



MODULAÇÃO DE EFEITOS EM GUERRA FISCAL DE ICMS EM FACE DA APROVAÇÃO DA PROPOSTA DE SÚMULA VINCULANTE Nº 69

Renato de Amorim Rocha

Sumário: Introdução; 1. A Guerra Fiscal do ICMS; 1.1. Introdutório sobre a guerra fiscal; 1.2. Razões da Guerra Fiscal de ICMS; 2. A Guerra Fiscal de ICMS e o STF; 2.1. Retaliação por outros Estados-membros e o Distrito Federal; 2.2. Necessidade de decisão unânime para concessão de benefícios; 3. Proposta de Súmula Vinculante nº 69; 3.1. Súmula Vinculante; 3.2. Controvérsias acerca da aprovação da PSV 69; 4. Modulação de Efeitos com a aprovação da PSV nº 69; 4.1 Manifestações sobre a não modulação dos efeitos; 4.2 Manifestações favoráveis à modulação dos efeitos; 5. Conclusões; 6. Referências Bibliográficas.

Resumo

O artigo analisará as implicações da modulação de efeitos em decisões sobre a guerra fiscal em face da aprovação da Proposta de Súmula Vinculante nº 69 pelo Supremo Tribunal Federal, sugerida pelo Ministro Gilmar Ferreira Mendes, fundamentando-se no entendimento frequente no tribunal quanto à inconstitucionalidade de leis de incentivos concedidos unilateralmente em desatenção aos ditames da Lei Complementar nº 24, de 1975. Tem o objetivo de analisar as reiteradas decisões sobre guerra fiscal e como a modulação de efeitos dos julgados fora objeto de acórdão ao considerar o princípio da legalidade, da boa-fé e a estabilidade do sistema federativo, a segurança jurídica e as economias regionais e nacional, visando a proteção dos direitos e das garantias dos contribuintes em detrimento do respeito ao arcabouço normativo constitucional em vigor.

Palavras-chave: ICMS. Guerra Fiscal. Inconstitucionalidade. Súmula Vinculante. Modulação. Proposta de Súmula Vinculante nº 69.

Abstract

The article analyzes the implications of the modulation of effects on decisions about tax war in towards the approval of the Binding Precedent Proposal No. 69 by the Federal Supreme Court, suggested by the Minister Gilmar Ferreira Mendes, based on the frequent understanding in the court regarding the unconstitutionality of incentive laws granted unilaterally in disregard of how dictates the Complementary Law No. 24 of 1975. It aims to analyze the repeated decisions on fiscal war and how the modulation of the effects of the decisions were subject to judgment considering the principle of legality, good faith and the stability of the federative system, legal certainty and regional and national economies, aiming the protection of the rights and guarantees of the taxpayers, disrespecting the constitutional current legislation.

Keywords: ICMS. Tax War. Unconstitutionality. Biding Legal Precedent. Modulation. Biding Legal Precedent n° 69.

Introdução

Pretende este texto analisar a aplicação do instituto da modulação de efeitos ante a Proposta de Súmula Vinculante n° 69 (PSV n° 69), que tramita no Supremo Tribunal Federal (STF), e visa repelir a dita Guerra Fiscal em razão do grande número de leis estaduais que insistem na concessão de benefícios fiscais relativos ao Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), disposto no art. 155, II, da Constituição Federal e regulamentado pela Lei Complementar n° 87/1996 (Lei Kandir).

A expressão Guerra Fiscal conceitua a prática de concorrência fiscal entre entes autônomos, que detêm a competência tributária, visando lucro para seus territórios a partir da obtenção de empreendimentos econômicos por meio de concessão de benefícios fiscais de ordem tributária ou outra natureza, sem atenção às normas que regulamentam a concessão desses benefícios.¹

Neste texto, trataremos apenas da chamada Guerra Fiscal de ICMS que é, resumidamente, a atração de investimentos através de agressiva política de renúncias fiscais sem atenção aos requisitos dispostos na Lei Complementar n° 24/1975.

¹ FARIA, Luiz Alberto Gurgel. **A Extrafiscalidade e a Concretização do Princípio da redução das Desigualdades Regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 129.

Em decorrência da falência das políticas de desenvolvimento regional², da diminuição de receitas obtidas pelo ICMS-exportação com o advento da Lei Kandir em 1996 e outros diversos fatores, Estados federados passaram a usar da sua principal fonte de receita, o ICMS, para atração de investimentos, através de agressiva política de renúncias fiscais, encontrando, muitas das vezes, empecilhos na regra de unanimidade do Confaz.

Assim, tornaram-se necessários esforços para extinguir a concessão de isenções, incentivos, redução de alíquotas e bases de cálculo, créditos presumidos, dispensa de pagamentos ou outros benefícios fiscais relativos ao ICMS, concedidos sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz).

De forma a barrar antecipadamente qualquer benefício que venha a ser concedido sem atenção à Lei Complementar nº 24/1975, o STF incluiu em sua pauta a deliberação sobre a Proposta de Súmula Vinculante de nº 69, apresentada pelo Min. Gilmar Ferreira Mendes, que pretendereprimir com a guerra fiscal do ICMS.

A aprovação dessa Súmula Vinculante pelo STF dará maior complexidade à questão, pois trata-se de decisão com efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, com aumento significativo do número de reclamações do art. 103-A, parágrafo 3º, da CF/88, ao STF.

Com a aprovação de tal Súmula Vinculante também surge questionamento de extrema importância quanto à necessidade de modulação de seus efeitos em favor dos contribuintes que se beneficiaram dos incentivos contestados.

A pesquisa problematiza a aplicação do instituto da modulação de efeitos caso venha a ser aprovada a PSV nº 69 e, para tanto, realiza revisão jurisprudencial do tema no Supremo Tribunal Federal e a estuda a luz da doutrina atual.

Diante disso, relevante a pesquisa sobre o tema, por ser atual e em via de adentrar o mundo jurídico pátrio.

²Aqui pode-se elencar a Sudam (Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia), Sudeco (Superintendência do Desenvolvimento do Centro-Oeste) e Sudene (Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste) como os mais importantes.

1. A Guerra Fiscal do ICMS

1.1. Introdutório sobre a guerra fiscal

A Constituição Federal de 1988, em seu primeiro artigo, instituiu o sistema de federalismo fiscal no Brasil. A teoria normativa do federalismo fiscal é uma fórmula financeira para melhor distribuir os recursos públicos em um *território politicamente considerado*, pois sobre o espaço geográfico superpõem-se os desdobramentos políticos.³

Dessa forma, necessário diferenciar o poder de tributar (poder/dever dos Estados nacionais) e o poder de distribuir esses recursos entre diversos entes federativos (no Brasil: União, Estados e Municípios). Régis Fernandes de Oliveira assim define:

Significa a partilha dos tributos pelos diversos entes federativos, de forma a assegurar-lhes meios para atendimento de seus fins (...). Não só dos tributos, no entanto, mas também das receitas não tributárias, como as decorrentes da exploração de seu patrimônio (preço), da prestação de serviços decorrentes da concessão ou da partilha do produto da produção, de energia elétrica e da produção mineral, na forma do parágrafo 1º, do art. 20, da Constituição Federal.⁴

Assim escreve Celso de Barros Correia Neto:

É comum a confusão entre as formas de partilha do produto da arrecadação tributária (participação) e as transferências intergovernamentais, reunindo ambas sob uma mesma denominação. Existem, no entanto, diferenças jurídicas significativas. Na partilha de recursos por participação, fixa-se um rateio sobre os recursos auferidos por outro ente no exercício de determinada competência tributária. Instituído o imposto, o produto de sua arrecadação exsurge com dupla titularidade: uma parte para o ente competente, outra para o ente com direito à participação. Uma parcela das receitas repartidas não pertence ao ente que as arrecada. Desde o início, é de titularidade de outro ente político que a elas tem direito. Não existe propriamente, nesse caso, uma transferência intergovernamental. As transferências têm estrutura diversa e operam com outras finalidades. O ente que repassa tem a posse, mas não a propriedade dos recursos que entrega. No caso brasileiro, são recursos próprios de Estados e Municípios e, sendo em quantidade suficiente, podem assegurar a autonomia financeira desses entes.⁵

³SCAFF, Fernando Facury. **Guerra fiscal e Súmula Vinculante: entre o formalismo e o realismo**. In: Valdir de Oliveira Rocha (coord.). *Grandes questões atuais de direito tributário*, Vol. 18. São Paulo: Dialética, 2014. p. 90.

⁴OLIVEIRA, Régis Fernandes. **Curso de Direito Financeiro**. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. p. 42.

⁵CORREIA NETO, Celso de Barros. **Repartição de Receitas Tributárias e Transferências Intergovernamentais**. In: *Federalismo Fiscal: Questões Contemporâneas*/ Organizadores: José Maurício Conti; Fernando Facury Scaff. Carlos Eduardo Faraco Braga. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010. p. 208.

Nesse sentido, a teoria normativa do federalismo fiscal, que é essencialmente um discurso doutrinário de origem econômica e não se confunde com o pacto federativo disposto na Constituição Federal, subdivide-se em duas grandes áreas, quais sejam, o *federalismo fiscal tributário*, que versa sobre a divisão de recursos provenientes dessa espécie de receita e seus acréscimos, e o *federalismo fiscal patrimonial*, que, conforme demonstrado nas palavras de Régis de Oliveira, diz respeito ao rateio das receitas originárias do Estado.⁶

José Maurício Conti⁷ ensina que a divisão dos recursos arrecadados, costumeiramente, se dá pela repartição das fontes de receita, que se divide em duas formas: a competência impositiva privativa a um ente subnacional, que é o caso dos Municípios brasileiros em que se atribui competência própria ao Município para cobrança de determinados tributos e à União e os Estados para cobrança de outros; e a competência impositiva compartilhada entre diferentes entes subnacionais, em que se atribui uma parte da alíquota a um ente federado e outra parte a outro. Conti ainda diz que a divisão também pode se dar pela repartição do produto da arrecadação, que ocorre quando há obrigatoriedade de transferência do valor arrecadado, ou de parte dele, de uma unidade federada a outra.

Ao se analisar a divisão de recursos arrecadados pela ótica da *repartição do produto da arrecadação*, surge o conceito de *federalismo cooperativo*, que objetiva o desenvolvimento conjunto das unidades federadas de modo a se oferecerem iguais oportunidades econômicas e de poder, evitando-se a concorrência predatória, que pode desencadear a *guerra fiscal* dentro de um sistema tributário federativo.

Considerando a cooperação entre os Estados e visando diminuir a desigualdade existente entre as regiões do país o Senado Federal editou a Resolução nº 22/1989, que, entre outras coisas, não atribuiu toda a receita do ICMS ao Estado de origem e determinou as alíquotas a serem seguidas por duas regras diferentes, a *regra geral*, em que o Estado de origem fica com 12% (doze por cento) e o de destino com 5% (cinco por cento); e a *regra dos desiguais*, em que, quando as mercadorias oriundas do Sul e do Sudeste (excluindo-se o

⁶SCAFF, Fernando Facury. **Guerra fiscal e Súmula Vinculante: entre o formalismo e o realismo**. In: Valdir de Oliveira Rocha (coord.). **Grandes questões atuais de direito tributário**, Vol. 18. São Paulo: Dialética, 2014. p. 95.

⁷CONTI, José Maurício. **Federalismo fiscal e fundos de participação**. São Paulo: Juarez de Freitas, 2001. p. 36.

Espírito Santo) tenham como destino as demais regiões do país o Estado de origem fica com 7% (sete por cento) e o de destino com 10% (dez por cento).⁸

Dessa forma, levando em consideração que maior parte da produção brasileira ocorre nos Estados das Regiões Sul e Sudeste do país, com exceção do Espírito Santo, quando se realizarem vendas dessas regiões para as regiões Norte, Nordeste e Centro Oeste, incluindo-se o Espírito Santo, modifica-se a *regra geral* e adota-se a *regra dos desiguais*, em que os estados de destino das mercadorias ficarão com a maior parte do produto da arrecadação, na forma do disposto no inciso VII, do art. 155, da Constituição Federal, incluído pela EC nº 87, aplicando-se a alíquota interestadual, cabendo ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual.

Ainda sobre a regulamentação do ICMS, a Constituição Federal, em seu art. 34, parágrafo 8º, do ADCT, recepcionou a Lei Complementar nº 24/1975, que dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências, entre as quais, a criação do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), órgão fazendário criado para harmonização do sistema legal.

Conforme exposto, a legislação pertinente ao ICMS é ampla⁹ por conta, também, do aproveitamento de diversas normas do período anterior à Constituição Federal, o que acabou por não se adequar ao espírito democrático e a nova conformação de federalismo fiscal que se pretendia.¹⁰

1.2. Razões da Guerra Fiscal de ICMS

Por força da falência das políticas de desenvolvimento regional, da diminuição de receitas obtidas pelo ICMS-exportação e de outros fatores, Estados federados passaram a usar

⁸SCAFF, Fernando Facury. **Guerra fiscal e Súmula Vinculante: entre o formalismo e o realismo**. In: Valdir de Oliveira Rocha (coord.). **Grandes questões atuais de direito tributário**, Vol. 18. São Paulo: Dialética, 2014. p. 96.

⁹Entre elas o art. 155, II, da Constituição de 1988, a Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir), a Lei Complementar nº 24/75, diversas Súmulas do STF e do STJ, leis estaduais e distritais, instruções normativas da Receita Federal do Brasil, entre outras.

¹⁰SCAFF, Fernando Facury. **Guerra fiscal e Súmula Vinculante: entre o formalismo e o realismo**. In: Valdir de Oliveira Rocha (coord.). **Grandes questões atuais de direito tributário**, Vol. 18. São Paulo: Dialética, 2014. p. 95.

o ICMS (sua principal fonte de receita) para atração de investimentos, por uma agressiva política de renúncias fiscais, encontrando, muitas das vezes, barreira na regra de unanimidade do Confaz.

O parágrafo 2º, do art. 2º, da LC 24/75 prevê:

Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.

(...)

§ 2º - 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.

(Original sem destaque)

Conforme texto legal acima colacionado, é necessária decisão unânime dos Estados representados para que um Estado federado conceda benefícios fiscais relativas ao ICMS. Dessa forma, exemplifica Roque Antônio Carraza:

Observamos, ainda, que é preciso que todos os Estados e o Distrito Federal ratifiquem o convênio para que a isenção em tela nasça. Reforçando a ideia, se uma única destas entidades tributantes deixar de fazê-lo, o benefício não surgirá. De fato, um dos traços característicos do ICMS é sua cobrança uniforme, em todo o território nacional. Exemplificando, não se pode cobrar este imposto de uma maneira, no Estado 'A' e, de outra, no Estado 'B' ou no Distrito Federal. Isto instalaria, uma verdadeira guerra tributária, fenômeno que, em relação ao ICMS, a Lei Suprema vedou expressamente, nos incs. V, VI, VII e VIII, do § 2º, de seu art. 155.¹¹

Além disso, é extremamente perigosa a posição de que o Estado-membro ou o Distrito Federal detêm competência plena para legislar sobre benefícios e isenções de ICMS, em função, ou não, de convênios, e de que as únicas limitações constitucionais são as alíquotas mínimas e máximas.

Ocorre que, por diversos motivos, benefícios foram (e vêm sendo) concedidos sem atenção aos ditames da LC 24/75, fazendo com que haja, além da migração de recursos, alta migração empresarial aos estados com melhores atrativos tributários, ocasionando a chamada *guerra fiscal*.

Luiz Alberto Gurgel Faria conceitua guerra fiscal dessa forma:

¹¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 349.

A expressão guerra fiscal retrata uma situação de disputa econômica entre entes autônomos, possuidores de competência tributária, que visam obter para seus respectivos territórios um determinado empreendimento econômico, oferecendo, para tanto, benefícios para atrair as pessoas interessadas, sejam vantagens de ordem tributária ou de outra natureza, como infraestrutura, capacitação de recursos humanos, disponibilização de crédito a menor custo, dentre outras.¹²

Nesse sentido, podemos correlacionar os conflitos federativos, a concorrência fiscal, renúncia de receitas e o investimento de empresas privadas como mais importantes fatores geradores da guerra fiscal.

Ricardo Pires Calciolari já conceitua a guerra fiscal como:

[...]a exacerbação de práticas competitivas entre entes de uma mesma federação em busca de investimentos privados. Benefícios fiscais atrativos incentivariam a migração de determinados agentes privados. Os quais, segundo postulados econômicos clássicos, sempre tendem a buscar o menor custo produtivo e, conseqüentemente, maior lucro.¹³

Muito embora aparente ser proveitoso aos contribuintes, na prática, a guerra fiscal do ICMS provoca distorções de arrecadação no momento em que os Estados tidos como exportadores, de forma indireta, transferem parte do ônus dos incentivos praticados para os estados tidos como importadores dos produtos e serviços tributados.¹⁴

Noutro giro, o adquirente de produtos e serviços oriundos de Estado em que o remetente se beneficia de incentivos fiscais no Estado de origem, poderá sofrer sanções no Estado importador, como, por exemplo, restrições do direito ao crédito do ICMS.

Mesmo favorecendo a atração de investimentos para novos polos industriais (geralmente excluídos do ciclo produtivo pela infraestrutura do Estado ou pela falta de mão-de-obra especializada) e o desenvolvimento de regiões menos favorecidas do país, a prática de concessão unilateral de incentivos fiscais em ICMS é inválida, conforme art. 1º e 2º da LC 24/75.

2. A Guerra Fiscal de ICMS e o STF

¹² FÁRIA, Luiz Alberto Gurgel. **A Extrafiscalidade e a Concretização do Princípio da redução das Desigualdades Regionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 129

¹³ CALCIOLARI, Ricardo Pires. **Aspectos Jurídicos da Guerra Fiscal no Brasil**, Caderno de Finanças Públicas, nº 7, Ministério da Fazenda, ESAF, Brasília, p. 5-29, dez. 2006.

¹⁴ CALCIOLARI, Ricardo Pires. **Aspectos Jurídicos da Guerra Fiscal no Brasil**, Caderno de Finanças Públicas, nº 7, Ministério da Fazenda, ESAF, Brasília, p. 5-29, dez. 2006.

O Supremo Tribunal Federal sempre se posicionou no sentido de coibir, de forma sistemática, todos os casos relacionados a benefícios fiscais do ICMS sem atenção ao parágrafo 2º, do art. 2º, da LC 24/75.

A jurisprudência é pacífica no sentido de se declarar inconstitucional qualquer concessão unilateral, excetuando-se a exclusão do ICMS nas contas de serviços públicos de água, luz, telefone e gás.¹⁵

Dessa forma, necessária maior discussão do que é realmente a chamada guerra fiscal. Assim se manifesta Celso de Barros Correia Neto:

Os incentivos fiscais não passam, grosso modo, de exonerações extrafiscais, concedidas com vistas à produção de efeitos não financeiros. Mas a verdade é que tal afirmação acrescenta bem pouco ao deslinde do tema e nada diz sobre como, de fato, funciona esse instituto no direito vigente. É preciso, então, verificar a maneira como operam esses instrumentos no direito brasileiros, e quais efeitos estão aptos a lograr.¹⁶

Importante destacar que não pretende o STF declarar inconstitucional todo e qualquer benefício concedido, devendo haver, tão somente, controle jurisdicional em face de benefícios concedidos ao arrepio legislativo. Assim escreve Gilmar Ferreira Mendes:

A questão não está na concessão em si do benefício fiscal, que não é vedada, mas em fazê-lo de forma descoordenada, transferindo o custo da desoneração para os demais entes federados. Trata-se, em rigor, de um problema federativo complexo, que impõe a necessidade de coordenar esforços e impedir que um ente federado possa impor sua vontade aos demais, de maneira unilateral e descoordenada.¹⁷

São muitos os casos em que foram declaradas inconstitucionais leis que concederam benefícios fiscais unilateralmente. É possível encontrar decisões pontuais contra a guerra fiscal desde 1989, como por exemplo a ADI 84-MC/MG, da relatoria do Ministro Sidney Sanches, de 27 de setembro de 1989. Em 1º de junho de 2011, em apenas uma sessão de julgamento, o STF declarou inconstitucional leis de incentivo fiscal de sete Estados.¹⁸

¹⁵ ADI 3421, rel. Min. Marco Aurélio, DJ 28.5.2010.

¹⁶ CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Avesso do Tributo**. São Paulo: Almedina, 2014. p. 124.

¹⁷ MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 1923.

¹⁸ São 14 ADIs: ADI 3.794 (Mato Grosso do Sul; Joaquim Barbosa), ADI 2.906 (Rio de Janeiro; Marco Aurélio), ADI 2.376 (Rio de Janeiro; Marco Aurélio), ADI 3.674 (Rio de Janeiro; Marco Aurélio), ADI 3.413 (Rio de Janeiro; Marco Aurélio), ADI 4.457 (Rio de Janeiro; Marco Aurélio), ADI 3.664 (Rio de Janeiro; Cezar Peluso), ADI 3.803 (Paraná; Cezar Peluso), ADI 2.688 (Paraná; Joaquim Barbosa), ADI 4.152 (São Paulo; Cezar Peluso), ADI 3.702 (Espírito Santo; Dias Toffoli), ADI 2.352 (Espírito Santo; Dias Toffoli), ADI 1.247 (Pará; Dias Toffoli) e ADI 2.549 (Distrito Federal; Ricardo Lewandowski).

Ocorre que a morosidade do judiciário brasileiro, a rapidez na prática legislativa estadual na concessão unilateral de benefícios e a famélica necessidade de arrecadação de receitas para o custeio estatal tornam a atividade jurisdicional do STF uma corrida com obstáculos móveis, ao passo que, tão logo se julga inconstitucional lei de determinado estado, o próprio já toma providências para perpetuação do benefício ilegal.

Nesse sentido, escreve Fernando Facury Scaff¹⁹:

O ritmo do STF e do Poder Judiciário não segue o da política e da economia – não havendo nenhuma novidade em afirmar isso. O STF usualmente decidia sobre assuntos relacionados à guerra fiscal quando a lei não mais estava vigorando, pois era revogada tão logo submetida ao crivo jurisdicional, e outra norma era editada, com redação semelhante, para que não cessassem os efeitos tributários. Como a análise do STF era rigorosamente formalista, a ADI perdia o objeto, pois a norma havia sido revogada.²⁰

Conforme trecho de texto acima colacionado têm-se notícia de que, ao ter a validade da lei que concede o benefício questionada no STF, o Estado concedente revogava a lei impugnada e editava novo texto legal, com redação análoga, para a continuação da revogação.

Na ADI 3.246, do Estado do Pará, de atual relatoria do Min. Teori Zavascki, houve o primeiro caso em que a decisão de mérito foi prolatada enquanto a lei estadual permanecia em vigor, na relatoria do Min. Carlos Ayres Britto, que até a data de 6 de dezembro de 2016 não transitou em julgado, em razão de Embargos de Declaração que discutem a modulação dos efeitos do julgamento.

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

¹⁹SCAFF, Fernando Facury. **A responsabilidade tributária e a inconstitucionalidade da guerra fiscal**. In: Valdir de Oliveira Rocha (coord.). *Grandes questões atuais de direito tributário*, Vol. 15. São Paulo: Dialética, 2011.

²⁰SCAFF, Fernando Facury. **Guerra fiscal e Súmula Vinculante: entre o formalismo e o realismo**. In: Valdir de Oliveira Rocha (coord.). *Grandes questões atuais de direito tributário*, Vol. 18. São Paulo: Dialética, 2014. p. 99.

setembro de 2002, do Estado do Pará”, fazendo com que a decisão sobre a modulação dos efeitos, neste caso, seja juridicamente inócua.²¹

Casos como esse comprovam a agilidade da política e economia frente à morosidade do Poder Judiciário.

2.1. Retaliação por outros Estados-membros e o Distrito Federal

Em 22 de maio de 2015, no âmbito do Plenário Virtual, o Supremo reconheceu a repercussão geral da controvérsia veiculada no RE 851421 / DF, sob o Tema nº 817, em que se discute, à luz dos arts. 146, III, *b*, 150, § 6º, e 155, § 2º, XII, *g*, da Constituição Federal a possibilidade de os Estados e o Distrito Federal, mediante consenso alcançado no CONFAZ, perdoar dívidas tributárias surgidas em decorrência do gozo de benefícios fiscais, implementados no âmbito da chamada guerra fiscal do ICMS, reconhecidos como inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal.²² Até a presente data encontra-se pendente de julgamento.

Necessário destacar que algumas medidas de Estados da Federação tomando por base a dita autonomia federativa e visando a retaliação direta à concessão de incentivos fiscais por outros Estados já foram veementemente repelidas pelo STF.²³

Na ADI 2.377-MC, publicada no DJ de 07 de novembro de 2003, o STF se manifestou no sentido de que esse tipo de autonomia não existe. Em seu voto, o Ministro Sepúlveda Pertence declarou que “*inconstitucionalidades não se compensam*”, ao rechaçar a retaliação aos outros Estados pretendida pelo Estado de São Paulo. Mesma posição foi reiterada no julgamento da AC 2.611, da relatoria da Ministra Ellen Gracie.

O Poder Judiciário é a via adequada para discussão de incentivos fiscais concedidos por outro ente federativo, não a via autônoma extrajudicial.²⁴

²¹ Realçamos que a mesma norma fora aplicada ao Estado de Rondônia, que se encontrava em situação semelhante.

²² Tema 817, RE 851.421, rel. Min. Marco Aurélio, DJe 31.8.2015

²³ Comunicado da Coordenadoria de Administração Tributária – CAT 36/2004, amparada no art. 36, parágrafo 3º da Lei Estadual 6.374/1989, editada pelo Estado de São Paulo a pretexto de esclarecer os contribuintes paulistas e orientar a fiscalização tributária sobre a impossibilidade de aproveitamento de créditos de ICMS provenientes de operações amparadas por benefícios fiscais sem obediência à fórmula da Lei Complementar 24/1975.

Dessa forma, se questiona se essa inconstitucionalidade de concessão unilateral de benefício fiscal seria uma ofensa à lei complementar ou à própria Constituição. Ficou assentado que no julgamento da ADI 3.794, da relatoria do Min. Joaquim Barbosa, que a orientação da suprema corte é inequívoca no sentido de que a concessão de benefício fiscal, sem amparo em convênio, viola o art. 155, XXI, g, da Constituição Federal, ou seja, viola a própria Carta Maior.²⁵ Vejamos:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. ICMS. BENEFÍCIOS FISCAIS. NECESSIDADE DE AMPARO EM CONVÊNIO INTERESTADUAL. ART. 155, X II, G DA CONSTITUIÇÃO. Nos termos da orientação consolidada por esta Corte, a concessão de benefícios fiscais do ICMS depende de prévia aprovação em convênio interestadual, como forma de evitar o que se convencionou chamar de guerra fiscal. Interpretação do art. 155, XII, g da Constituição. São inconstitucionais os arts. 6º, no que se refere a “benefícios fiscais” e “financeiros-fiscais”, 7º e 8º da Lei Complementar estadual 93/2001, por permitirem a concessão de incentivos e benefícios atrelados ao ICMS sem amparo em convênio interestadual. Ação direta de inconstitucionalidade julgada parcialmente procedente. (STF, ADI 3794, rel. Min. Joaquim Barbosa, DJ 1.8.2011).

Contudo, após reiterados julgamentos sobre a matéria, ainda se faz pertinente a discussão sobre a unanimidade disposta na lei.

2.2. Necessidade de decisão unânime para concessão de benefícios

Com a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) nº 198 o supremo pode se debruçar sobre a exigência da unanimidade aludida no do art. 2º, §2º, da LC 24/75.

O Governador do Distrito Federal, que figura como arguente do presente ADPF afirma que a exigência de decisão unânime para a aprovação dos referidos benefícios fiscais contraria os princípios democrático, federativo e da proporcionalidade, constantes do preâmbulo e do art. 1º da Constituição Federal, por desconsiderar a vontade da maioria.

²⁴ SCAFF, Fernando Facury. **Guerra fiscal e Súmula Vinculante: entre o formalismo e o realismo**. In: Valdir de Oliveira Rocha (coord.). *Grandes questões atuais de direito tributário*, Vol. 18. São Paulo: Dialética, 2014. p. 101.

²⁵ Nesse sentido: ADI 3.936-MC, rel. min. Gilmar Mendes, DJe de 09.11.2007; ADI 3.809, rel. min. Eros Grau, DJe de 14.09.2007; ADI, rel. min. Joaquim Barbosa, DJe de 08.06.2007; ADI 2.548, rel. min. Gilmar Mendes, DJe de 15.06.2007.

Alega que a CF/88 não exige unanimidade para a aprovação de qualquer dos diplomas legais que compõem o processo legislativo, sendo possível a revogação da própria Lei Complementar nº 24/75 por maioria absoluta.

O MPF deu parecer no sentido de que o ICMS, embora seja tributo da competência estadual e distrital, dispõe de conformação nacional, sendo exaustivamente disciplinado no art. 155, §2º, da Lei Fundamental, e, portanto, a celebração de convênios, nos termos estabelecidos na LC 24/75 tem por objetivo evitar a desestruturação do próprio pacto federativo, mediante o exorbitante favorecimento do ente público desonerador, em prejuízo aos demais entes da Federação.

Também se manifestou argumentando que a exigência de aprovação unânime dos benefícios referentes ao ICMS pelos representantes presentes às reuniões do Confaz não viola o princípio democrático, bem como não confere demasiado privilégio ao voto do ente que se opuser à proposição. Colaciona-se parte da manifestação do Procurador-Geral da República Roberto Monteiro Gurgel Santos:

Na realidade, o que se busca com tal obrigação é garantir que todos os Estados sejam mais ou menos desenvolvidos, tenham tratamento isonômico, assegurando-se que não sejam aprovados benefícios de interesse meramente regional, mas somente aqueles que reflitam o caráter nacional do ICMS. Pretende-se, desse modo, evitar a concessão de benefícios unilaterais, revelando-se estes os principais mecanismos de instauração da já mencionam guerra fiscal.²⁶

Por fim, diz o procurador-geral que não se viola o princípio da proporcionalidade visto que, dada a importância do tema, a medida prevista nos dispositivos impugnados se revela necessária e razoável à persecução dos objetivos pretendidos pelo legislador constituinte, claramente demonstrados no que dispõe o art. 155, §2º, da Constituição Federal.

O parecer foi pela improcedência do pedido, com o reconhecimento da recepção, pela atual ordem constitucional, dos art. 2º, §2º, e 4º da Lei Complementar nº 24/75.

Prestadas as informações, a ADPF encontrava-se conclusa ao relator desde 10 de junho de 2013, quando em 17 de agosto de 2015 fora indeferido pedido de admissão no feito da Federação dos Trabalhadores na Indústria de Goiás, Tocantins e Distrito Federal –

²⁶BRASIL. Ministério Público Federal. Procuradoria-Geral da República. Parecer nº 2265-PGR-RG. ADPF nº 198 p. 106 em 31 de maio de 2010.

FTIEG/TO-DF e a Federação das Indústrias do Estado de Goiás na qualidade de *amicus curiae*, retornando os autos conclusos ao relator, até a presente data, para apreciação da liminar que permanece sem julgamento.

Nesse sentido, o STF incluiu em sua pauta a deliberação sobre a Proposta de Súmula Vinculante 69, que objetiva extinguir a *guerra fiscal*.

3. Proposta de Súmula Vinculante nº 69

3.1. Súmula Vinculante

A Emenda Constitucional nº 45/2004²⁷, por meio de seu art. 2º, acrescentou o art. 103-A à Constituição Federal que dá ao STF o poder de, por provocação o de ofício, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

De acordo com o § 1º, do art. 103-A, da Constituição Federal, a Súmula Vinculante tem por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.

De acordo com o mesmo artigo, sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade (ADI) e, do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso.

²⁷Também conhecida como Reforma do Judiciário.

Esse dispositivo trouxe importantes mudanças para o sistema jurídico pátrio ao adotar, em partes, o sistema de *civil law*, passando a ter verdadeiro efeito vinculante. Para Gilmar Ferreira Mendes

Os países que pertencem à tradição do *common law* construíram a prática do precedente judicial vinculativo, que se caracteriza pelo fato de a *ratio decidendi* de um alto tribunal ser, em princípio, obrigatória para os tribunais inferiores. A criação predominantemente judicial do direito concorreu positivamente para o estabelecimento dessa racionalidade. Isso, no entanto, não impede de se ver o precedente vinculante também em países de tradição romanista, embora aí mais formalizado, como referido. (...). Vê-se, pois, que a súmula do Supremo Tribunal Federal, que deita raízes entre nós nos assentos da Casa de Suplicação, nasce com caráter oficial, dotada de perfil indiretamente obrigatório. E, por conta dos recursos, constitui instrumento de autodisciplina do Supremo Tribunal Federal, que somente deverá afastar-se da orientação nela preconizada de forma expressa e fundamentada.²⁸

No ano de 2006 sobreveio a Lei nº 11.417 que regulamentou o art. 103-A e altera a Lei nº 9.784/1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo STF fazendo com que o supremo pudesse garantir efeito vinculante às súmulas editadas por este órgão.

Ressalta-se que a aplicação do efeito vinculante não engessa a atividade jurisdicional que poderá, ao constatar ausência de similitude entre o caso em apreço e a matéria objeto de súmula, não aplicar a súmula vinculante, desde que fundamentadamente.²⁹

Conforme §3º do art. 103-A da Carta Magna, do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao STF, que, julgando-se procedente, anulará ato administrativo ou cassará decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso.

Destaca-se que, dado o efeito vinculante da súmula editada pelo supremo, a autoridade judicial ou administrativa não poderá se olvidar de aplicá-la, sendo cabível reclamação, por algum dos legitimados, dirigida ao STF.

De forma a barrar antecipadamente qualquer benefício que venha a ser concedido sem atenção aos requisitos do Confaz, o STF incluiu em sua pauta a deliberação sobre a

²⁸ MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 920.

²⁹ CAPEZ, Fernando. **Súmula vinculante**. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 911, 31 dez. 2005. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/7710>>. Acesso em: 15 nov. 2016.

Proposta de Súmula Vinculante de nº 69, sugestão apresentada pelo Min. Gilmar Ferreira Mendes, que pretende acabar com a guerra fiscal do ICMS.

A redação da PSV 69 tem o seguinte teor:

Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do Confaz, é inconstitucional.

Da Proposta de Súmula Vinculante de nº 69 surgem controvérsias relevantes sobre sua aplicabilidade.

3.2. Controvérsias acerca da aprovação da PSV 69

Em sua manifestação denº 2686/2014 – ASJCIV/SAJ/PGR, em que opinou pela aprovação da Súmula Vinculante 69 nos termos da proposta, o Ministério Público Federal (MPF), por meio da Procuradoria-Geral da República (PGR), argumentou, preliminarmente, a necessidade de sobrestamento do feito até o julgamento da ADPF 198, que discute o quórum para a aprovação de convênios que tratam da concessão de benefícios fiscais, das ADIs 4.152, 2.549, 3.794, 3.674 e 3.413, que abordam pontos variados da guerra fiscal, do RE 628.075, referente à glosa de créditos de ICMS pelos Estados que se opõem à concessão unilateral de incentivos, e da votação dos projetos de lei sobre o disciplinamento, pelo Confaz, das relações jurídicas decorrentes dos benefícios fiscais no âmbito do ICMS concedidos sem prévia aprovação em convênio.

Defende-se a suspensão da proposta a fim de que o Confaz, pelos poderes conferidos pela CF/88 e pela LC 24/75, discipline as relações jurídicas decorrentes de benefícios fiscais do ICMS concedidos sem atenção aos ditames do conselho fazendário, ou o Congresso Nacional regulamente de forma definitiva o procedimento de concessão e revogação desses benefícios.

Destaca o MPF ser desnecessário o sobrestamento do feito até que sejam julgadas pelo STF outras ações ainda pendentes que envolvem a aprovação de convênios.

Nos autos da ADPF 198, que versa sobre a exigência de decisão unânime dos Estados representados nas reuniões do Confaz para concessão de benefícios fiscais relativos

ao ICMS, a PGR se manifestou pela improcedência do pedido por entender que tal exigência “não viola o princípio democrático, pois tem o objetivo - legítimo - de assegurar o pacto federativo, mediante a inibição da ‘guerra fiscal’ entre os Estados”.

Em mesmo sentido entende que, mesmo que seja julgada procedente a arguição e seja entendido que exigência de quórum unânime é violadora de preceito fundamental, os efeitos projetados da proposta de súmula vinculante ora debatida não serão alterados, pois o texto da proposta não versa sobre forma ou quórum de votação, e sim sobre a aprovação sem atenção aos ditames do conselho.

Também há controvérsia no que tange ao emprego do termo “qualquer” no texto da proposta na sua aplicação diante de decisões contrárias à necessidade de convênio para toda e qualquer isenção. Têm-se como exemplo o acórdão proferido na ADI 3.421, da relatoria do Min. Marco Aurélio, em que fora decidido prescindível o “consenso dos Estados à outorga de benefício a igrejas e templos de qualquer crença para excluir o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços nas contas de serviços públicos de água, luz, telefone e gás”.

Defende-se a exclusão do vocábulo “qualquer” em atenção à peculiar situação da Zona Franca de Manaus, uma vez que a LC 24/75 excepciona da sistemática proposta a exigência da previa aprovação em convênio celebrado pelo Confaz, os incentivos de ICMS às indústrias instaladas ou que vierem a se instalar na região.

Indica o MPF que a redação genérica da proposta não implica reconhecer a sua incidência em casos de benefício em geral, que, a teor da própria jurisprudência da Corte, não estão sujeitos à aprovação do Confaz, exatamente por se referirem a atividades que não são objeto da guerra fiscal. Se manifesta dessa forma:

Não há, portanto, necessidade de se alterar a redação para esclarecer de forma específica e exaustiva as situações que almeja alcançar. Na verdade, a especificação e o elenco de todas as formas de desoneração do imposto corre o risco de, além de desnecessária, ser insuficiente. Nos termos em que proposta, com o perfil semântico aberto, a redação é capaz de, ao mesmo tempo, abranger os benefícios que não podem ser aprovados e evitar o risco de uma enumeração não exaustiva. Permite-se, desse modo, que as situações não abrangidas pelo enunciado sejam analisadas casuisticamente de acordo com a legislação vigente sobre o tema e, sobretudo, com a jurisprudência do Supremo, que distingue, acertadamente, situações como a da Zona

Franca de Manaus, dos templos e igrejas, sem que isso configure enfraquecimento da regra insculpida na súmula proposta.³⁰

Além disso, com base no interesse social e na segurança jurídica, se discute a modulação dos efeitos da decisão a partir da data da publicação da súmula, do trânsito em julgado da decisão que tenha declarado inconstitucional o dispositivo legal que concedeu o benefício, no caso concreto, nos termos do artigo 4º da Lei nº 11.417/06, do 1º dia do exercício seguinte à sua edição ou de outra data fixada pelo Supremo. Tema esse que será tratado em capítulo próprio.

Fernando Facury Scaff questiona se a edição de tal Súmula Vinculante realmente extinguirá a guerra fiscal. Assim se posiciona:

Quer me parecer que entraremos apenas em outra fase da disputa. Se hoje ela existe às escâncaras, através de atos normativos publicados nos jornais, esta nova fase, pós-Súmula, será do reinado dos *regimes especiais*. *Regime especial* é uma daquelas palavras-bonde, nas quais cabe tudo que se pretende que seja alterado do *regime normaldo ICMS*. Assim, hoje, para fins de redução da carga fiscal, uma norma é *publicada* com um mínimo de *generalidade*, a fim de evitar favorecimentos indevidos entre contribuintes que se encontram no mesmo Estado. Com os *regimes especiais* o benefício fiscal poderá não ser concedido de forma *isonômica* ou com *publicidade*, pois esta espécie de regime fiscal *especial* nem sempre sai publicada no *Diário Oficial* e muitas vezes é individualizada para cada empresa. Assim, o que está ruim corre o risco de piorar, como foi advertido por Renato Silveira, em texto escrito a quatro mãos. Ao invés de termos o primado da *transparência fiscal*, teremos o da *opacidade fiscal*. As questões envolvendo a nova *Lei de Compliance (Lei 12.846/2013)* serão igualmente ampliadas.³¹

Ao tentar responder esse questionamento, Scaff indica quais pontos centrais devem ser analisados no julgamento da súmula de que propõe.

Aponta que, primeiramente, deve-se analisar o requisito da unanimidade das deliberações do Confaz sobre renúncias fiscais, tema pendente de julgamento na ADPF 198, já tratado nesse trabalho. Também examina que, de todo modo, “a renúncia fiscal realizada pelos Estados apenas decorreu de renúncia de receita própria, não havendo nenhuma irregularidade a ser apenada, exceto o descumprimento formal da sistemática de Convênios

³⁰ Manifestação nº 2686/2014 – ASJCV/SAJ/PGR de 31 de março de 2014, na Proposta de Súmula Vinculante nº 69, Relator: Presidente do Supremo Tribunal Federal, Proponente: Ministro Gilmar Mendes.

³¹ SCAFF, Fernando Facury. **Guerra fiscal e Súmula Vinculante: entre o formalismo e o realismo**. In: Valdir de Oliveira Rocha (coord.). *Grandes questões atuais de direito tributário*, Vol. 18. São Paulo: Dialética, 2014. p. 101/102.

Confaz. ”³². Tal tema também já fora tratado no presente trabalho ao se comentar o Comunicado CAT 36/2004 do Estado de São Paulo, já expurgado pelo STF.

Conforme anteriormente narrado, com a aprovação da PSV 69 bastante provável o aumento de reclamações ao STF. A novidade no panorama da guerra fiscal é a vinculação dos entes estatais em seguir a orientação da súmula a ser editada.

Dessa forma, evita-se que o benefício inconstitucionalmente concedido vigore por demasiado lapso temporal a ponto de que produza efeitos impossíveis de serem remediados sem que existam pesados reflexos financeiros e econômicos para os contribuintes de boa-fé e para o Distrito Federal ou Estado-membroconcedente.

Scaffanalisa que, se aprovada, deverá a PSV 69 ter seus efeitos modulados, em especial em favor das empresas que já estão sendo beneficiadas dos incentivos ora contestados.

Diante disso, passamos às considerações da aplicação do instituto da modulação de efeitos levando em consideração a provável aprovação da Proposta de Súmula Vinculante nº 69.

4. Modulação de Efeitos com a aprovação da PSV nº 69

Com a aprovação de tal Súmula Vinculante surge questionamento de extrema importância quanto a necessidade de modulação de seus efeitos em favor dos contribuintes que foram beneficiários dos incentivos então contestados, nos moldes do art. 4º da Lei nº 11.417, de 19 de dezembro de 2006, que permite que o tribunal restrinja os efeitos vinculantes da súmula, por decisão de 2/3 (dois terços) dos seus membros, tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse público.

No âmbito do controle de constitucionalidade concentrado, a declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo tem efeito *ex tunc* (retroativo) e *erga omnes* (para todos), sendo desfeito, desde a origem, o ato inconstitucional.³³

³² SCAFF, Fernando Facury. **Guerra fiscal e Súmula Vinculante: entre o formalismo e o realismo**. In: Valdir de Oliveira Rocha (coord.). *Grandes questões atuais de direito tributário*, Vol. 18. São Paulo: Dialética, 2014. p. 103.

Constantemente o Supremo Tribunal Federal vem aplicando o mecanismo de modulação de efeitos em casos tributários.³⁴ Acredita-se que essa tendência se dá, em grande parte, pela abrangência nacional dos debates desses julgamentos que acabam por exceder o interesse das partes, influenciando várias outras situações fáticas em que estão inseridos tanto os contribuintes quanto o Fisco³⁵. Assim se posiciona Thatiane Piscitelli:

(...)desde 2006, com a alteração ao Código de Processo Civil promovida pela Lei n. 11.418, que instituiu a existência de repercussão geral como requisito de admissibilidade ao recurso extraordinário, a modulação de efeitos em tais casos é quase que a regra, já que todos os recursos devem suscitar, por exigência legal, questões relevantes não apenas do ponto de vista jurídico, mas também da perspectiva econômica, política e social, que ultrapassem os interesses subjetivos da causa (artigo 543-A, CPC). Nesses casos, a modulação de efeitos da decisão apresenta-se como uma exigência prática para a viabilidade do julgado.³⁶

Modulação é a restrição/manipulação dos efeitos da decisão, seja no alcance subjetivo, seja na eficácia temporal, é definir uma data a partir da qual a decisão proferida pelo STF passará a produzir efeitos evitando, assim, possíveis complicações jurídicas que poderiam sobrevir em decorrência da declaração de inconstitucionalidade ou mudança de jurisprudência.³⁷

Há posicionamentos em sentido positivo e negativo do ponto de vista da modulação de efeitos pela aplicação da súmula a ser editada.

4.1 Manifestações sobre a não modulação dos efeitos

³³SCAFF, Fernando Facury. **Guerra fiscal e Súmula Vinculante: entre o formalismo e o realismo**. In: Valdir de Oliveira Rocha (coord.). *Grandes questões atuais de direito tributário*, Vol. 18. São Paulo: Dialética, 2014. p. 105.

³⁴ Vide: AI 557237 (Rio de Janeiro; Joaquim Barbosa), AI 513234 (Rio de Janeiro; Joaquim Barbosa), AI 650000 (Rio de Janeiro; Joaquim Barbosa), RE 353508 (Rio de Janeiro; Celso de Mello) e RE 516296 (Rio de Janeiro; Joaquim Barbosa).

³⁵ PISCITELLI, Thatiane. **Quais as consequências importam na justificação de uma decisão? Análise do ponto de vista das alegações relativas à arrecadação tributária**. In: Carvalho, Ana Carolina Papacosta Conte de [et al.]. *Congresso Nacional de Estudos Tributários. Derivação e positivação do direito tributário*. – São Paulo: Noeses, 2011. p. 1129.

³⁶ PISCITELLI, Thatiane. **Quais as consequências importam na justificação de uma decisão? Análise do ponto de vista das alegações relativas à arrecadação tributária**. In: Carvalho, Ana Carolina Papacosta Conte de [et al.]. *Congresso Nacional de Estudos Tributários. Derivação e positivação do direito tributário*. – São Paulo: Noeses, 2011. p. 1130.

³⁷ALVES PY BRAGA, Fabiana. **Modulação dos efeitos da sentença**. *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XVI, n. 119, dez 2013. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=14019>. Acesso em dez. 2016.

Nos autos da ADI 3.794, da relatoria do Min. Roberto Barroso, o STF decidiu por não modular os efeitos da decisão por entender que, no caso em tela, tal modulação configuraria incentivo à guerra fiscal e se manifestou dessa maneira:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM ADI. OMISSÃO. PEDIDO DE MODULAÇÃO TEMPORAL DOS EFEITOS DA DECISÃO. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI QUE CONFERIU BENEFÍCIOS EM MATÉRIA DE ICMS SEM QUE HAJA CONVÊNIO DO CONFAZ. EMBARGOS CONHECIDOS PARA NEGAR-LHES PROVIMENTO.

1. Não comprovadas razões concretas de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, requisitos estipulados pelo art. 27 da Lei n.º 9.868/99, descabe a modulação dos efeitos da decisão.

2. A jurisprudência desta Suprema Corte não tem admitido a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade em casos de leis estaduais que instituem benefícios sem o prévio convênio exigido pelo art. 155, parágrafo 2º, inciso XII, da Constituição Federal – Precedentes.

3. **A modulação dos efeitos temporais da declaração de inconstitucionalidade no presente caso consistiria, em essência, incentivo à guerra fiscal, mostrando-se, assim, indevida.**

4. Embargos de declaração conhecidos para negar-lhes provimento.³⁸
(Destaque nosso)

Em sua manifestação de nº 2686/2014, referente a aprovação da PSV 69, o MPF entende não ser necessária a modulação dos efeitos da decisão que declare inconstitucional por conta da edição da súmula debatida. Primeiramente, porque a proposta de súmula pauta-se em entendimento pacífico na suprema corte. Ao ser a questão debatida de forma específica na ADI 3.246, enquanto a lei inconstitucional impugnada ainda produzia efeitos, o STF adentrou o mérito e retirou a norma do plano de validade sem modular os efeitos da decisão.

Segundo, porque deverão ser declarados inconstitucionais todos os incentivos fiscais, que não obedeçam ao texto vinculante, concedidos após a vigência da súmula que venha a ser aprovada. Dessa forma, é possível a reclamação direta ao Supremo alegando descumprimento do enunciado sumulado, o que torna mais célere o afastamento do benefício inconstitucionalmente concedido.

Atualmente os Estados prejudicados pela concessão de incentivos fiscais sem convênio no âmbito do Confaz podem adotar duas medidas: ingressar com ADI no STF objetivando questionar a constitucionalidade da lei ou glosar os créditos dos contribuintes de seus territórios, causando ações judiciais que, não raramente, chegam ao Supremo.

³⁸ ADI 3794 ED – Rel. Min. Roberto Barroso – DJ. 18.12.2014.

Entende o MPF que, por ser o provável novo caminho mais célere, não há razões para postergá-lo, devendo a declaração de inconstitucionalidade ter seus efeitos produzidos de imediato, sem que haja modulação.

4.2 Manifestações favoráveis à modulação dos efeitos

Nos autos da ADI 4.481, da relatoria do Min. Roberto Barroso, O STF decidiu pela modulação dos efeitos da decisão ao levar em consideração o lapso temporal de oito anos em que a norma inconstitucional vigorou sem que fosse suspensa, optou o tribunal pela ponderação entre a disposição constitucional violada e o princípio da boa-fé e da segurança jurídica em sua decisão e assim se manifestou:

I. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL QUE INSTITUI BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. AUSÊNCIA DE CONVÊNIO INTERESTADUAL PRÉVIO. OFENSA AO ART. 155, § 2º, XII, g, DA CF/88. II. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS TEMPORAIS.

1. A instituição de benefícios fiscais relativos ao ICMS só pode ser realizada com base em convênio interestadual, na forma do art. 155, §2º, XII, g, da CF/88 e da Lei Complementar nº 24/75.

2. De acordo com a jurisprudência do STF, o mero diferimento do pagamento de débitos relativos ao ICMS, sem a concessão de qualquer redução do valor devido, não configura benefício fiscal, de modo que pode ser estabelecido sem convênio prévio.

3. A modulação dos efeitos temporais da decisão que declara a inconstitucionalidade decorre da ponderação entre a disposição constitucional tida por violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica, uma vez que a norma vigorou por oito anos sem que fosse suspensa pelo STF. A supremacia da Constituição é um pressuposto do sistema de controle de constitucionalidade, sendo insuscetível de ponderação por impossibilidade lógica.

4. Procedência parcial do pedido. Modulação para que a decisão produza efeitos a contatar da data da sessão de julgamento.³⁹

No julgamento supra colacionado, o Min. Marco Aurélio, como lhe é peculiar, divergiu da maioria que optou pela modulação para que a decisão passasse a produzir efeitos a contar da data da sessão de julgamento por entender que a jurisprudência pacificada do Supremo sobre a inviabilidade de outorga de benefício fiscal, sem o convênio previsto na Carta Magna atua no sentido de coibir o desrespeito ao arcabouço normativo constitucional. Dessa forma se manifestou:

Fico a imaginar em que caso se deixará de modular a decisão, se, num caso em que houve o desrespeito flagrante, frontal à Constituição, mais do que isso, a reiterados pronunciamentos do Supremo, é implementada a modulação. Não sei se sou compelido a pedir vênias para divergir, mas não vou pedir. É menoscabo à Carta da República editar uma lei como essa, em conflito evidente com a Constituição, já que

³⁹BRASIL, Supremo Tribunal Federal, 4.481/PR. Rel. Min. Roberto Barroso, Plenário, DJ de 11-3-2015.

a sujeição ao convênio unânime nela está em bom vernáculo, para chegar-se ao benefício, e, então, simplesmente, apostar-se na morosidade da Justiça, que, em um futuro próximo, acomodará a situação. Não se estimulam, dessa forma, os cidadãos em geral a respeitarem o arcabouço normativo constitucional em vigor. Ao contrário, em quadra muito estranha, incentiva-se a haver o desrespeito e, posteriormente, ter-se o famoso jeitinho brasileiro, dando-se o dito pelo não dito, o errado pelo certo. Não modulo, Presidente.

Analisando os prováveis reflexos político-econômicos em decorrência da aprovação da proposta, Fernando Facury Scaff entende ser necessária a modulação de efeitos da Súmula Vinculante para que não se prejudique o contribuinte que, de boa-fé, gozou de benefícios fiscais durante a validade da norma que venha a ser declarada inconstitucional pelo STF.

Entendo que necessariamente deva haver modulação de seus efeitos, pois, caso contrário, os Estados serão obrigados a cobrar o ICMS das empresas que tiverem gozado dos benefícios com amplo espectro retroativo, e isso acarretará a insolvência ou a falência de um contingente enorme delas, com reflexos trabalhistas, societários, fiscais e na balança de comércio exterior brasileira – neste último caso envolvendo as empresas cotadas em bolsa de valores estrangeiras.⁴⁰

Embora ainda haja necessidade de se aprovar a súmula vinculante para que se possa discutir a partir de que momento seu texto legal deverá produzir efeitos, em não se aplicando a modulação, caso se entenda serem devidos ao Estado os valores dos benefícios concedidos por lei inconstitucional, esse mesmo Estado deverá cobrar o contribuinte sob pena de ser responsabilizado administrativamente e financeiramente na forma do art. 11 da Lei Complementar nº 101/2000, também conhecida como, Lei de Responsabilidade Fiscal.

Importante ressaltar que o que aqui se discute não diz respeito ao efeito imediato das decisões proferidas em reclamação ao STF com base na futura súmula, visto que, uma vez declarada a inconstitucionalidade do benefício fiscal estadual, via de regra, seus efeitos cessarão desde logo. O cerne da presente discussão consiste em analisar a eminente retroação dessas cobranças e, conjuntamente, seus efeitos imediatos, e não futuros.

Também realça que, a não modulação de efeitos no caso em debate causa tremor no que se refere aos princípios da segurança jurídica e da legalidade, nos quais, as leis são

⁴⁰ SCAFF, Fernando Facury. **Guerra fiscal e Súmula Vinculante: entre o formalismo e o realismo**. In: Valdir de Oliveira Rocha (coord.). *Grandes questões atuais de direito tributário*, Vol. 18. São Paulo: Dialética, 2014. p. 107.

válidas e eficazes até que sejam retiradas do ordenamento jurídico, seja por outra norma jurídica de igual *status*, seja através da declaração de sua inconstitucionalidade.⁴¹

Até que a norma seja retirada do ordenamento jurídico pela declaração de inconstitucionalidade (seja por ADI ou por reclamação ao STF por desatenção à súmula vinculante) seus efeitos se projetam sobre a sociedade. Assim se manifesta Fernando Facury Scaff:

Observe-se que não se está a arguir a inconstitucionalidade do art. 27 da Lei 9.868/1999, mas de afirmar que seus efeitos retroativos não podem atingir situações consolidadas há longo tempo com terceiros que tenham obedecido ao que manda a lei, apenas posteriormente declarada inconstitucional. Em alguns casos, a retroação pode se revestir da mais absoluta inconstitucionalidade, mormente quando for longo o interregno de tempo entre a vigência da norma e a declaração de sua invalidade. Quanto mais dilargado este prazo, maior chance de existirem situações consolidadas cuja reversibilidade se tornará mais difícil e injusta.⁴²

Entende-se que a Súmula Vinculante consolida o posicionamento do STF nos litígios julgados, não objetivando causar prejuízos ao contribuinte de boa-fé, posto que se trata de contenda entre entes federados. Ademais, não se pode penalizar terceiro de boa-fé que atendeu aos ditames da lei, ainda que inconstitucional na origem, uma vez que vigorou produzindo efeitos no contexto empresarial até que retirada do ordenamento por decisão judicial.

Interessante cenário fora criado por Mauro Cappelletti:

Esta doutrina parte, como foi dito, do pressuposto de que a lei inconstitucional seja, *ab origine*, nula e ineficaz. Isto significa que todo ato – privado, como por exemplo, um ato administrativo ou uma sentença – que tenha se fundado nessa lei (que, repito, é uma lei nula e ineficaz), está destituído de uma válida base legal. Pode acontecer, porém, que uma lei tenha sido, por muito tempo, pacificamente aplicada por todos, órgãos públicos e sujeitos privados; por exemplo, pode acontecer que um funcionário, eleito ou nomeado com base em uma lei muito tempo depois declarada inconstitucional, tenha longamente atuado em sua função; ou que o Estado, por muitos anos tenha arrecadados um certo tributo ou, também, que uma pessoa tenha recebido uma pensão ou celebrado determinados contratos, sempre com base em uma lei posteriormente declarada inconstitucional, e assim por diante. *Quid*, então, se em um certo momento, uma lei, por muitos anos pacificamente aplicada, vem a ser depois, considerada e declarada inconstitucional, com

⁴¹ SCAFF, Fernando Facury. **Guerra fiscal e Súmula Vinculante: entre o formalismo e o realismo**. In: Valdir de Oliveira Rocha (coord.). *Grandes questões atuais de direito tributário*, Vol. 18. São Paulo: Dialética, 2014. p. 107.

⁴² SCAFF, Fernando Facury. **Guerra fiscal e Súmula Vinculante: entre o formalismo e o realismo**. In: Valdir de Oliveira Rocha (coord.). *Grandes questões atuais de direito tributário*, Vol. 18. São Paulo: Dialética, 2014. p. 108.

pronunciamento que tenha, segunda a doutrina aqui pressuposta, efeitos retroativos?⁴³

Observe que aqui discutem-se situações em que a lei declarada inconstitucional vigeu por longo período, situação essa que encontramos atualmente no Brasil.

Cappelletti responde o próprio questionamento levantado caso aplicada integralmente a teoria dos efeitos retroativos:

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

Em matéria civil, ao invés, e, às vezes, também em matéria administrativa, se tem preferido respeitar certos *efeitos consolidados*, produzidos por atos fundados em leis depois declaradas contrárias à Constituição; e isto em consideração ao fato de que, de outra maneira, se teriam mais graves repercussões sobre a paz social, ou seja, sobre a exigência de um mínimo de certeza e de estabilidade das relações e situações jurídicas.⁴⁴

Em apertado resumo, é possível a retroação desde que, em nome da segurança jurídica, essa retroação não afete certas situações já consolidadas pelo extenso período já decorrido.

De certa maneira, entende o autor que a aplicação do instituto da modulação deve observar, no caso concreto, quais efeitos políticos, econômicos e jurídicos foram atingidos pela lei que venha a ser declarada inconstitucional para que se possa decidir sobre a aplicabilidade da retroação ou não.

Sintetizando, para se proteger o contribuinte de boa-fé e a segurança jurídica, somente se modulariam os efeitos da decisão que declara inconstitucional lei estadual, anterior à aprovação da súmula vinculante, quando essa declaração trouxer enormes prejuízos financeiros e econômicos aos contribuintes, visto que a lei produziu efeitos por lapso temporal alongado. Em se tratando de lei promulgada após aprovação do texto da PSV 69, não se

⁴³ CAPPELLETTI, Mauro. **O controle judicial de constitucionalidade das leis no Direito comparado**. Porto Alegre: Sergio Fabris Editor, 1984, pp. 122/124.

⁴⁴ CAPPELLETTI, Mauro. **O controle judicial de constitucionalidade das leis no Direito comparado**. Porto Alegre: Sergio Fabris Editor, 1984, pp. 122/124.

aplicaria a modulação dos efeitos da sentença de forma a garantir a pacífica jurisprudência da suprema corte.

Conclusões

Após ser outorgada competência aos Estados para a instituição do ICMS, os Estados-membros e o Distrito Federal passaram a se portar de maneira predatória ao usar da concessão de benefícios fiscais objetivando a atração de investimentos para fomentação do desenvolvimento econômico local, dando causa a chamada “Guerra Fiscal”.

Conforme leitura do texto, vê-se necessário diferenciar os tipos de benefícios fiscais concedidos tendo em vista que só há vedação à concessão de benefícios de forma descoordenada, transferindo os custos da desoneração para os demais entes federados, sem atenção aos ditames legais.⁴⁵

O debate sobre a guerra fiscal se faz importante tanto do ponto de vista jurídico quanto econômico. A Constituição Federal, em seu art. 155, § 2º, XII, g, dispõe que cabe à lei complementar “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”. A Lei Complementar nº24, de 1975, dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Além da criação do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, a Lei Complementar também indica a forma e os requisitos para a concessão/revogação de desonerações a título de incentivo.

Conforme seu art. 2º, § 2º, “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”.

Por ter o ICMS caráter nacional por conta da competência estadual conferida pela Constituição, deve-se conferir uniformidade à incidência do imposto. Além dos reflexos jurídicos, economicamente, tais concessões irregulares geram queda de arrecadação fiscal em

⁴⁵ MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 1.293.

outros Estados-membros, além dos efeitos concorrenciais entre os Estados e o Distrito Federal.

Entende o Supremo Tribunal Federal que o descumprimento das exigências do art. §2º, do art. 2º, da Lei Complementar nº 24/75 implicam a inconstitucionalidade da lei que institui o benefício, não se podendo conceder benefícios fiscais em ICMS sem a prévia aceitação unânime dos Estados-membros e do Distrito Federal.⁴⁶

Em razão das frequentes leis estaduais que concedem isenções, incentivos, reduções de alíquota ou de base de cálculo, créditos presumidos, dispensa de pagamento ou outros benefícios fiscais relativos ao ICMS, independentemente de aprovação no âmbito do CONFAZ, o Min. Gilmar Mendes apresentou proposta de Súmula Vinculante de nº 69 com intuito de coibir as reiteradas práticas de guerra fiscal.

Com a aprovação da referida súmula, surge importante debate quanto a necessidade de modulação de efeitos da decisão, visando evitar a brusca interrupção dos benefícios fiscais inconstitucionais que vigoraram por extenso lapso temporal, sem que se prejudique o contribuinte de boa-fé.

Percebe-se, após o julgamento da ADI 4.481, da relatoria do Min. Luís Roberto Barroso, em que os efeitos da decisão foram modulados em decorrência da ponderação entre os ditames da Constituição e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica, uma vez que a norma vigorou por oito anos sem que fosse suspensa pelo STF, que a Suprema Corte tem aplicado, consuetudinariamente, o rito do art. 12 da Lei nº 9.868/99, às ações diretas de inconstitucionalidade com pedido cautelar.

Dessa forma, optando por conceder a cautelar de imediato, cessam os efeitos da lei tida por inconstitucional. Ao não conceder a cautelar imediatamente, deve o tribunal, em nome da segurança jurídica, ao declarar inconstitucional a norma, modular os efeitos da decisão.

⁴⁶Nesse sentido: ADI 286, rel. Min. Maurício Corrêa, julgamento em 22 -5 -2002, Plenário, DJ de 30 -8 -2002; ADI 1.247, rel. Min. Dias Toffoli, julgamento em 1º -6 -2011, Plenário, DJe de 17 -8 -2011; ADI 4.152, rel. Min. Cezar Peluso, julgamento em 1º -6 -2011, Plenário, Informativo 629; ADI 2.549, rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 1º -6 -2011, Plenário, Informativo 629; ADI 3.936 -MC, rel. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 19 -9 -2007, Plenário, DJ de 9 -11 -2007; ADI 3.410, rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 22 -11 -2006, Plenário, DJ de 8-6-2007; ADI 3.429, rel. Min. Ayres Britto, julgamento em 22 -11 -2006, Plenário, DJ de 27 -4 -2007; ADI 3.312, rel. Min. Eros Grau, julgamento em 16 -11 -2006, Plenário, DJ de 9 -3 -2007; ADI 2.722, rel. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 22 -11 -2006, Plenário, DJ de 19 -12 -2006.

A aprovação da PSV 69 aproxima o debate à necessidade de modulação de efeitos com base no art. 4^a da Lei nº11.417/06, que permite que o tribunal restrinja a eficácia vinculante da súmula, por decisão de dois terços dos seus membros.

Ao se manter a tendência de restrição da eficácia vinculante da súmula o STF delinea novo cenário em relação à guerra fiscal, preservando as situações passadas e ceifando mais ligeiramente a concessão de benefícios sem atenção à LC 24/75, seja por meio de reclamação constitucional, quando couber, seja por meio de medidas cautelares concedidas monocraticamente em ADI.⁴⁷

⁴⁷CORREIA NETO, Celso de Barros. **Supremo confirma tendência à modulação de efeitos na guerra fiscal.** Revista Consultor Jurídico, 18 mar. 2017. Disponível em: < <http://www.conjur.com.br/2017-mar-18/observatorio-constitucional-supremo-confirma-tendencia-modulacao-efeitos-guerra-fiscal>>. Acesso em: 27 mai. 2017. p. 5.

Referências Bibliográficas

ALVES PY BRAGA, Fabiana. **Modulação dos efeitos da sentença**. Âmbito Jurídico, Rio Grande, XVI, n. 119, dez 2013. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=14019>. Acesso em dez. 2016.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADI 1.075-MC, Rel. Min. Celso de Mello, Plenário, DJ de 24-11-2006.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. Lei complementar 24, de 07 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em: 25 out. 2016.

BRASIL. Lei complementar 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 18 out. 2016.

BRASIL. Ministério Público Federal. Procuradoria-Geral da República. Parecer nº 2265-PGR-RG. ADPF nº 198 p. 106 em 31 de maio de 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade nº 4481 PR. Relator: Min. BARROSO, Roberto. Brasília, 19 de maio de 2015. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8494796>>. Acesso em: 01 Dez. 2016.

CALCIOLARI, Ricardo Pires. **Aspectos Jurídicos da Guerra Fiscal no Brasil**. Caderno de Finanças Públicas, nº 7, Ministério da Fazenda, ESAF, Brasília, p. 5-29, dez. 2006.

CAPEZ, Fernando. **Súmula vinculante**. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 911, 31 dez. 2005. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/7710>>. Acesso em: 15 nov. 2016.

CAPPELLETTI, Mauro. **O controle judicial de constitucionalidade das leis no Direito comparado**. Porto Alegre: Sergio Fabris Editor, 1984.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 1993.

CONTI, José Maurício. **Federalismo fiscal e fundos de participação**. São Paulo: Juarez de Freitas, 2001.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo**. São Paulo: Almedina, 2014.

. **Repartição de Receitas Tributárias e Transferências Intergovernamentais.** In: *Federalismo Fiscal: Questões Contemporâneas/ Organizadores: José Maurício Conti; Fernando Facury Scaff. Carlos Eduardo Faraco Braga.* Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **Supremo confirma tendência à modulação de efeitos na guerra fiscal.** Revista Consultor Jurídico, 18mar. 2017. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2017-mar-18/observatorio-constitucional-supremo-confirma-tendencia-modulacao-efeitos-guerra-fiscal>>. Acesso em: 27 mai. 2017.

DEMO, Pedro. **Metodologias do Conhecimento Científico.** 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional.** 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel. **A Extrafiscalidade e a Concretização do Princípio da redução das Desigualdades Regionais.** São Paulo: Quartier Latin, 2010.

OLIVEIRA, Regis Fernandes. **Curso de Direito Financeiro.** 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

PISCITELLI, Tathiane. **Quais as consequências importam na justificação de uma decisão? Análise do ponto de vista das alegações relativas à arrecadação tributária.** In: Carvalho, Ana Carolina Papacosta Conte de [et al.]. Congresso Nacional de Estudos Tributários. Derivação e positivação do direito tributário. – São Paulo: Noeses, 2011.

SCAFF, Fernando Facury. **A responsabilidade tributária e a inconstitucionalidade da guerra fiscal.** In: Valdir de Oliveira Rocha (coord.). *Grandes questões atuais de direito tributário*, Vol. 15. São Paulo: Dialética, 2011.

SCAFF, Fernando Facury. **Guerra fiscal e Súmula Vinculante: entre o formalismo e o realismo.** In: Valdir de Oliveira Rocha (coord.). *Grandes questões atuais de direito tributário*, Vol. 18. São Paulo: Dialética, 2014.