar-se-á a pertinência e necessidade dessas modulações de efeitos nas hipóteses de declaração de inconstitucionalidade de benefícios fiscais em face dos princípios fundamentais ancorados na Constituição Federal de 1988 e, por fim, serão proferidas análises e críticas acerca de tal panorama, conjecturando, ademais, acerca da posição do Fisco nesse contexto.

O objetivo deste trabalho, portanto, é investigar acerca da ponderação entre princípios fundamentais que tutelam o contribuinte e a sistemática de controle constitucional que disciplina os efeitos oriundos das declarações proferidas pelo STF, verificando qual valor jurídico se sobrepõe na análise jurisdicional e qual o arcabouço teórico-normativo que o sedimenta.

## **1 O CONTEXTO DE GUERRA FISCAL E A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Quando se trata de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), urge evidenciar, inicialmente, que tal tributo irradia reflexos sobre a competitividade empresarial e a arrecadação dos Estados-Membros. Isso porque se configura como um tributo não-cumulativo, de modo que o que não for cobrado em uma etapa, por não ensejar crédito, será cobrado, portanto, na etapa subsequente. Nesse sentido:

A importância dos convênios pode ser mais bem apreendida quando se consideram as particularidades do ICMS. É um imposto estadual, mas cuja base é o consumo. Ora, se o mercado é nacional, a existência de um imposto estadual sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre as prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de

comunicações exige especial cuidado. Afinal, sem entrar nos detalhes do imposto, basta considerar que aos Estados não é dado diferenciar os produtos que sejam comercializados em seu território em função de sua procedência ou destino (artigo 152 da Constituição Federal). Evidencia-se, assim, os riscos a que se submete o próprio mercado nacional se um produto, em transação interestadual, vier com carga tributária inferior àqueles produzidos no próprio mercado destinatário. Instaura-se a guerra fiscal e corrompe-se a própria Federação (SCHOUERI, 2016, p. 126).

É em função de tal perspectiva que o ordenamento jurídico exige prévia autorização de todos os Estados e do Distrito Federal, por meio do convênio no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ)- composto pelos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação de cada Estado e Distrito Federal e pelo Ministro de Estado da Fazenda-regulamentado por Lei Complementar, para a concessão e revogação de benefícios fiscais que sejam atinentes ao ICMS, nos termos do artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, alínea “g” da Constituição Federal de 1988. Nos termos de Luciano Amaro, os convênios são fontes que verdadeiramente “inovam o direito tributário, ao definir hipóteses de concessão de isenções, benefícios e incentivos fiscais atinentes ao ICMS, ou sua revogação” (AMARO, 2006, p. 190).

Nesse mesmo diapasão, a Lei Complementar 24/75 regulamenta a matéria, determinando que “a concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes” (art. 2º, §2º). Tal disciplina visa obter maior cooperação e regularidade entre as relações comerciais que se estabelecem entre a iniciativa privada e os Estados em geral, e, mais notadamente, evitar o desequilíbrio concorrencial entre os entes federativos.

Não obstante tal previsão jurídica, muitos Estados, enquanto entes possuidores de competência tributária, adotam práticas de concessões unilaterais de benefícios atinentes ao ICMS, ensejando o que se convencionou chamar de “guerra fiscal”, em razão do competitivo intuito de atrair empreendimentos privados, inobservando a previsão dos convênios. Assim, argumenta-se que:

A princípio, reduções e incentivos do ICMS somente poderiam ser concedidos por decisão unânime dos estados, reunidos no Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). Na prática, porém, os estados vêm concedendo vários incentivos à margem das decisões do CONFAZ, buscando atrair investimentos para seus respectivos territórios. Esse mecanismo é conhecido como guerra fiscal entre os estados (PEREIRA, 2010, p. 45).

Esse fenômeno é intensamente debatido e majoritariamente compreendido como negativo à cooperação federativa e aos ajustes financeiros e fiscais. Nesse sentido, em análise da jurisprudência do STF, verifica-se que é pacífico o entendimento acerca da inconstitucionalidade dos benefícios de ICMS concedidos sem prévia autorização do convênio, haja vista que há décadas o Tribunal vem invalidando leis estaduais que violem tal disposição<sup>3</sup>. O entendimento que alicerça tal decisão denota que, não obstante a competência tributária abranja a plena competência para instituir benefícios e exonerações fiscais, em relação ao ICMS, em razão de previsão constitucional e de suas peculiaridades, impõe-se uma exceção, com o fito de manter o equilíbrio tributário entre os Estados e a harmonia do pacto federativo.

Em continuidade, no que tange à eficácia de tais decisões, observa-se que o entendimento jurisprudencial vinha demonstrando ser maciçamente favorável à plena eficácia *extunc*, sem modulação de efeitos. Destarte, o STF vinha consolidando jurisprudência no sentido da não utilização da previsão do artigo 27 da Lei 9.868/99, que faculta ao Tribunal, na declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, por razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, com maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos da declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

Ademais, em um dos casos em que houve oposição de embargos de declaração com pedido de modulação dos efeitos temporais, na ADI 3794 do Relator Ministro Roberto Barroso, a pretensão foi rejeitada, em 18/12/2014, sob o argumento de que caracterizaria um incentivo à guerra fiscal.

Nesse sentido, compete sublinhar que, em razão da solidez do entendimento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal no sentido de que são inconstitucionais os benefícios fiscais de ICMS concedidos sem prévia aprovação por convênio, houve a formulação da Proposta de Súmula Vinculante nº 69: “Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional.”. Ressalte-se que, nesse caso, o Tribunal também

---

<sup>3</sup> A título exemplificativo, verificam-se: ADI 2345, Relator: Min. Cezar Peluso, Tribunal Pleno, DJ de 30/06/2011; ADI 4276, Relator: Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, DJ de 20/08/2014; ADI 2548, Relator: Min. Gilmar Mendes, DJ de 15/06/2007; ADI 2439, Relator: Min. Ilmar Galvão, DJ de 21/02/2003; ADI 128-1, Relator: Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 26/03/1993; ADI 1587, Relator: Min. Octavio Gallotti, DJ de 19/10/2000.

não fez uso da faculdade prevista no artigo 4º da Lei nº 11.417/2006, que permite a restrição da eficácia vinculante da Súmula, em razão de segurança jurídica ou excepcional interesse público, por decisão de 2/3 de seus membros.

Recentemente, caracterizando um *overruling* no entendimento jurisprudencial do STF, o julgamento da ADI 4.481 foi o primeiro a conceder modulação temporal de efeitos, a contar da sessão de julgamento realizada em 11 de março de 2015. Na ocasião, o Ministro Marco Aurélio, no entanto, levantou crítica no sentido de que a modulação temporal acabaria por incentivar o desrespeito às disposições constitucionais e uma aposta na morosidade do Poder Judiciário. Os argumentos suscitados em favor da mudança foram o tempo de vigência da lei estadual e a demora do Poder Judiciário em julgar o feito, nos termos demonstrados no acórdão:

Por outro lado, a norma em exame vigorou por oito anos, com presunção de constitucionalidade, de modo que a atribuição efeitos retroativos à declaração de inconstitucionalidade geraria um grande impacto e um impacto injusto para os contribuintes (ADI nº 4.481, 2015, p. 9).

No sentido de consolidação do *overruling* perpetrado na ADI supracitada, no dia 8 de março de 2017, duas ações diretas de inconstitucionalidade contra leis estaduais do Rio Grande do Sul e do Paraná que concediam benefícios fiscais a empresas locais como contrapartida a adesão a programas de investimento e geração de emprego e natureza educacional foram julgadas: ADI 3.796, de Relatoria do Ministro Gilmar Mendes e ADI 2.663, de Relatoria do Ministro Luiz Fux. Em ambos os casos, o Plenário julgou inconstitucionais as normas e efetuou modulação temporal para que os efeitos da decisão irradiassem a partir da publicação da ata do julgamento.

Observando o cenário de guerra fiscal mencionado, cuja solução judicial tem sido propostas de súmulas vinculantes e *overruling* jurisprudencial, compete agora avaliar quais os fundamentos, possibilidades e adequação jurídica de tais propostas sob o prisma de intangibilidade das garantias individuais dos contribuintes.

## **2 DA NECESSIDADE CONSTITUCIONAL DA MODULAÇÃO DE EFEITOS**

Inicialmente, impede ressaltar que em que pese a Constituição Federal de 1988 não tenha atribuído expressamente eficácia retroativa às decisões proferidas em sede de controle de constitucionalidade, a doutrina e a jurisprudência são uníssonas no reconhecimento da teoria da nulidade da lei inconstitucional. Sendo assim, a teoria idealizada pelo jurista

americano John Marshall no julgamento do caso *Marburyvs Madison* assentou que a declaração de inconstitucionalidade possui eficácia retroativa, desconstituindo os efeitos produzidos pela norma desde o seu nascêdouro, sendo adotada pelo ordenamento pátrio. Logo, a modulação de efeitos configura medida excepcional, por desvirtuar-se da teoria adotada para a declaração de inconstitucionalidade, sendo aplicada somente nas hipóteses em que a supremacia constitucional exige, sob pena de caracterizar-se idêntica situação de manifesta inconstitucionalidade.

Sendo assim, o artigo 27 da Lei nº 9.868/99 autoriza o STF a modular os efeitos das decisões nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade nas hipóteses em que houver risco de insegurança jurídica ou excepcional interesse social. Logo, o Tribunal poderá restringir os efeitos da decisão, estabelecendo um termo inicial para a cassação de efeitos que seja posterior à publicação da norma e anterior à decisão declaratória de inconstitucionalidade, bem como poderá não atribuir efeito retroativo à decisão, determinando que ela somente produza efeitos após seu trânsito em julgado ou determinar que a decisão somente produza efeitos a partir de outro momento que venha a ser fixado.

Cumpre salientar, outrossim, que o ordenamento jurídico constitucional exalta a proporcionalidade e a ponderação de valores enquanto critério para a escolha de alternativas a serem tomadas em determinado contexto. Nesse trilhar, o intérprete pondera a intensidade de violação a dois ou mais direitos fundamentais, que estariam em colisão.

Nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho,

Seja como for, os princípios aparecem como linhas diretrizes que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença (CARVALHO, 2007, p. 155).

Considerando a supremacia constitucional dos princípios e seu valor normativo, impende ressaltar que, considerando a segurança jurídica, a modulação de efeitos não deveria ser visualizada como uma mera faculdade. Isso porque, são múltiplas as situações em que a segurança jurídica enquanto valor fundamental se sobreponha à declaração de inconstitucionalidade.

É nesse ponto que exsurge a proporcionalidade como juízo de ponderação que deve sopesar a segurança jurídica ou outro princípio constitucional relevante que se manifeste sob a forma de excepcional interesse social, no intuito de averiguar a necessidade da modulação de

efeitos. Nesse sentido, o juízo de proporcionalidade e razoabilidade deve levar em consideração as particularidades do caso concreto e dos contribuintes atingidos, além de ser adequada e necessária nos termos jurídicos.

Assim:

Ocorrendo colisão de princípios, trabalha-se de modo a construir uma solução que contemple os diversos valores colidentes, ponderando-os de modo a fazer com que prevaleça, na medida do necessário, aquele que tenha mais peso em face das circunstâncias específicas sob apreciação e cujo afastamento seria menos aceitável perante o sistema como um todo (PAULSEN, 2014, p. 96).

Ademais, a própria norma que autoriza a modulação de efeitos no controle de constitucionalidade é determinada em regra infraconstitucional (Lei nº 9.686/99), razão pela qual é imperiosa que sua aplicação seja efetuada sob o prisma da principiologia constitucional, compreendida como o vetor que outorga unidade e agregação entre as regras do direito positivo.

A segurança jurídica, por sua vez, se caracteriza pela confiança do contribuinte nos atos estatais, que pressupõem estabilidade, calculabilidade e cognoscibilidade e possui anteparo no artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal. Para Ricardo Lobo Torres, “a segurança jurídica e os princípios dela emanados, portanto, compõem o quadro das garantias normativas dos direitos fundamentais” (TORRES, 2008, p. 506).

Saliente-se que a ideia de supremacia do interesse público sobre o privado, ademais, tem sofrido severas temperanças em sua aplicação, não mais configurando um valor absoluto. Contemporaneamente, prestigia-se a ideia de interesse geral, que privilegia, também, os interesses do mercado e dos cidadãos que compõem o grupo social, sem conferir ao Estado um monopólio na determinação de interesses jurídicos ou uma qualidade de hipersuficiente ante o indivíduo. Logo, impõe-se a ponderação com outros princípios que possuem, contemporaneamente, tanto valor jurídico quanto a clássica noção da supremacia do interesse público.

Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, portanto, devem observar a segurança jurídica das relações perpetradas com terceiros de boa-fé, que, no caso em perspectiva, são os contribuintes que obedeceram às prescrições e gozaram dos benefícios instituídos por lei estadual, presumida legítima. Verifica-se, portanto, a necessidade de limitação da retroação às situações jurídicas consolidadas no tempo, mormente tendo em vista que não se afigura razoável penalizar o contribuinte e desestabilizar relações sociais, sendo intransponível a observância dos princípios da previsibilidade e da proteção da confiança. O

Estado intervencionista contemporâneo determina regulações múltiplas em inúmeras áreas da vida social, de modo que a complexidade resultante de tal fenômeno torna intrincada para o indivíduo comum a compreensão apriorística da validade jurídica de atos normativos abstratos expedidos pelo Poder Público.

Sublinhe-se que a lei produz todos os seus efeitos até que seja declarada a sua constitucionalidade pelo tribunal competente, de modo que, em determinadas situações, resta impossível inobservar as consequências desencadeadas pelo fato jurídico no contexto social. Isso porque, ao ser editado um ato normativo com presunção de validade, como as leis estaduais, há consequente criação de expectativas em relação aos contribuintes no que tange ao seu cumprimento. Tal expectativa se baseia na continuidade da ordem jurídica, tutelada pelos princípios da segurança jurídica e da irretroatividade. Considerando a expectativa criada na esfera jurídica do contribuinte em razão da publicação do ato normativo, verifica-se que há incidência do princípio da confiança.

Na ADI 4.481, a título exemplificativo, os benefícios estiveram com presunção de validade e plena eficácia por ao menos oito anos até que o Supremo Tribunal Federal decretasse a sua constitucionalidade. Ressalte-se, ademais, que os benefícios tributários concedidos nas hipóteses do ICMS, usualmente não se incorporam ao lucro auferido pelos empresários, de modo que apenas são repassados ao mercado por meio da redução de preço, por incidirem sobre o consumo. Desse modo, a cobrança retroativa dos tributos descaracteriza a essência do ICMS por onerar o patrimônio da pessoa que exerce a atividade empresarial.

O princípio da boa-fé, em uma perspectiva objetiva, se refere a um mínimo padrão de conduta e de deveres anexos na relação jurídica que conferem estabilidade às partes. A tutela da boa-fé, portanto, exige que sejam observadas, com cautela, as relações estabelecidas entre o setor privado e o Poder Público, porquanto se operam sob a presunção da legitimidade da lei publicada e do amparo jurídico. Nesse sentido, urge evidenciar que não é facultado ao contribuinte efetuar um controle prévio de validade ou constitucionalidade das leis para decidir se irão cumpri-las ou não, ainda que haja vício evidente.

Para que, legitimamente, o contribuinte esteja autorizado a recolher ou não recolher o tributo, é necessário que haja pronunciamento competente de um órgão autorizado pelo ordenamento jurídico para efetuar o controle de constitucionalidade das normas. Sendo assim, o ônus social da constitucionalidade é transferido ao contribuinte, em que pese não lhe seja dado pela ordem jurídica legitimidade para declarar eventual validade do ato normativo e de acordo com ela se conduzir ou até mesmo discuti-la em processo administrativo. A questão

dos efeitos temporais advindos de declaração de inconstitucionalidade deve ser analisada sob o prisma das garantias e direitos fundamentais do contribuinte, porquanto este será o maior onerado com a decisão, não obstante não tenha dado causa a tal situação jurídica e sequer possua legitimidade ativa para o ajuizamento de Ação Direta de Inconstitucionalidade (art. 103 da CF/88).

Considerando que não lhe é conferido qualquer ingerência sobre a edição de leis inconstitucionais bem como se afigura qualquer inobservância de dever jurídico, não é razoável determinar que o contribuinte suporte os ônus da edição do ato normativo imposto unilateralmente pelo ente federativo.

Noutro norte, a confiança, visualizada sob o prisma teórico de Niklas Luhmann, se caracteriza por uma generalização de expectativas que visa reduzir a complexidade social, diminuindo contingências, pré-selecionando possibilidades de ações dos indivíduos e reduzindo a variedade de comportamentos. Logo, o desprestígio da confiança tende a ensejar o incremento da complexidade, isto é, efeito contrário à sua função primordial. Para Luhmann (1996, p. 6), “La necesidad de confianza puede considerarse como el punto de partida correcto y apropiado para La derivación de reglas para la conducta apropiada”<sup>4</sup>. Nesse prisma, a confiança transcende aspectos meramente psíquicos para atingir a criação de efetivas expectativas, de modo que o contribuinte confia na regularidade e na presunção de constitucionalidade das operações tributárias.

A proteção do contribuinte, em tal hipótese, exsurge sob o prisma da proteção da confiança e da segurança jurídica, sob pena, inclusive, de inviabilizar o exercício da atividade empresarial em razão de súbitas exações tributárias de alto valor. Delineia-se, assim, um cenário de insegurança absolutamente hostil às pretensões de investimento e assunções de risco por parte de pessoas que busquem explorar a atividade empresarial. Em relação à confiança, suscita-se que:

Em verdade, a confiança legítima é composta por elementos que, concretizados em normas de nível constitucional ou inferior, ou mesmo sendo extraídas da análise sistemática do ordenamento (aqui incluída as manifestações jurisprudenciais), poderão servir de parâmetro para evitar que os particulares sejam surpreendidos por modificações legais ou na conduta do Estado que lhe firmam interesses ou lhe frustrem as expectativas, ainda que a manifestação estatal na qual se prenderam venha a ser considerada, posteriormente, inválida (CAMPANELLI, 2010, p. 64).

---

<sup>4</sup> “A necessidade de confiança pode ser considerada como o ponto de partida correto e apropriado para a derivação de regras para a conduta apropriada”.

A tutela do princípio da boa-fé, no caso em apreço, se baseia na validade presumida da lei estadual, da repetição de comportamentos de modo continuado, uniforme e racional pela comunidade de agentes fiscais que executam os atos administrativos atinentes à gestão tributária e a relação de confiança entre a Administração Tributária e os contribuintes desencadeada pela edição de atos normativos pelo Poder Público. Tal prisma axiológico constitucional exalta a normatividade dos princípios, norteando a compreensão da modulação de efeitos que, timidamente, começa a se sedimentar no Supremo Tribunal Federal.

### **3 PERSPECTIVAS E CRÍTICAS AO PANORAMA DE MODULAÇÃO DE EFEITOS SOB O CONTEXTO DE GUERRA FISCAL**

Ante os argumentos levantados, observa-se que a edição de lei estadual inconstitucional deriva de ato emanado diretamente do Poder Público, não se afigurando razoável imputar ao contribuinte qualquer tipo de ônus ou responsabilidade pela consolidação de situações causadas pelos entes federativos. O ente federativo e o contribuinte são figuras distintas na relação jurídica da obrigação tributária, na qualidade de sujeito ativo e sujeito passivo, respectivamente, de modo que a instituição de benefícios deriva diretamente do Estado, na condição de ente tributante.

Logo, impõe-se a necessidade de incidência de mecanismos legais que penalizem o gestor público responsável ou o ente federativo que edita tal ato normativo. O que acontece é a transferência do ônus para a população do ente federado, fomentada pela omissão do Direito Financeiro em disciplinar as sanções para condutas que inobservem procedimentos constitucionais essenciais à validade de tal ato jurídico nessas hipóteses.

Malgrado a situação caracterize renúncia de receita, configurando certa amálgama entre a tributação e as atividades financeiras do Estado, não se localizam mecanismos que disciplinem satisfatoriamente a questão no Direito Financeiro. Logo, um dos pontos críticos é a inexistência de disciplina e de sanções que penalizem o ente federativo, enquanto pessoa jurídica de direito público, não obstante a renúncia de receita se situe na atividade financeira do Estado, isto é, na arrecadação, gestão e aplicação de recursos públicos. Da mesma forma, não se verifica concreta responsabilização do ente responsável perante os Estados-Membros que eventualmente saiam prejudicados.

Nesse contexto, exsurge o Poder Judiciário como apaziguador do conflito que, por meio da sistemática jurídica-constitucional, vê-se na função de declarar a

inconstitucionalidade da lei com eficácia *extunc*, prejudicando, por conseguinte, inúmeros contribuintes, salvo quando há modulação de efeitos. A proposta de Súmula Vinculante nº 69 do STF, com o objetivo de solucionar os problemas criados pela concessão de benefícios fiscais sem aprovação do CONFAZ, também incorre em tal problemática, erguendo-se a necessidade de previsão de modulação de seus efeitos.

Logo, o *overruling* verificado no STF no que tange à modulação na hipótese dos casos descritos configura inevitável avanço no contexto de garantias constitucionais, em que pese ainda possa ser considerado insuficiente. Isso porque, ao determinar que a cobrança seja efetuada a partir da data da publicação, não se oportuniza ao ramo empresarial, isto é, aos contribuintes de direito, que se organizem financeiramente a fim de corresponder às expectativas de arrecadação do Fisco e da manutenção de sua atividade empresarial, ensejando sacrifícios na lucratividade e prejuízos sociais inesperados.

Assim, observa-se que a modulação poderia, tendo em vista razões de segurança jurídica, seguir a descrição do artigo 27 da Lei nº 9.868/99 e determinar a produção de efeitos a partir de um momento posterior que observasse a anterioridade anual e nonagesimal. Ademais, é imperiosa a necessidade de uma fundamentação criteriosa e exaustiva que demonstre a imprescindibilidade da modulação que será empreendida e a justificativa do afastamento da regra dos efeitos *ex tunc*, demonstrando o impacto negativo da manutenção de tal eficácia.

Tal necessidade de fundamentação se verifica no aspecto linguístico das normas jurídicas, porquanto:

A fixação do sentido da lei ou do ato normativo, até mesmo pelo Supremo Tribunal Federal, não é arbitrária, mas tem como ponto de partida o texto escrito e se limita às possibilidades do caso concreto, dos valores sociais, da opinião jurídica geral, das pré-compreensões do intérprete. A interpretação dos textos geralmente dá ensejo à construção de várias normas jurídicas com conteúdos distintos. Isto é assim porque a norma jurídica não é dada pelo enunciado normativo nem corresponde a uma interpretação “correta” deste, mas é um “construído” (CAVALCANTE, 2015, p. 11).

Em que pese os aspectos mencionados, o que usualmente se verifica são decisões que nada mencionam acerca da (des) necessidade da modulação de efeitos ou, ainda quando mencionam, se fundamentam de modo precário, sem explicitar consistentemente qual o contexto, os aspectos sociais e os fundamentos jurídicos que embasam tal decisão.

### 3.1 A POSIÇÃO DO FISCO

Em contraponto à argumentação levantada, após o Supremo Tribunal Federal declarar a constitucionalidade de benefício fiscal que inobservou a previsão dos convênios, alguns Órgãos Ministeriais pugnaram pela cobrança dos tributos que não foram pagos durante o período de vigência da lei que concedeu a benesse. Nesse sentido, o Ministério Público do Distrito Federal e Territórios (MPDFT) interpôs Recurso Extraordinário (nº 851.421) impugnando o acórdão do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios (TJDFT) que validou a redação de leis estaduais que estabeleceram a suspensão da exigibilidade e a remissão de créditos tributários referentes ao ICMS, oriundos da pronúncia de constitucionalidade.

Tal posição se alicerça na perspectiva de que o Ministério Público tem a função institucional de promover ação civil pública com o fito de proteger o patrimônio público, social e de outros interesses difusos e coletivos, podendo arguir a cobrança de tributos não pagos em razão do impacto orçamentário e da instrumentalização de tais receitas no atendimento adequado aos direitos fundamentais prestados pelo Estado.

Portanto, a questão da guerra fiscal irradia reflexos nas medidas a serem tomadas pela Administração Pública e estimulam o debate acerca da ponderação entre as garantias fundamentais dos contribuintes e o equilíbrio financeiro-orçamentário, instando o debate acerca da modulação de efeitos das decisões emanadas pelo STF. Exsurge a técnica ponderativa que acaba por desaguar em uma necessária escolha trágica e dualista entre a arrecadação do Fisco ou a proteção das garantias fundamentais dos contribuintes. No caso da cobrança de tributos oriundos de declaração de constitucionalidade de benefício fiscal, propugna-se pela supremacia das garantias fundamentais dos contribuintes, em notória preservação aos princípios mencionados anteriormente.

Considerando que os princípios constitucionais mencionados visam tutelar a estabilidade das relações entre a Fazenda Pública e os contribuintes, inúmeros autores sustentam, inclusive, que tal compreensão acerca da modulação de efeitos se destina somente à disciplina dos direitos fundamentais dos contribuintes, não servindo como argumento para legitimar pretensões fazendárias na cobrança de tributos. Em contraponto a esta posição, exsurge a perspectiva da possibilidade da utilização tais princípios para tutelar o equilíbrio orçamentário das contas públicas que, outrossim, está essencialmente conectado à satisfação de todos os direitos fundamentais assegurados na Constituição Federal de 1988. Seria a hipótese de modulação de efeitos da decisão judicial que determina a constitucionalidade da cobrança de um tributo e reconhece o direito do contribuinte à repetição do indébito.

Nessa temática:

É preciso, todavia, alertar para os eventuais perigos que o mau uso da faculdade prevista no art. 27 da Lei nº 9.868/99 pode gerar para o cidadão, sobretudo em matéria tributária. Aponte-se, apenas para ilustrar, que a Suprema Corte norte-americana, ao declarar a constitucionalidade da lei que havia instituído ou majorado tributo, vem emprestando à decisão efeito constitutivo (*ex nunc*), com o que retira do contribuinte a possibilidade de o mesmo restituir-se do que pagou indevidamente, sob o argumento de que já desfrutara dos benefícios proporcionados pelo emprego do dinheiro recolhido pelo tributo. Essa jurisprudência da Suprema Corte – a toda evidência – é absolutamente incompatível com a realidade brasileira (CUNHA JÚNIOR, 2009, p. 369).

Assim, verifica-se que a possibilidade de utilização da modulação de efeitos nas hipóteses em que alicerçar pretensões fazendárias de cobrança é mais restrita, devendo ser analisada criteriosamente em cada caso concreto e rigorosamente fundamentada na necessidade social da medida, sob pena de legitimar ou favorecer efetivos atos de arbítrio do Poder Estatal sobre o patrimônio do indivíduo.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A hermenêutica jurídica, no intuito de resolver os impasses postos em apreciação, considera a intersubjetividade e a comunidade histórico-cultural como figuras essenciais nos processos interpretativos dos textos normativos, objetivando avaliar qual valor jurídico será utilizado para a resolução de um impasse. Nesse sentido, por ser um objeto essencialmente social e imbuído de carga valorativa, o fenômeno jurídico também demanda a avaliação de fatores principiológicos.

Portanto, exsurge a questão acerca da ponderação entre os princípios fundamentais que tutelam o contribuinte, como o princípio da confiança, da segurança jurídica e da boa-fé, e a sistemática adotada no controle constitucional no que tange aos efeitos das declarações de constitucionalidade, que, em regra, são *ex tunc*. Em face de tal impasse, no entanto, a resolução desdobra na supremacia dos princípios constitucionais mencionados, em função da necessidade de preservação da legítima expectativa dos contribuintes que não possuem qualquer poder de ingerência na edição de normas regulatórias de tributação, sequer lhe sendo autorizada a discussão da constitucionalidade de tais regras.

Não se afigura razoável, portanto, imputar ao contribuinte ônus em virtude de ato que deriva diretamente do ente federativo instituidor, desconsiderando as relações estabilizadas no contexto social. O *overruling* jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal ao modular os

efeitos das declarações de inconstitucionalidade dos benefícios fiscais de ICMS caracteriza, nesse sentido, inegável avanço no panorama de garantias constitucionais. No entanto, a adoção da modulação de efeitos nessas hipóteses vem se sedimentando recentemente e ainda se mostra deveras tímida em relação a alguns aspectos, como na necessidade de fundamentação exaustiva e na possibilidade de adoção de um termo futuro para início da cobrança do tributo, facetas também importantes na tutela das garantias dos contribuintes.

Ante o exposto, verifica-se que nas declarações de inconstitucionalidade proferidas pelo Supremo Tribunal Federal no que tange aos benefícios fiscais de ICMS, resta imprescindível uma análise aprofundada acerca dos princípios da confiança, da segurança jurídica e da boa-fé que ensejam a necessidade de modulação de efeitos, sob pena de mácula às garantias fundamentais dos contribuintes em um Estado Democrático de Direito e ao favorecimento de inconstitucionalidades estatais.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ÁVILA, Humberto. Benefícios Fiscais Inválidos e a Legítima Expectativa dos Contribuintes. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**, Salvador, n. 4, nov./dez. 2005, jan. 2016. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-4-NOVEMBRO-2005-HUMBERTO%20AVILA.pdf>>. Acesso em: 19 maio 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 128-1. Partes: Governador do Estado de Alagoas e Assembleia Legislativa do Estado de Alagoas. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. **DJ**, 26 mar. 1993. Disponível em:  
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1145517>>. Acesso em: 23 maio 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. ADI 1587. Relator: Min. Octavio Gallotti. Brasília, DF, **DJ**, 07 dez. 2000. Disponível em:  
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=385552>>. Acesso em: 23. mai 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. ADI 2.663. Rel. Min. Luiz Fux. Brasília, DF, **DJ**, 08 mar. 2017. Disponível em:  
<<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoelectronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=2020518>>. Acesso em: 19 abr. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. ADI 2345. Relator: Min. Cezar Peluso. Brasília, DF, **DJ**, 05. ago. 2011. Disponível em:  
<[https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/ADI\\_2345\\_SC\\_1319329154453.pdf?Signature=mAT%2BCUgfnTjV11e70wsfRg37O3I%3D&Expires=1497728322&AWSAccessKeyId=AKIAIPM2XEMZACAXCMB&response-content-type=application/pdf&x-amz-meta-md5-hash=84027e66456e74a4b2bd2efb5a81dbfd](https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/ADI_2345_SC_1319329154453.pdf?Signature=mAT%2BCUgfnTjV11e70wsfRg37O3I%3D&Expires=1497728322&AWSAccessKeyId=AKIAIPM2XEMZACAXCMB&response-content-type=application/pdf&x-amz-meta-md5-hash=84027e66456e74a4b2bd2efb5a81dbfd)>. Acesso em: 17 mai. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. ADI 2439. Relator: Min. Ilmar Galvão. Brasília, DF, **DJ**, 14 set. 2001. Disponível em:  
<[https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/ADI\\_2439\\_MS-13.11.2002.pdf?Signature=aHd3t1P0W%2FehufitQVCuOVLWwqA%3D&Expires=1497728516&AWSAccessKeyId=AKIAIPM2XEMZACAXCMB&response-content-type=application/pdf&x-amz-meta-md5-hash=857e5de4113235e6784bf95231081e32](https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/ADI_2439_MS-13.11.2002.pdf?Signature=aHd3t1P0W%2FehufitQVCuOVLWwqA%3D&Expires=1497728516&AWSAccessKeyId=AKIAIPM2XEMZACAXCMB&response-content-type=application/pdf&x-amz-meta-md5-hash=857e5de4113235e6784bf95231081e32)>. Acesso em: 17 maio 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. ADI 2548. Relator: Min. Gilmar Mendes. **DJ**, 24 out. 2005. Disponível em:  
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=464546>>. Acesso em: 10 mai. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. ADI 3.796. Rel. Min. Gilmar Mendes. Plenário. Disponível em:  
<<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=2412333>>. Acesso em: 29 abr. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. ADI 4.481. Relator Min. Roberto Barroso. Plenário, 11 mar. 2015. Disponível em:  
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8494796>>. Acesso em: 29 abr. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. ADI 4276. Relator Min. Luiz Fux. Tribunal Pleno, Brasília, **DJ**, 18 set. 2014. Disponível em:  
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6760771>>. Acesso em: 29 abr. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 851421. Rel. Min. Roberto Barroso. Brasília, Diário da Justiça Eletrônico, 11 maio 2017. Disponível em:  
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4668596&numeroProcesso=851421&classeProcesso=RE&numeroTema=817>>. Acesso em: 29 abr. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar 24/75, de 07 de janeiro de 1975. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 7 jan. 1975. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm)>. Acesso em: 20 de abr 2017.

\_\_\_\_\_. Lei nº 11.417/2006, de 19 de dezembro de 2006. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 20 dez. 2016. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2006/lei/l11417.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/l11417.htm)> Acesso em: 29 abr 2017.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.868/99, de 10 de novembro de 1999. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 11 nov. 1999. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9868.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9868.htm)> Acesso em: 29 de abr de 2017.

\_\_\_\_\_. **Constituição Federal de 1988**. Brasília, DF: Senado Federal, 2013.

BURRON, Marciano; DOSSENA JUNIOR, Juliano. A Modulação dos Efeitos nas Ações Declaratórias de Inconstitucionalidade em Matéria Tributária. **Revista da AJURIS**, Rio Grande do Sul, v. 41, n.133, mar. 2014.

CABIANCA, Lucas Bevilácqua. **Incentivos Fiscais de ICMS e (IN) Segurança Jurídica: é Guerra, Guerrilha ou Terrorismo Estatal?** Disponível em:<[http://anape.org.br/site/wp-content/uploads/2014/04/Incentivos\\_fiscais\\_de\\_ICMS\\_e\\_inseguran%C3%A7a\\_jur%C3%ADcida\\_\\_%C3%A9\\_guerra\\_guerrilha\\_ou\\_terrorismo\\_fiscal\\_.pdf](http://anape.org.br/site/wp-content/uploads/2014/04/Incentivos_fiscais_de_ICMS_e_inseguran%C3%A7a_jur%C3%ADcida__%C3%A9_guerra_guerrilha_ou_terrorismo_fiscal_.pdf)>. Acesso em: 01 maio 2017.

CAMPANELLI, Daniela Moreira. **Incentivos tributários estaduais concedidos unilateralmente e segurança jurídica**. 2010. 193 f. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Estado de São Paulo, São Paulo, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. “Guerra Fiscal” e o Princípio da Não Cumulatividade do ICMS. **Revista de Direito Tributário**, v. 95, p. 7-23, 2006. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/download/Paulo%20de%20Barros%20Carvalho%20-%20GUERRA%20FISCAL.pdf>> Acesso em: 19 mai. 2017.

\_\_\_\_\_. Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CAVALCANTE, Priscila Emanuelle de Melo. **Eficácia vinculante no controle de constitucionalidade em matéria tributária**: repetição do indébito, ação rescisória, superação do precedente e modulação de efeitos. Porto Alegre: Revolução Ebook, 2015.

CORREIA NETO, Celso de Barros. Supremo Confirma Tendência à Modulação de Efeitos da Guerra Fiscal. **Revista Consultor Jurídico**, mar. 2017. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2017-mar-18/observatorio-constitucional-supremo-confirma-tendencia-modulacao-efeitos-guerra-fiscal>> Acesso em: 19 maio 2017.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 3. ed.. Salvador: Juspodivm, 2008.

FERNANDES, Rayneider Brunelli de Oliveira; ROCHA, Altamirando Pereira. Guerra Fiscal e Segurança Jurídica no Estado Democrático de Direito. **RVMD**, Brasília, v. 7, n. 2, p. 120-173, jul./dez. 2013. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd/article/view/4105>>. Acesso em: 01 maio 2017.

LUHMANN, Niklas. **Confianza**: introducción de Darío Rodriguez Mansilla. Barcelona: Anthoropos; México: Universidad Iberoamericana; Santiago de Chile: Instituto de Sociología. Pontificia Universidad Católica de Chile, 1996.

MOTA, Rodrigo. Confiança e a complexidade social em Niklas Luhmann. Plural. **Revista de Pós Graduação em Sociologia da USP**, São Paulo, v.23.2, 2016, p. 182-197. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/plural/article/viewFile/113591/122115>> Acesso em: 19 maio 2017.

OLIVEIRA, Luciana Marques Vieira da Silva. Declaração de Inconstitucionalidade de Benefício Fiscal de ICMS concedido sem prévio convênio CONFAZ e Consequências Práticas. **Revista Jurídica da Procuradoria-Geral do Distrito Federal**, Brasília, v.40, n.1, p. 135-164, jan./jun. 2015. Disponível em: <<http://revista.pg.df.gov.br/index.php/RJPGDF/article/view/269>> Acesso em: 19 mai. 2017.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**: Completo. 4. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

PEREIRA, Francisco José de Andrade. **Pacto federativo e guerra fiscal entre os Estados**. São Paulo: Editora Schoba, 2010.

RIBEIRO, Maria de Fátima; CASTRO, Aldo Aranha de. A Concessão de Incentivos Fiscais Declarados Inconstitucionais e os Efeitos da Guerra Fiscal. In: DIREITO TRIBUTÁRIO XXIII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI, 2014, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, **CONPEDI**, maio 2014, p. 28-51. Disponível em:<<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=2fe10492280508c5>> Acesso em: 19 mai. 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. v. 5. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.