

Vitor Bueno Batista

Aluno

IMPACTO DA MODULAÇÃO DE EFEITOS EM CONTROLE CONCENTRADO SOBRE
A GUERRA FISCAL DE ICMS

Trabalho apresentado como requisito à obtenção de nota na primeira avaliação da disciplina de Trabalho de Conclusão de Curso II no âmbito da graduação de Direito da Escola de Direito do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP).

Orientadora: Professora Aline Teixeira Leal Nunes.

Professora da Disciplina: Janete Ricken Lopes de Barros.

Integrantes da banca:

PROFESSORA ORIENTADORA: Aline Teixeira Leal Nunes.

PROFESSORA CONVIDADA: Danuta Calazans.

PROFESSORA CONVIDADA: Diane Espindola Maia.

Brasília - DF

2023

AGRADECIMENTOS

Gostaria de expressar minha profunda gratidão à minha família, que foi um alicerce inabalável que sempre esteve ao meu lado durante toda a jornada acadêmica. Seu apoio constante e incentivo foram a luz que me guiou nos momentos desafiadores e me impulsionou a alcançar a conclusão deste curso.

Agradeço à minha orientadora, que, por uma feliz coincidência, escolhi "sem querer" e mais tarde descobri que sua tese de mestrado abordava um tema semelhante ao meu. Sua sabedoria, experiência e paixão pelo conhecimento foram verdadeiras inspirações. Agradeço por sua orientação valiosa, pela paciência demonstrada em cada troca de mensagens e em todas as reuniões. Sua atenção e explicação foram fundamentais para moldar este trabalho e meu percurso acadêmico como um todo.

Agradeço a todos os que, de alguma forma, contribuíram para esta conquista. Este é um momento de celebração compartilhado, e levo comigo não apenas o conhecimento adquirido, mas também as relações significativas que foram cultivadas ao longo desta jornada. Obrigado a todos que fizeram parte desta trajetória.

RESUMO

O presente trabalho tem como escopo analisar a sessão de julgamento da ADI 4481, onde ocorreu a mudança de entendimento do Supremo Tribunal Federal no tocante ao seu controle concentrado de constitucionalidade. Tal julgamento foi o primeiro do tipo a tratar de ADI em tema de guerra fiscal de ICMS sobre a matéria da modulação de efeitos, pois anteriormente o Supremo continha jurisprudência sedimentada no sentido da declaração de constitucionalidade *ex tunc*, ou seja, geravam seus efeitos para data anterior ao julgamento com efeitos retroativos, para depois, o Supremo Tribunal Federal passar a ter um entendimento e aplicar efeitos *ex nunc*, com efeitos gerados a partir da sessão de julgamento da ADI.

Tal modulação permite que a declaração de inconstitucionalidade seja pro futuro. Entende-se que os efeitos *ex nunc* de certa forma fomentam a guerra fiscal de ICMS, já que todos os benefícios fiscais que foram concedidos até a data da sessão de julgamento são constitucionais.

Assim, dependendo do efeito que será aplicado na decisão de Ação Direta de Inconstitucionalidade, seja *ex tunc* ou *ex nunc*, será gerado uma consequência diferente. Se for escolhido *ex tunc* existe a aplicação de um grande peso sobre o contribuinte que usufruía dos benefícios fiscais com a presunção de constitucionalidade mas somente anos depois foi declarada sua devida inconstitucionalidade, gerando certo prejuízo para o contribuinte dependendo do montante que terá que ressarcir para o fisco em ICMS, porém se mantém a segurança jurídica no país.

Palavras-chave: Guerra fiscal. ICMS. Controle de constitucionalidade. Modulação de efeitos.

Sumário

Introdução.....	5
1. Guerra fiscal de ICMS: jurisprudência reiterada do Supremo Tribunal Federal.....	7
1.1 Concessão de benefícios fiscais: previsão constitucional e legal.....	8
1.2 Guerra fiscal de ICMS: impacto no pacto federativo.....	13
1.3 Controle concentrado de constitucionalidade sobre a guerra fiscal no STF.....	17
2. Mudança de Jurisprudência no STF: modulação de efeitos acentua a guerra fiscal?.....	21
2.1 ADI 4481: Qual foi a mudança?.....	22
2.2 Sugestão do Ministro Barroso.....	24
2.3 Relação do artigo 27 Lei n.º 9.868/99 e ADI 4481.....	27
3. Modulação de efeitos ex nunc na guerra fiscal: após ADI 4481.....	30
3.1 Segurança jurídica.....	31
3.2 ADIs em que foi adotado o rito do art. 12 da lei n.º 9.868.....	35
3.3 ADIs em que foram concedidas cautelares e o conselho do Barroso.....	37
3.3.1 ADI 5467.....	37
3.3.2 ADI 2663.....	38
3.3.3 ADI 3796.....	40
3.3.4 ADI 4985.....	41
4. Conclusão.....	44
5. Referências.....	46

Introdução

O presente trabalho tem como objetivo analisar a modulação de efeitos, por parte do STF, em sede de Ações Diretas de Inconstitucionalidade que versam sobre guerra fiscal de ICMS. O foco será na mudança de entendimento que já era sedimentado, de que quando se julgava uma lei estadual, que instituiu benefício fiscal sem previsão do Confaz, ela era declarada inconstitucional desde sua criação, ou seja, aplicava-se efeitos retroativos *ex tunc*.

A jurisprudência era sedimentada no sentido de declarar inconstitucional qualquer lei estadual, ou ato infralegal que instituísse benefício/incentivo fiscal de ICMS, sem a devida previsão no Confaz, com base no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal. Porém, após o julgamento da ADI 4481, tivemos uma nova linha para a jurisprudência do Supremo, onde foi acordado pela aplicação de efeitos *ex nunc* para a lei declarada inconstitucional,

Sabe-se que a guerra fiscal do ICMS é um fenômeno que permeia a estrutura tributária brasileira e há muito tempo figura como um desafio complexo e multifacetado no cenário econômico e jurídico do país. Em um ambiente onde os estados têm autonomia para legislar sobre impostos, a competição fiscal entre as unidades federativas tornou-se uma realidade marcante. A busca por atrair investimentos e empresas para suas regiões, por meio de benefícios fiscais e incentivos, levou a uma série de distorções e contradições dentro do sistema tributário nacional.

Esse é um tema de grande relevância em um país de dimensões continentais como o Brasil, onde a descentralização do poder tributário nas mãos dos estados resulta em uma competição acirrada para atrair investimentos, gerar empregos e aumentar a arrecadação local. No entanto, esse cenário competitivo muitas vezes se traduz em concessões fiscais desenfreadas, conflitos interestaduais e, em última instância, em uma série de distorções que afetam a eficácia do sistema tributário como um todo.

Nesta monografia, o objetivo do primeiro capítulo é realizar uma análise abrangente da guerra fiscal de ICMS, examinando suas origens, os mecanismos utilizados por estados para obter vantagens competitivas, bem como os impactos econômicos, sociais e legais dessa prática que acaba por ferir o pacto federativo brasileiro no primeiro capítulo. Será pontuado também a jurisprudência do STF firmada sobre os casos de guerra fiscal de icms e como funciona o controle concentrado de constitucionalidade

A partir do segundo capítulo é que será adentrado a fundo no objeto de pesquisa deste trabalho, analisando a fundo a modulação do controle concentrado de constitucionalidade

feito no julgamento da ADI 4481 pelo Supremo Tribunal Federal, o estudo se aprofundará na prática da modulação de efeitos das decisões proferidas em ações diretas de inconstitucionalidade (ADI) relacionadas à guerra fiscal de ICMS. Nesse capítulo será abordado, também, o conselho feito pelo Ministro Luís Roberto Barroso aos outros colegas, no sentido de o Min. Relator que receber a Ação Direta de Inconstitucionalidade se pronunciar no primeiro momento para deferir o pedido da medida cautelar, a fim de suspender os efeitos da lei em questão.

A modulação dos efeitos é uma ferramenta jurídica que o STF começou a utilizar em casos de guerra fiscal para equilibrar os interesses federativos e econômicos em conflito, buscando estabelecer um ponto de convergência entre a proteção da Constituição e a segurança jurídica.

Neste contexto, a monografia visa não apenas explorar os desafios e dilemas da guerra fiscal de ICMS, mas também aprofundar a compreensão das estratégias adotadas pelo STF para mitigar seus impactos, preservando a estabilidade do ordenamento jurídico. Adentrando, também, a fundo no voto que deu procedência a ADI 4481, com modulação de efeitos, o conselho do Min. Barroso para que fosse analisado o mérito do pedido liminar em vez de ser adotado o rito do artigo 12 da Lei n.º 9.868/99, explicando sobre os riscos envolvidos de adotar tal rito e a Lei estadual que concede benefícios fiscais continuar produzindo seus efeitos de forma inconstitucional.

Tendo sido apresentada a jurisprudência vigente do STF até o julgamento da ADI 4481, será explicitado o que é a segurança jurídica e como ela é afetada nesse cenário pós julgamento da mencionada ADI com efeitos *ex nunc*. Ademais, após o julgamento da ADI 4481, houve um aumento considerável em ações diretas de inconstitucionalidade que tiveram seu acórdão com a aplicação do artigo 27 da Lei n.º 9.868/99.

Assim serão expostos exemplos de ações direta de inconstitucionalidade com um breve resumo de como decorreu seu julgamento e qual foi a justificativa para que nesses casos fosse aplicada a modulação de efeitos *ex nunc*.

Capítulo I

Guerra fiscal de ICMS: jurisprudência reiterada do Supremo Tribunal Federal

A guerra fiscal de ICMS representa um dos mais intrincados desafios para a estabilidade econômica e para o equilíbrio federativo no Brasil. Este capítulo introdutório visa desvendar as origens desse embate fiscal, explorando suas causas e consequências sobre o pacto federativo, ao mesmo tempo em que delinea o contexto do controle concentrado de constitucionalidade exercido pelo Supremo Tribunal Federal (STF).

No cerne da problemática da guerra fiscal de ICMS, encontram-se causas multifacetadas. Os Estados, em busca de competitividade e desenvolvimento econômico, recorrem a incentivos fiscais concedidos a empresas que se estabelecem em seus territórios. Esses benefícios, porém, geram distorções no mercado, desequilibrando a competição entre as unidades federativas. O resultado é uma crescente perda de arrecadação tributária para alguns estados, fragilizando a harmonia fiscal entre eles.

Este cenário, além de afetar diretamente a receita dos estados, impacta o pacto federativo. A competição desleal acirra as disparidades regionais, ampliando as desigualdades socioeconômicas entre as unidades da federação. A falta de um consenso em relação à concessão de incentivos fiscais também desafia a coesão federativa, minando a solidariedade e cooperação necessárias para um desenvolvimento mais equânime do país.

Nesse contexto, o controle concentrado de constitucionalidade exercido pelo STF emerge como uma ferramenta fundamental na tentativa de conter os excessos da guerra fiscal de ICMS. O Tribunal atua como guardião da Constituição, pronunciando-se sobre a validade e constitucionalidade das leis e atos normativos, incluindo os benefícios fiscais concedidos pelos estados. O papel do STF não se limita apenas à declaração de inconstitucionalidade, mas também à modulação de seus efeitos, estabelecendo prazos e formas para que as decisões tenham impacto no cenário econômico e político.

Portanto, a compreensão das causas da guerra fiscal de ICMS e de seus impactos no pacto federativo é crucial para contextualizar a atuação do STF no controle concentrado de constitucionalidade. Este capítulo inicial busca estabelecer as bases para a análise mais aprofundada das dinâmicas da guerra fiscal, os desafios enfrentados pelo pacto federativo e o papel do STF na regulação e modulação desses impactos.

Aprofundar essa análise permitirá não apenas compreender as raízes do problema, mas também apontar possíveis caminhos para um equilíbrio mais harmônico entre os entes federativos, visando o desenvolvimento nacional de forma mais equitativa e sustentável.

1.1 Concessão de benefícios fiscais: previsão constitucional e legal

O imposto de circulação de mercadorias e serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, originário do imposto de vendas e consignação e depois do imposto de circulação de mercadorias, é de competência dos Estados e do Distrito Federal, sendo estes detentores do poder de tributar as operações de circulação de mercadorias e serviços, nos ditames do artigo 155, inciso II, da Constituição Federal.

Por ser um imposto de competência estadual e distrital, qualquer Estado e o Distrito Federal pode legislar sobre o ICMS, mas não de forma livre, tendo de ser respeitados os limites previstos na Constituição Federal de 1988, onde é estabelecido as regras gerais para fins de recolhimento do ICMS, prevendo suas alíquotas mínimas, princípio da repartição de receitas entre os Estados e Municípios e a regra da não-cumulatividade, característica marcante do ICMS que está presente no Imposto sobre Produtos Industrializados também. Por sua vez, a Lei Complementar n.º 87/1996, também conhecida como Lei Kandir, prevê uma regulamentação mais específica sobre o ICMS e nos casos de exportação inclusive.

A LC n.º 87/1996 foi criada com o objetivo de regulamentar mais a fundo o ICMS, nas operações interestaduais e criar um ambiente mais propício para os casos de exportação do Brasil. A referida Lei traz vários detalhes, entre eles, diz que não há incidência de ICMS em produtos primários e semielaborados, bem como nas operações destinadas ao exterior. E nesses casos de exportação, a Lei Kandir estabelece o direito ao crédito presumido do imposto, que pode ser utilizado para abater o ICMS devido em outras operações tributadas. A lei também prevê regras para a repartição das receitas do ICMS entre os estados de origem e de destino nas operações interestaduais. Isso é importante para garantir uma distribuição justa dos recursos entre as unidades federativas.

Porém, interessante destacar que a prática da guerra fiscal é considerada contínua, pois está em curso desde os anos 1960, quando os estados começaram a implementar programas que oferecem incentivos fiscais.¹ Esses incentivos têm mudado ao longo do tempo e não se limitam apenas ao setor automotivo. No setor automotivo, essa questão ganhou uma atenção

¹ Guerra fiscal na década de 1990: Estados e montadoras. Brazilian Journal of Development. Fernando Marcus Nascimento Vianini

significativamente maior na mídia, o que pode ser explicado pela magnitude dos investimentos, pelas concessões feitas pelos estados e pela concentração temporal desses eventos. Além disso, o governo federal adotou uma postura de não intervenção, diferente de períodos anteriores em que buscava controlar os efeitos da guerra fiscal. No entanto, devido à falta de um órgão central coordenador e a uma estratégia de desenvolvimento clara, os governos estaduais e municipais passaram a alinhar suas políticas de desenvolvimento com os interesses e estratégias do setor privado.

Muito vem sendo discutido², desde a década de 1990, sobre a concessão de incentivos fiscais para ICMS, que referem-se a um regime especial de tributação, podendo ser a redução da base de cálculo, isenção, redução de taxas, crédito presumido e qualquer outro benefício fiscal dessa natureza, que gera a guerra fiscal de ICMS.

Sabe-se que os Estados podem estabelecer a forma como seus benefícios serão concedidos ou revogados, mediante Lei Complementar, nos termos do art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, com isso as empresas poderão ter benefícios apenas sobre o ICMS. A Lei Complementar 24/75, que apesar de ser anterior à Constituição atual, foi recepcionada³ pela nova ordem constitucional, em seu art. 2º, § 2º, é estabelecido que a concessão de benefícios fiscais dependerá sempre de decisão unânime dos entes federados. A mencionada Lei institui que qualquer redução da base de cálculo, isenção, devolução total ou parcial, créditos presumidos e quaisquer outros incentivos fiscais, deverá ser concedido por meio de convênios, atribuição do CONFAZ, celebrados pelos Estados e Distrito Federal.

O Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) é responsável por qualquer aprovação de convênios, que tenham a finalidade de conceder incentivos, benefícios ou revogação de incentivos, relativos ao ICMS, vale lembrar que o Confaz não possui uma previsão legal, foi instituído pelo Convênio n.º 8/75. É composto pelos Secretários de Fazenda ou Finanças dos Estados e do Distrito Federal e suas reuniões são presididas pelo Ministro da Fazenda.

² Existem inúmeros trabalhos e pesquisas sobre a guerra fiscal de ICMS no Brasil, como por exemplo: TORRES, Heleno Taveira. OS DESAFIOS DO FEDERALISMO FISCAL E A REFORMA DO ICMS. 2015; MACIEL, Everardo. Guerra Fiscal - Uma Reflexão sobre o Pacto Federativo e a Concorrência Tributária no Brasil; AFONSO, José Roberto. Guerra Fiscal e Federalismo no Brasil; FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998; BEVILACQUA, Lucas. Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional. Série doutrina tributária Vol. IX – São Paulo: Quartier Latin, 2013.

³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 902. Rel. Min. Carlos Velloso. Decreto n.º 33.656/1993 do estado de São Paulo no que se previu o crédito de cinquenta por cento do valor do ICMS em operações ligadas aos produtos finais do sistema eletrônico de processamento de dados.(...) Lei Complementar n.º 24/1975, recepcionada pela carta de 1988(...).

Seus objetivos giram em torno de coordenar a regulação de questões fiscais e tributárias no país, podendo citar como exemplo o acompanhamento da legislação tributária, buscando identificar eventuais discrepâncias entre normas estaduais e federais. Atua, também, na conciliação de conflitos fiscais entre os Estados, ocasionados pela guerra fiscal, focando sempre em soluções que mantenham o equilíbrio fiscal e a arrecadação ao erário.

O Confaz possui como principal atribuição o estabelecimento de regras para concessão de incentivos fiscais e a autorização para concessão de benefícios fiscais. O Conselho constitui instruções para a eventual concessão de benefícios fiscais com fim de manter a transparência dessas políticas Estadual. Dito isso, é fato dizer que os Estados só podem conceder incentivos/benefícios fiscais com a prévia autorização do Confaz, sendo esta uma regra, para manter a ordem no país e que os Estados não fiquem concedendo benefícios de forma desordenada.

Porém, é justamente isso que ocorre, um cenário de Estados competindo entre si para atrair empresas e investimentos, oferecendo benefícios fiscais e incentivos para as empresas se estabelecerem em seus territórios. O que caracteriza a guerra fiscal de ICMS está nesse aspecto mencionado, uma vez que os Entes integrantes do país ignoram as regras e procedimentos legais de criar incentivos/benefícios, em vez disso, as câmaras legislativas dos estados criam as Leis sem a previsão do CONFAZ, ou o Executivo estadual assina, por meio de Decreto, os incentivos e benefícios fiscais, sem que outros estados saibam e por consequente serão impactados. E assim, a aprovação das concessões de benefício fiscal de ICMS passaram a ser realizadas, de forma ilegal e inconstitucional, por cada Estado unilateralmente.

Válido trazer que a existência da Lei Complementar n.º 24/75 estabelece uma série de requisitos rigorosos que devem ser estritamente observados na concessão de incentivos fiscais. De acordo com esta legislação, tais incentivos devem ser concedidos mediante uma lei específica, aprovada por maioria absoluta dos membros de cada Casa Legislativa, garantindo assim um amplo respaldo político à sua implementação.

Além disso, a concessão de incentivos fiscais deve ser devidamente justificada no interesse público, assegurando que os benefícios sejam destinados a atividades que promovam o bem-estar social e o desenvolvimento econômico. Adicionalmente, a lei exige que tais incentivos sejam limitados no tempo e no espaço, evitando uma concessão indiscriminada e perpetua que possa prejudicar a arrecadação tributária. Por fim, a Lei Complementar n.º 24/75 proíbe que a concessão de incentivos fiscais resulte em uma renúncia de receita que

comprometa o equilíbrio das finanças públicas, assegurando a responsabilidade fiscal no âmbito da administração tributária.

Nesse aspecto, outro ponto sensível nesse aspecto da concessão de benefícios fiscais, é a regra exigida quando uma nova proposição legislativa tenha por objeto a renúncia de receita. Essa tem de ser acompanhada da estimativa do impacto que será gerado no âmbito orçamentário e financeiro, pois de acordo com o art. 14⁴ da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000), os benefícios são caracterizados como: crédito presumido, alteração de alíquota, subsídio, anistia, remissão, concessão de isenção em caráter não geral ou modificação de base de cálculo. Tal instituto, se caracteriza por apresentar dois grandes requisitos em cada um de seus incisos, de modo a dificultar que as concessões unilaterais sem essas previsões sejam válidas.

Assim, a omissão de alguns estados em cumprir as determinações da Constituição e da Lei Complementar n° 24/75 no que se refere à concessão de incentivos fiscais pode ser atribuída a uma série de fatores complexos⁵. Primeiramente, a falta de fiscalização eficaz por parte dos órgãos competentes abre espaço para o descumprimento das normas, permitindo que estados ajam de forma leniente. Além disso, a influência de grupos econômicos interessados na obtenção de benefícios fiscais pode exercer uma pressão significativa sobre os tomadores de decisão, muitas vezes levando-os a tomar medidas que beneficiem interesses particulares em detrimento do interesse público. Por fim, a falta de conhecimento adequado das normas jurídicas que regulam a concessão de incentivos fiscais pode levar a equívocos e más interpretações por parte das autoridades estaduais, resultando em práticas não conformes. Esses fatores combinados contribuem para a complexidade do desafio de assegurar a conformidade dos estados com as leis que regem a concessão de incentivos fiscais.

Válido explicitar como funciona o procedimento⁶ legal a ser seguido pelos Estados e Distrito Federal para concessão de benefícios fiscais. São três as fases indispensáveis para tanto, sendo a primeira o encontro dos Estados e Distrito Federal, por meio de seus respectivos Secretários de Fazenda, onde é feita a negociação e apresentação entre os Estados ou Distrito Federal participantes do programa de incentivo fiscal, sendo posteriormente

⁴ Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

⁵ DOS SANTOS, Joanne. Guerra Fiscal. Trabalho de Conclusão de Curso. 2019. São Paulo. página 35.

⁶ Convênio ICMS 133/1997.

publicado no Diário Oficial da União. Depois disso, é feito de fato a ratificação nos Estados do acordo celebrado, com a publicação no Diário Oficial dos Estados após quinze dias da publicação no DOU. E, por fim, a última fase de integração, quando o convênio passa a vigorar no trigésimo dia depois de sua ratificação nacional.

Portanto, se verifica que é um procedimento um pouco demorado e que exige essas três fases indispensáveis, porém, a grande maioria dos Estados ignora isso, por ser trabalhoso, e institui o benefício/incentivo fiscal por meio de Decreto, ato que claramente vai contra a legalidade tributária prevista na Constituição Federal. O princípio da legalidade estaria atendido se fosse celebrado o convênio pelo CONFAZ, uma vez que está previsto no art. 155, § 2º, XII, g, da CF/88, que os estados podem estabelecer a forma como seus benefícios serão concedidos ou revogados, mediante Lei Complementar e no § 2º do art. 2º da Lei Complementar 24/75 está justamente estabelecido que a concessão de benefícios fiscais dependerá sempre de decisão unânime dos entes federados.

Repassados os requisitos formais, passa-se a analisar os quesitos materiais da concessão de incentivos fiscais. Para que um incentivo fiscal seja considerado válido, ou seja, para que seja juridicamente aceitável em relação ao seu mérito, é fundamental que ele atenda a dois critérios⁷. O primeiro deles é ter como objetivo a promoção do desenvolvimento econômico ou social, seja de maneira direta, ao impulsionar um indicador social, ou de maneira indireta, ao corrigir uma falha de mercado, por exemplo. Isso se deve ao fato de que os princípios constitucionais da moralidade, impessoalidade, eficiência, supremacia do interesse público e indisponibilidade do bem público exigem um propósito legítimo para justificar a implementação de uma política de renúncia de recursos públicos.

Assim, seria questionável em termos de legitimidade, por exemplo, uma isenção fiscal que apenas transferisse a carga tributária de um setor para outro ou mudasse o evento tributável previamente estabelecido. Na realidade, isso se assemelharia mais a uma isenção de fachada, uma vez que o Estado não estaria abrindo mão de receitas fiscais, e seria improvável que tal medida contribuísse de alguma forma para promover o desenvolvimento socioeconômico em conjunto. Isso, por sua vez, tornaria sem sentido a própria razão de ser da política.

O segundo critério envolve garantir que o incentivo fiscal alcance o propósito para o qual foi estabelecido. Conceder um estímulo fiscal para atrair uma empresa para um

⁷VALADÃO, Alexsander Roberto Alves; RITTA, Rodrigo Diego Santa. Guerra Fiscal do ICMS: uma Análise de Viabilidade Jurídica e Consequências Juseconômicas a Partir da “Guerra dos Portos”. Porto Alegre: Síntese; Brasília: Instituto Brasiliense de Direito Público, 2005- v. 14, n. 80, 2018, 9-38, mar-abr 2018.

determinado estado não faz sentido se a atividade dessa empresa não contribuir para o desenvolvimento. A renúncia fiscal por parte do estado não tem valor se a empresa beneficiada não conseguir gerar um retorno financeiro ou social para o estado ou sua população. Portanto, uma política fiscal será considerada legítima quando, além de cumprir os requisitos formais estabelecidos por lei, possuir um objetivo válido estipulado em sua legislação de criação e for capaz de efetivamente alcançar esse objetivo, promovendo o desenvolvimento econômico ou social esperado.

Uma das características que se pode perceber da guerra fiscal de ICMS é que, devido à descentralização tributária desse imposto, cada estado tem autonomia para definir as políticas tributárias. Como resultado, os estados competem para oferecer condições mais atrativas para as empresas, incluindo os benefícios e incentivos fiscais que reduzem a carga tributária das empresas, que pode incluir a concessão de alíquotas reduzidas de icms e até a isenção de ICMS para a instalação da empresa em seus territórios.

Essa competição desenfreada, entre os estados, pela atração de empresas e investimentos, por meio de incentivos e benefícios sem previsão do CONFAZ, ou seja, inconstitucionais, pode levar a várias consequências negativas que ferem o pacto federativo, como desigualdades regionais, instabilidade e insegurança jurídica, migração de empresas de um estado para outro, gerando uma afronta ao federalismo cooperativo.

1.2 Guerra fiscal de ICMS: impacto no pacto federativo

O federalismo é uma das características fundamentais da Constituição de 1988, sendo inclusive cláusula pétrea⁸, prevendo um sistema de organização em que divide o poder entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, com suas respectivas competências, visando a descentralização do poder e permitindo que os entes da federação tenham maior liberdade para atuar de acordo com suas necessidades.

Como bem pontua o Ministro do Supremo Tribunal Federal, Gilmar Mendes⁹, a Constituição Federal existe como base de fundamento de validade das normas jurídicas parciais e ponto central do sistema jurídico. Sendo, um de seus objetivos, encontrar um compromisso entre as aspirações das regiões e os interesses comuns da região como um todo

⁸ Art. 60, § 4º: Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado;

⁹ MENDES, Gilmar Ferreira. Curso de Direito Constitucional, 18ª Edição. página 445.

e a Federação está centrada na Constituição Federal, que é sua base legal e instrumento normativo.

A Constituição prevê, a partir de seu artigo 157, sobre a repartição de competência entre seus entes, sendo uma delas a repartição de renda, com as devidas atribuições à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, atribuindo certa autonomia dos entes federativos, porém, sempre com a limitação da participação dos Estados e Municípios por meio de fundos e participação na arrecadação de outras pessoas políticas. Isso nos dá via para o que é chamado de federalismo cooperativo, propiciando aos Estados e Municípios que não possuem grandes arrecadações, poderem ainda manter sua autonomia e não perderem tanto espaço assim para os outros entes da federação que arrecadam maiores quantidades de capital, propiciando, também, a manter o equilíbrio sócioeconômico.

O federalismo cooperativo¹⁰ pode ser entendido como um conjunto de regras que visam a cooperação financeira entre os Entes Federativos, como por exemplo a participação em impostos de receitas partilhadas, previsto no art. 158, II, III, IV e parágrafo único da CF e a participação em fundos, previsto no art. 159 da CF. Ou seja, se espera da União, o princípio da homogeneidade, que trata da igualdade e incentive o desenvolvimento econômico e social, sendo esta uma cooperação concorrente e que exclua qualquer forma de conflito entre os Estados, como a represália, invasão e guerra.

Importante ressaltar que não se confunde a cooperação concorrente com uma cooperação predatória, pois aquela visa o mútuo e saudável desenvolvimento, já a predatória visa a eliminação da concorrência, nesse contexto, a conceituação é fundamentada na característica de ser indivisível e não rival, o que significa que o uso de um bem público por uma pessoa não impede que outra pessoa também o utilize.

Assim, o que se espera de uma federação é a união e cooperação mútua dos Estados-membros, sendo as raízes desse modelo instauradas em um Brasil colonial, ou seja, esperava-se que com uma base forte o sistema não seria facilmente impactado. Porém, é possível perceber a atual instabilidade¹¹ do sistema federativo com todos esse problemas gerados pela guerra fiscal do ICMS.

Contudo, observa-se que a distribuição de recursos nem sempre é igualitária e depende dos fatores da população e do desenvolvimento econômico de cada ente federativo. Desse modo, apesar de parecer um sistema que garante a todos entes federativos uma melhor

¹⁰ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998.

¹¹ Dulci, Otávio Soares. Guerra Fiscal, Desenvolvimento Desigual e Relações Federativas no Brasil.

igualdade social e econômica, é um modelo que apresenta suas dificuldades. Grande exemplo e tópicos dessa pesquisa é a guerra fiscal de ICMS e sua competição fiscal entre os Estados.

O que ocorre na guerra fiscal do ICMS poderia ser considerado uma atitude predatória, tendo em vista que um Estado age de forma a conseguir maiores investimentos, por meio de Leis ou atos inconstitucionais, em detrimento de outro Estado, que fica em prejuízo, sem atrair tantos investimentos como conseguiria normalmente, gerando um desequilíbrio nas contas públicas.

Nesse cenário, outro ponto atingido é de que a concessão de incentivos fiscais pode afetar a concorrência dos agentes econômicos, ao se considerar que alguns agentes podem passar a ter posição privilegiada de competição, o que afeta diretamente a livre concorrência e isonomia.

A guerra fiscal provoca a participação em larga escala dos membros da federação, uma vez que os estados que não aderem a essa prática correm o sério risco de sofrer perdas na produção e, por conseguinte, enfrentar prejuízos econômicos e sociais em comparação com aqueles estados que adotam essa política. Nesse cenário, os estímulos são variados e afetam de forma generalizada, mas prevalecem principalmente aqueles relacionados a questões fiscais e financeiras. Além disso, a competição para atrair novos investimentos vai além da concessão de incentivos fiscais e créditos, abrangendo compromissos mais amplos relacionados a projetos de infraestrutura básica e programas sociais.

As regras não cumulativas do ICMS cobram apenas valor agregado em cada etapa da circulação legal, tornando irrelevante o tamanho da cadeia e o número de operações realizadas para fins de competitividade e formação de preços. Esta regra permite, portanto, que os agentes econômicos concorram em igualdade de condições, tornando irrelevante a sua estrutura e/ou a dimensão da economia, o que é a favor da livre concorrência.

A neutralidade tributária¹² é um instituto que procura assegurar aos agentes econômicos, consumidores e empresas, que os tributos no geral não tenham um efeito grave em suas decisões econômicas, objetivando reduzir desigualdades econômicas devido à tributação e manter sua aplicabilidade. Portanto, a principal ideia por trás desse instituto é de que os tributos não devem mudar a ideia dos contribuintes, seja pessoa física ou jurídica, de forma que seja prejudicial para eles, ou seja, que o comportamento comercial dos agentes econômicos não seja determinado pelo peso tributário imposto a ele, sendo a neutralidade uma espécie de segurança à livre concorrência de mercado.

¹² HARADA, Kiyoshi. <https://haradaadvogados.com.br/neutralidade-fiscal/>. Neutralidade Fiscal, 9 de maio, 2016.

Dessa maneira, a neutralidade tributária é algo que deve ser alcançado pelo Governo Federal, devendo dirigir essa modalidade aos Estados e Municípios da Federação, de modo que a instituição de tributos e/ou sua exoneração não causem desequilíbrios na livre concorrência.

Porém, se encontra um grande desafio em conseguir alcançar certo nível de neutralidade, uma vez que no Brasil temos uma variada regulamentação de impostos e sistemas fiscais que podem afetar as futuras escolhas dos consumidores e empresas. Mas o ICMS possui a característica do princípio da origem e princípio do destino, previsto no artigo 155, § 2º, incisos VII e VIII, alíneas “a” e “b”, da CF. Dessa maneira, pode-se considerar que a fixação desse critério nas operações interestaduais possui a característica de neutralidade na tributação no mercado interno¹³ a promover a livre concorrência.

Na prática o que se observa é que apesar de o ICMS possuir esse caráter de promover a livre concorrência, a neutralidade se reflete como um desafio a ser alcançado pelos Estados-membro, uma vez que a principal característica da neutralidade é a não intervenção estatal no mercado. Nesse viés, a concessão unilateral de benefícios fiscais é uma das grandes causadoras da repressão de neutralidade fiscal e impacto no ordenamento federativo.

Destaca-se o entendimento de Fernando Facury Scaff, ao dizer que “um dos requisitos para o exercício da livre concorrência é que os tributos sejam economicamente neutros para que não venham a distorcer os preços praticados pelas empresas dentro de um mesmo mercado relevante”¹⁴.

Nesse sentido, o autor Fernando Facury Scaff, está se referindo ao princípio da neutralidade tributária, porém, essa se encontra como uma realidade utópica, tendo em vista que o ponto principal seria a não intervenção do Estado, sob a ótica de um mercado com ambiente de igualdade de possibilidades competitivas.

O grande objetivo que se entende, na concessão de benefícios e incentivos fiscais é atrair empresas para lugares que elas não teriam em mente por motivos de mercado. O fomento dessa proclamada guerra fiscal se dá pelas diversas desigualdades entre os Estados-membros da federação, e fica claro que Estados mais ricos podem arcar com um maior número de incentivos/benefícios fiscais, atraindo maiores investimentos, criando novos empregos e diversificando a produção local, do que o Estado mais carente em comparação

¹³ Lima, Ricardo Seibel de Freitas. Livre concorrência e o dever da neutralidade tributária. 2008. 142 f. Dissertação - Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre. p. 88.

¹⁴ Scaff, Fernando Facury. ICMS, guerra fiscal e concorrência na venda de serviços telefônicos pré-pagos. Revista de Direito Tributário, n. 126, p. 78.

com aquele. Portanto, pode-se dizer que a limitação de recursos internos para investimentos também contribui para a continuação das desigualdades.

É justamente por conta disso que o judiciário, e, em especial análise, o Supremo Tribunal Federal, sempre se encontrou atolado de Ações Diretas de Inconstitucionalidade que tratam sobre a guerra fiscal de ICMS. Como forma de tentar revogar a validade da Lei que instituiu o benefício fiscal à revelia do Confaz, sempre há o ingresso, por parte de outro Estado, com uma ADI para que o Supremo julgue e declare a inconstitucionalidade de tal Lei que institua o benefício sem prévio consentimento de outro Estados.

1.3 Controle concentrado de constitucionalidade sobre a guerra fiscal no STF

Sabe-se que o controle concentrado de constitucionalidade é um mecanismo jurídico utilizado em alguns sistemas legais, como o brasileiro, para verificar se leis, atos normativos ou dispositivos específicos são compatíveis com a Constituição Federal. Ele é chamado de "concentrado" porque a análise da constitucionalidade é feita de forma centralizada, em um órgão específico, em oposição ao controle difuso, no qual qualquer juiz pode fazer essa análise em um caso específico.

Assim, nos termos do artigo 103 da Constituição, dispõem de legitimidade para propor a ação de inconstitucionalidade o Presidente da República, a Mesa do Senado Federal, a Mesa da Câmara dos Deputados, a Mesa da Assembleia Legislativa ou da Câmara Legislativa, o Governador de Estado ou do Distrito Federal, o Procurador-Geral da República, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, partido político com representação no Congresso Nacional, as confederações sindicais ou entidades de classe de âmbito nacional.

O controle concentrado de constitucionalidade é fundamental para assegurar a supremacia da Constituição em um sistema legal. Ele permite que leis ou atos normativos que contrariem os princípios e direitos fundamentais estabelecidos na Constituição sejam declarados inválidos, garantindo assim a harmonia e a coerência do ordenamento jurídico do país. Conseqüentemente, cabe ao Supremo Tribunal Federal julgar as Ações Diretas de Inconstitucionalidade e exercer o controle concentrado de constitucionalidade, dotado, inclusive, do poder de suspender a eficácia do ato normativo questionado mediante pedido cautelar.

De modo geral, são muitos os casos de ADIs que entram para a Suprema Corte julgar que tratam de guerra fiscal de ICMS. Pode-se dizer que desde a década de 70 existe esse cenário de concessão de incentivos fiscais unilaterais, mas a contínua entrada e exagerada de

ADIs, questionando alguns artigos de Lei específica estadual que instituiu algum tipo de benefício/incentivo fiscal inconstitucional, se deu mesmo a partir da década de 1990.

As Leis estaduais, muitas vezes, são objeto de questão de ADI, como por exemplo as ADIs n.º 3984, 3803, 429, 4628, 3794 e outras diversas, propostas muitas vezes por Governador de outro Estado, que gozam de legitimidade para propor tal ação, já que sua competência se encontra no artigo 103 da Constituição. Desse modo, uma vez que um Estado percebe que outro ente federado instituiu benefícios/incentivos sem o consentimento deste, para atrair empresas e investimentos, por meio de mero decreto ou lei estadual, é imediatamente ingressada uma ADI questionando os artigos em si que permitem a concessão de tais benefícios inconstitucionais. Isso porque pode causar distorções na concorrência entre os estados e prejudicar a arrecadação de tributos, portanto, é do interesse dos Governadores em ingressar no STF para questionar a legalidade de tais práticas por meio de uma ADI.

No momento do ingresso da Ação Direta de Inconstitucionalidade, geralmente é feito um pedido liminar para que seja suspensa a lei estadual em questão que instituiu os benefícios inconstitucionais, mais a frente será abordado e explicitado o que acontece quando os Ministros Relatores deixam de apreciar o pedido liminar por escolher o rito do artigo 12 da Lei n.º 9.868/99.

O Supremo Tribunal Federal já se manifestou¹⁵ diversas vezes sobre o tema da guerra fiscal de ICMS e entende que a concessão unilateral de incentivos fiscais pelos Estados, sem previsão/autorização do Confaz, são inconstitucionais, para reforçar a ideia de que os Estados não podem simplesmente conceder benefícios de ICMS sem seguir os procedimentos e critérios estabelecidos em convênios entre os Estados. Portanto, se consideram constitucionais os convênios celebrados pelo Confaz, já que foi a Lei Complementar 24/75 que o criou, prevê que é necessário o encontro entre os entes da federação em reuniões, onde serão convocados representantes dos Estados e Distrito Federal e um representante do Governo Federal, para celebração de convênio de ICMS.

Assim, o entendimento do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que artigo de lei estadual que preveja qualquer tipo de redução da base de cálculo, renúncia, benefício, incentivo fiscal, que não esteja nos conformes do artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal, será revogado e declarado inconstitucional, por desrespeitar a Carta

¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 3803. Rel. Min. Cezar Peluso; ADI 2345. Rel. Min. Cezar Peluso; ADI 4635. Rel. Min. Celso De Mello.

Magna e fomentar a guerra fiscal de ICMS entre os Estados-membro e assim, ferir o pacto federativo.¹⁶

No momento em que se dá o acórdão, a decisão em controle concentrado de inconstitucionalidade produz efeito vinculante e eficácia *erga omnes* desde a publicação da ata de julgamento, assim, de regra, é aplicado à decisão efeitos *ex tunc*, ou seja, seus efeitos são retroativos e aplicados desde o momento de criação da Lei estadual em questão. Por exemplo, no tocante a recuperação de créditos, o STF já se pronunciou sobre a possibilidade de o Estado que concedeu benefícios de forma inconstitucional, ser obrigado a restituir ou compensar os créditos tributários aos Estados que foram prejudicados, ou, há casos também onde se condena a empresa que foi beneficiária a restituir os créditos ao erário.

Ex tunc é uma expressão que vem do latim que significa “desde então” ou “desde o início”, portanto, quando se aplica a um acórdão do STF efeitos *ex tunc*, quer dizer que ela se aplica retroativamente, a partir de um ponto exato no passado. No contexto da Suprema Corte, quando está sendo julgado uma lei ou ato normativo, os efeitos aplicados podem ser *ex nunc* ou *ex tunc*, e este geralmente é aplicado a uma lei ou ato normativo inconstitucional.

No momento em que se aplica efeitos *ex tunc* a uma lei ou ato normativo, quer dizer que este é inconstitucional desde a data que foi promulgado. Isso ocasiona que os atos praticados nos ditames dessa lei sejam considerados inválidos desde o início. Existe também a aplicação de efeitos *ex nunc* que significa que um ato normativo ou lei só será inconstitucional a partir do acórdão do STF, ou seja, os atos praticados anteriormente constituem validade, enquanto novos atos praticados serão considerados inválidos.

A decisão sobre se os efeitos de uma declaração de inconstitucionalidade serão *ex tunc* ou *ex nunc* irá depender do caso específico e da análise do STF sobre as circunstâncias envolvidas. Isso pode ser importante, pois afeta a forma como a decisão do tribunal afeta situações passadas e futuras que envolvem a norma declarada inconstitucional, em um capítulo mais a frente será analisado cuidadosamente como ocorreu essa modulação de efeitos para decisões de guerra fiscal de ICMS.

Quanto aos acórdãos do STF, via de regra é comum ser adotado a aplicação dos efeitos *ex tunc* ao julgar Ações Diretas de Inconstitucionalidade. Isso significa que, em muitos casos, a declaração de inconstitucionalidade de uma norma retroage no tempo, fazendo com que a norma seja considerada inconstitucional desde o momento de sua promulgação, como se

¹⁶BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 4276. Rel. Min. Luiz Fux; ADI 4152. Rel. Min. Cezar Peluso; ADI 3702. Rel. Min. Dias Toffoli.

nunca tivesse tido validade, proporcionando, assim, uma maior abrangência na correção de irregularidades constitucionais.

A aplicação dos efeitos *ex tunc* apresenta algumas vantagens, como por exemplo: a restauração da constitucionalidade, pois ao retroagir no tempo, os efeitos *ex tunc* eliminam a norma inconstitucional, restaurando a vigência das normas constitucionais que foram violadas, assegurando, assim, a harmonia com a Constituição; Essa abordagem fornece clareza e segurança jurídica, pois torna nulas as consequências decorrentes de normas inconstitucionais, prevenindo disputas legais e incertezas futuras; Há também o reforço do princípio da supremacia da Constituição, garantindo que todas as leis e atos normativos estejam em conformidade com a Carta Magna. Desse modo, é assegurado que a Constituição é um documento fundamental e que a ordem jurídica deve ser respeitada, promovendo a transparência e a responsabilidade no processo legislativo.

Porém, existe também, como dito anteriormente, a aplicação dos efeitos *ex nunc*, e nesse caso específico é necessário que, por maioria de dois terços do plenário do Supremo, seja aprovada a restrição dos efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado, nos ditames do artigo 27 da Lei n.º 9.868/99.

Interessante destacar que essa modulação de efeitos ocorreu a partir do ano de 2015, no julgamento da ADI 4481, onde foi fixado a tese de que a partir daquela data, os acórdãos sobre guerra fiscal de ICMS, que fossem aplicados efeitos *ex nunc*, deveriam ser válidos depois da data da sessão de julgamento.

Capítulo 2

Mudança de Jurisprudência no STF: modulação de efeitos acentua a guerra fiscal?

Este capítulo se dedica à análise detalhada do julgado de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4481, no contexto do controle concentrado de constitucionalidade. Em especial, destaca-se a notável recomendação feita por um Ministro aos seus pares acerca do uso do artigo 12 da Lei n.º 9.868/99, o qual trata da adoção do rito abreviado, em causas que em tese deveriam ter uma maior celeridade de tramitação por já existir entendimento fundamentado na Suprema Corte.

O julgado em questão apresenta-se como um marco no panorama das decisões do Supremo Tribunal Federal (STF) no que diz respeito à inconstitucionalidade de certas práticas no âmbito da guerra fiscal de ICMS. A análise detalhada desse caso específico revela a complexidade das questões submetidas ao Tribunal, as argumentações das partes envolvidas e os fundamentos que levaram à decisão.

Contudo, o aspecto mais significativo e inovador desse julgado não reside apenas na deliberação em si, mas na recomendação proferida pelo Ministro Luís Roberto Barroso do STF. Essa recomendação direciona-se aos demais magistrados, propondo um cuidadoso uso do artigo 27 da Lei n.º 9.868/99. Esse artigo permite a modulação dos efeitos temporais das decisões proferidas em ADIs, possibilitando ao Tribunal determinar o momento em que uma decisão passará a produzir efeitos.

A recomendação do Ministro traz à tona a importância de considerar não apenas os aspectos jurídicos e constitucionais, mas também os impactos sociais, econômicos e políticos das decisões do Tribunal. Argumenta-se que a modulação dos efeitos temporais pode ser uma ferramenta estratégica para minimizar os impactos abruptos que uma decisão de inconstitucionalidade pode ter sobre as unidades federativas e a economia do país.

Pontua-se que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal vigente até então era de que qualquer lei, decreto, ou qualquer outro meio infralegal, que institísse algum tipo de benefício/incentivo fiscal, sem a prévia deliberação entre os Estados-membros e DF por meio do CONFAZ, era declarada inconstitucional, por desrespeitar o artigo 155, § 2º, inciso XII, g, da CF.

2.1 ADI 4481: Qual foi a mudança?

O objeto de pesquisa gira em torno da sessão de julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 4481, ocorrida no dia 19 de maio de 2015, mas é importante saber do que se trata essa ADI, ou o por que dela ter sido ingressada perante o STF.

A ação em questão foi ajuizada pela Confederação Nacional da Indústria e estava questionando os artigos 1º a 8º, assim como o art. 11, todos da Lei n.º 14.985/2006, questionava também o parágrafo único do artigo 1º dessa mesma lei, que foi acrescentado pela lei 15.467/2007, sendo ambas do Estado do Paraná, autuada no dia 03 de novembro de 2010.

Foi feito pedido liminar, a fim de suspender a eficácia dos artigos mencionados da Lei n.º 14.985/2006, pois a referida lei vai contra a Constituição, no sentido de criar incentivos fiscais, em âmbito de ICMS, de modo unilateral, sem previsão do CONFAZ. O referido benefício era uma redução de 3% de ônus tributária do ICMS sobre produtos importados, importante destacar que só com essa redução, considerando o PIS e COFINS, significa uma vantagem de 19,6% do preço, desestabilizando totalmente o mercado, uma vez que há um impacto direto nos produtos que são utilizados na fabricação de outros e produtos finais.

As inconstitucionalidades estão presentes no quesito de violar o artigo 155, § 2º, inciso XII, g, da CF, tendo em vista que esse artigo diz sobre a exigência de prévia concessão ou acordo entre os Estados-membro, para conceder benefícios de ICMS, na forma de lei complementar. Outra inconstitucionalidade apontada foi a violação ao artigo 150, §6º¹⁷ da CF, ao dizer que a lei impugnada não continha o requisito legal de disciplinar inteiramente sobre a matéria.

Além disso, foi dito que houve violação dos artigos 152¹⁸ e 170, IV¹⁹, da CF, pois com os benefícios da referida lei estadual, os estabelecimentos poderiam importar mercadorias com carga tributária menor do que comparado com outros estabelecimentos, deixando injusta a livre concorrência, uma vez que outros agentes econômicos estariam sujeitos a tributação

¹⁷ § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

¹⁸ Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

¹⁹ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: IV - livre concorrência;

normal, sendo uma grave violação à um dos princípios gerais da atividade econômica, a livre concorrência.

Os artigos 2^{o20} e 6^{o21} da Lei n.º 14.985/2006 reduzem a tributação para 3% do valor da operação, havendo uma violação ao artigo 155, § 2º, incisos VI e XII, g, da CF. A alíquota interna interestadual prevista no inciso VI do § 2º do art. 155 é de 12%, sendo a alíquota prevista nos artigos mencionados da Lei Estadual muito inferior ao previsto na Constituição.²²

Portanto, apresentado esses argumentos, se fez pertinente o cabimento da referida Ação Direta de Inconstitucionalidade, uma vez que os dispositivos concedem benefícios fiscais à revelia do CONFAZ, obtendo vantagem concorrencial, já que o incentivo mencionado se refere à importação, prejudicando outros estabelecimentos industriais no país que competem em situação de desigualdade.

Essa dimensão apontada, sobre a situação de desigualdade, se relaciona com a Constituição, de forma evidente, estabeleceu um espaço regulamentado de liberdade para os cidadãos. Esse espaço de liberdade tem uma componente econômica significativa, não apenas decorrente das regulamentações da ordem econômica, mas também da comparação entre a norma programática do artigo 4º, parágrafo único²³, da CF, e a ausência de disposições relacionadas à integração econômica interna. Isso deixa claro que a integração interna, com a garantia das liberdades fundamentais de circulação livre de capitais, bens, serviços e mão de obra, é considerada como algo já estabelecido.

A parte econômica desse espaço fundamental de liberdade, estabelecido na Constituição, garante que as pessoas têm a liberdade de criar empresas para se envolver em atividades econômicas legais em um ambiente de competição aberta. Isso se aplica a todo o território nacional, que é considerado um espaço econômico unificado onde essa competição ocorre.

²⁰ Art. 2º O estabelecimento que realizar a importação dos bens e das mercadorias descritos nos incisos I e III do artigo anterior poderá escriturar em sua conta gráfica, no período em que ocorrer a entrada das mercadorias no estabelecimento, um crédito correspondente a 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto devido na importação, até o limite máximo de 9% (nove por cento) sobre o valor da respectiva base de cálculo, e que resulte em carga tributária mínima de 3% (três por cento).

²¹ Art. 6º Os estabelecimentos relacionados no artigo anterior poderão utilizar, por ocasião do pagamento, um crédito correspondente a 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto devido na importação, até o limite máximo de 9% (nove por cento) sobre o valor da respectiva base de cálculo, e que resulte em carga tributária mínima de 3% (três por cento).

²² Destaca-se que a alíquota mínima do ICMS é estabelecida pelo Senado Federal. A Constituição prevê que o Senado Federal pode fixar alíquotas mínimas do ICMS para regular a tributação sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços interestaduais e intermunicipais. Essa é uma das medidas que visa evitar a guerra fiscal entre os Estados, desse modo o Senado atua como um regulador para garantir um certo grau de uniformidade nas alíquotas de ICMS em todo o país.

²³ Parágrafo único. A República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações.

O componente econômico deste espaço fundamental de liberdade garante igualmente a liberdade do indivíduo que está adquirindo produtos, seja ele um consumidor ou não, de ter acesso a um mercado com diversas opções. Além disso, essa dimensão também proporciona ao trabalhador um mercado de trabalho com diversas oportunidades.

Diante disso fica evidente que não apenas as normas em desacordo com as especificações de uma regra meramente estrutural serão consideradas inconstitucionais. Também serão consideradas inconstitucionais aquelas normas que, ao entrarem em conflito com a realidade, produzirem efeitos que não se alinham com os princípios estabelecidos na Constituição.

Por fim, a mencionada ADI teve seu acórdão parcialmente procedente para o pedido da inicial, a fim de declarar a inconstitucionalidade do art. 1º, inciso II, e dos artigos 2º, 3º, 4º, 6º, 7º, 8º e 11 da Lei nº 14.985, de 06 de janeiro de 2006, do Estado do Paraná. Além disso, e sendo esse o objeto da pesquisa, o acórdão foi procedente para aplicar nesse caso a modulação de efeitos, por maioria de votos, prevista no artigo 27 da Lei n.º 9.868, vencido o Ministro Marco Aurélio, que votou contra a modulação de efeitos da decisão.

Não existia, até então, na jurisprudência do Supremo um precedente que ressaltava sobre o tópico da modulação de efeitos em casos de guerra fiscal de ICMS. Esse foi o primeiro caso que tratou sobre essa matéria, sendo o primeiro precedente na história do STF a implementar um acórdão favorável à modulação de efeitos.

A sessão de julgamento da mencionada ADI servirá de inspiração para que em outros casos de julgamento de guerra fiscal de ICMS seja utilizada em outros futuros acórdãos, que serão explicitados no capítulo três deste trabalho.

2.2 Sugestão do Ministro Barroso

Na sessão de julgamento da ADI 4481, onde no voto o Ministro Luís Roberto Barroso sugeriu aos demais Ministros o deferimento da cautelar no primeiro momento possível, evitando-se aplicar o rito do art. 12, da Lei n.º 9.868/99, para evitar justamente que a Lei fique em vigor produzindo seus efeitos inconstitucionais.

O Ministro Barroso estava se referindo aos diversos casos em que a ADI chegou no STF e o Ministro relator adotou o rito do art. 12 da Lei n.º 9.868/99, que diz: “Havendo pedido de medida cautelar, o relator, em face da relevância da matéria e de seu especial significado para a ordem social e a segurança jurídica, poderá, após a prestação das informações, no prazo de dez dias, e a manifestação do Advogado-Geral da União e do

Procurador-Geral da República, sucessivamente, no prazo de cinco dias, submeter o processo diretamente ao Tribunal, que terá a faculdade de julgar definitivamente a ação.”

O chamado “rito abreviado” é uma espécie de procedimento em que se escolhe não analisar o pedido liminar, por se considerar a não complexidade da questão constitucional posta, e ter seu julgamento, em tese, com maior celeridade. Quanto é adotado esse rito, é julgado diretamente o mérito da ação, após a prestação das informações, no prazo de dez dias, e a manifestação do Advogado-Geral da União e do Procurador-Geral da República, sucessivamente, no prazo de cinco dias cada.

Tal modalidade de procedimento permite uma maior agilidade no processamento e julgamento de ADIs em casos considerados mais simples, auxiliando para a eficiência da tribuna no exame das normas.

Porém, o que se verifica na prática é que a adoção do mencionado rito aumenta a insegurança jurídica, pois o risco de que caso a ADI não seja julgada de imediato é maior, os efeitos da Lei em questão continuarão válidas, e os contribuintes irão ter a presunção da constitucionalidade de certo benefício fiscal.

São vários os casos em que é adotado o denominado rito abreviado sobre uma Ação Direta de Inconstitucionalidade que trata da guerra fiscal de ICMS, na maior parte dos casos a ADI de fato é julgada com certa celeridade. Mas em alguns casos específicos, a adoção do rito do artigo 12 da Lei n.º 9.868/99 faz com que se deixe de lado o pedido liminar feito na ADI, que na maioria dos casos é o pedido liminar para suspender os artigos da Lei estadual impugnada, por justificativa de que se terá o julgamento rapidamente.

Portanto, percebe-se um grave erro ao deixar de lado a análise do pedido liminar, uma vez que a Lei estadual que instituiu os incentivos e benefícios fiscais continua válida e as empresas, que utilizam de tal benefício, acreditam na validade e na presunção de constitucionalidade da referida Lei estadual e seus incentivos. Desse modo é criado uma espécie de “bola de neve”, tendo em vista que quando for analisado novamente a ADI, será visto que a liminar não foi analisada e gerou seus efeitos até hoje, não recaindo a culpa sobre os agentes econômicos.

Curioso apontar que no dispositivo do artigo 12 da Lei n.º 9.868/99, não há menção sobre a possibilidade de análise monocrática da liminar, porém, claro, se for considerado que os impactos da lei justificam uma interrupção imediata, o relator pode, inicialmente, emitir uma decisão monocrática de caráter provisório e, depois, seguir os passos necessários para agilizar a resolução definitiva.

Seria uma espécie de aplicação decorrente do “espírito do artigo”²⁴, já que seria ilógico que um assunto de tamanha importância, que permite a concessão de uma medida provisória, não resultasse, após sua concessão, em um processo acelerado para determinar seu julgamento final. Isso aconteceria quando se percebe que a simples suspensão temporária dos efeitos do ato impugnado não é adequada para restaurar a ordem constitucional, devido aos impactos previstos na ordem social e na segurança jurídica.

Nos casos de guerra fiscal de ICMS entende-se que estão presentes os requisitos mencionados no art. 12, sendo eles: relevância da matéria e relevância de seu significado para a ordem social e segurança jurídica, tendo em vista que a matéria em si já possui jurisprudência fundamentada no Supremo Tribunal Federal. Mas, além disso, existe também o fator que depende de quem é o Ministro Relator do caso, e por se tratar de uma análise pessoal e subjetiva, pode ser o caso de o Relator atribuir ao julgamento a questão de relevância da matéria, que talvez os outros Ministros não concordem com a adoção de tal rito, ou vice-versa.

A fala do Ministro Roberto Barroso, contida no teor do acórdão da ADI 4481, foi uma forma de aconselhar aos outros Ministros da Suprema Corte para que analisem o mérito do pedido liminar e o concedam logo de início, para evitar futuros problemas. Porém, entramos em um ponto sensível que é, conselho do Ministro Barroso só funciona se **não** for adotado o rito do art. 12 da lei n.º 9.868/99.

Temos por exemplo, o caso da ADI 4479, que foi ingressada em 26/10/2010 e no dia 10/03/2011, foi adotado o rito abreviado do artigo 12 da Lei nº.9868/99, mas somente teve seu julgamento no dia 02/03/2017, ou seja, um lapso temporal de 7 anos até que fosse apreciada o mérito. Não será entrado no mérito dessa ADI, pois ela teve seu julgamento prejudicado por perda superveniente de seu objeto. Mas independente disso, o interessante é ver o tempo que demorou para a ADI ser julgada, pois mesmo se fosse uma ADI que não tivesse sido prejudicada, muito provavelmente teria sido aplicado efeitos *ex nunc* em seu acórdão, em virtude do lapso temporal.

Tendo isso em mente, é perceptível que o conselho do Ministro Roberto Barroso, na sessão de julgamento da ADI 4481, seria uma forma de incentivar os outros ministros do plenário para que não adotassem o rito abreviado em casos de ações que fossem referentes à guerra fiscal de ICMS, para justamente evitar que a liminar não seja apreciada e a Lei que

²⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira. Controle Concentrado de Constitucionalidade: Comentários à Lei n.º 9.868, de 10-11-1999. 3ª edição. página 366.

conceda os benefícios fiscais em questão de Ação Direta de Inconstitucionalidade não continue produzindo seus efeitos.

A orientação ou recomendação proferida pelo Ministro Barroso desempenha um papel de grande relevância, uma vez que se antecipa que tais diretrizes exercerão impactos substanciais no panorama futuro. Os resultados e consequências dessas recomendações têm o potencial de moldar significativamente práticas institucionais e a direção de desenvolvimentos futuros, bem como de criar um precedente para decisões subsequentes em áreas relacionadas. Portanto, é fundamental compreender e analisar minuciosamente o impacto potencial dessas orientações no contexto das questões em pauta, reconhecendo a importância dessa sessão de julgamento proferida e como serão julgados os próximos casos de ADI referentes à guerra fiscal de ICMS.

2.3 Relação do artigo 27 Lei n.º 9.868/99 e ADI 4481

A Lei n.º 9.868/99 é resultante do Projeto de Lei nº 2.960/97, que propunha que o Supremo Tribunal Federal, por uma maioria especial, tome decisões sobre as implicações de uma declaração de inconstitucionalidade, realizando uma análise cuidadosa da ponderação entre o princípio de invalidade de uma lei inconstitucional, por um lado, e os princípios de segurança jurídica e interesse público, por outro. Portanto, o princípio de invalidade só será aplicado em casos específicos se, na opinião do próprio Tribunal, for determinado que a declaração de invalidade afastaria ainda mais a aplicação da vontade constitucional.

A Comissão de Constituição e Justiça entendeu, naquela época, que era necessário aderir a possibilidade de o STF, por meio da maioria de dois terços de seus membros, aplicar limites aos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, com eficácia *ex nunc*. Esse dispositivo para aplicar os efeitos a partir da sessão de julgamento ou trânsito em julgado, foi especialmente criado para os casos em que a declaração de inconstitucionalidade seja inadequada (causando uma violação positiva ao princípio da igualdade) ou quando a lacuna resultante da declaração de nulidade possa resultar em uma situação ainda mais distante da vontade da Constituição.

Portanto, há de ser feita uma rigorosa ponderação para equilibrar o princípio que invalida leis inconstitucionais, por um lado, e os princípios de segurança jurídica e interesse social, por outro lado, o princípio de invalidação só será excepcionalmente deixado de lado na prática se o próprio Supremo determinar que a declaração de nulidade levaria a uma maior desconexão em relação à vontade expressa na Constituição.

A criação desse instituto (art. 27) permite, de certo modo, que situações em que eram julgadas constitucionais, sendo claramente inconstitucionais, não seja mais recorrente, pois a ausência de um mecanismo para estabelecer restrições aos efeitos da declaração de inconstitucionalidade força frequentemente os Tribunais a evitar a crítica, declarando como constitucionais leis que são claramente inconstitucionais.

É interessante, portanto, relacionar as decisões do Supremo com modulação de efeitos, que possuem força vinculante e *erga omnes*, com o princípio da segurança jurídica. Entendemos que a obrigação de seguir as decisões é uma característica fundamental da jurisdição constitucional em um Estado democrático e é parte do papel de guardião da Constituição desempenhado pelo Tribunal, então podemos aceitar que o legislador comum e o próprio STF não estão impedidos de estender essa proteção processual especial a outras decisões relacionadas a questões constitucionais feitas pela Corte. Também é importante observar que o Supremo Tribunal Federal não estará ultrapassando seus limites ao conceder um efeito vinculante a decisões paradigmáticas que ele emite na salvaguarda e defesa da Constituição, seguindo essa mesma abordagem.

Portanto, um acórdão de uma Ação Direta de Inconstitucionalidade, onde aplica-se a modulação de efeitos para a partir de sua sessão de julgamento será acatada e respeitada, sem dúvida nenhuma, porém, aqui entramos, novamente, na discussão em torno da decisão da ADI 4481, tendo em vista que o voto do Relator foi seguido pela maioria, no sentido de manter a segurança jurídica, a boa-fé, a estabilidade das relações que já se constituíram.

No voto do Ministro Marco Aurélio, que votou contra a modulação de efeitos, é interessante de se apontar que apesar da jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal que proibia a concessão de benefícios fiscais sem o devido convênio previsto na Constituição, a prática persiste devido ao predomínio de interesses políticos em detrimento dos interesses institucionais do país. O Ministro menciona, ainda, a edição de uma lei por um estado respeitável, que ignorou as decisões anteriores do Supremo e desencadeou a guerra fiscal, enfatizando a falta de respeito à lei e à Constituição em prol de interesses políticos imediatos.

É expressada a preocupação do Min. Marco Aurélio sobre a facilidade de criar leis que violem a Constituição Federal, confiando que o Supremo Tribunal irá "consertar" essas leis por meio da modulação, o que, na opinião do Ministro, é problemático. Destaca que essa prática ignora a Constituição e a coloca em segundo plano, como se não estivesse em vigor. A generalização do uso da modulação é vista como um motivo de grande preocupação,

especialmente quando se considera que pode ser aplicada mesmo em casos em que o Supremo não tenha emitido uma súmula.

Pois no trecho seguinte, é enfatizada a importância de pagar o preço necessário para viver em um Estado Democrático de Direito, que implica na estrita observância da Constituição. Ele argumenta que não se pode abrir mão dos princípios constitucionais em nome de supostos benefícios para os contribuintes. Aponta que a Constituição protege apenas situações jurídicas que estejam em conformidade com a ordem jurídica e que a Constituição Federal continua sendo a norma suprema, mesmo que seja impopular entre alguns estados devido a conveniências governamentais.

Por fim, o Ministro conclui que não se encoraja os cidadãos em geral a obedecerem a Constituição e as leis em vigor. Pelo contrário, em uma situação bastante peculiar, está se incentivando a desobediência e, posteriormente, a aplicação de soluções informais para contornar as regras estabelecidas, o que frequentemente envolve a inversão de conceitos éticos e legais.

Tendo em vista a pontuação do Ministro Marco Aurélio que teve seu voto contrário à modulação de efeitos, percebemos que a aplicação do artigo 27 da Lei n.º 9.868/99 é de fato muito sensível e aberta para muitos debates.

Capítulo 3

Modulação de efeitos ex nunc na guerra fiscal: após ADI 4481

Como dito anteriormente, a jurisprudência do Supremo sempre foi clara e consolidada em casos de benefícios fiscais unilaterais, no sentido de declarar a inconstitucionalidade da Lei estadual que institua incentivos fiscais à revelia do Confaz, acarretando na sua invalidade desde a criação. Porém, após o julgamento da ADI 4481, o plenário do Supremo aplicou entendimento diverso daquele já consolidado na jurisprudência.

Foi aplicado na referida ADI o rito do art. 12 da Lei n.º 9.868/99 no dia 09/11/2010, mas só teve seu julgamento no dia 11/03/2015, detalhe que a 14.985 objeto da ADI 4481 estava em vigor desde 2006, ou seja, uma lei que ficou em vigor por nove anos produzindo seus efeitos. Por conta desse grande lapso temporal que a Lei ficou válida, o Ministro Barroso, em seu voto, argumentou que aplicar efeitos retroativos na declaração de inconstitucionalidade seria injusto e geraria um grande impacto aos contribuintes.

É importante notar que, a aplicação da modulação se baseou em uma análise de equilíbrio que não se relaciona com o chamado princípio da supremacia da Constituição. A supremacia da Constituição é uma premissa fundamental no sistema de controle da constitucionalidade e, como tal, não está sujeita a ponderações. A ponderação, neste caso, ocorreu entre a disposição constitucional que se considera violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica.

Sabe-se que o ponto da modulação de efeitos é de extrema delicadeza, tendo em vista que tal aplicação de modulação, nas palavras do Ministro Luís Roberto Barroso, faz com que “o crime compense”²⁵, porque é possível ver que seria uma forma de incentivar que mais entes federados comesçassem a editar leis ou atos infralegais que concedam benefícios fiscais unilaterais, na esperança de alguma delas escapar do escopo do STF, e quando este fosse analisar a inconstitucionalidade da lei já teria passado muito tempo para se aplicar efeitos retroativos e seria, novamente, injusto com os contribuintes.

Ou seja, os votos que foram a favor da modulação de efeitos se basearam nos princípios da boa-fé e segurança jurídica, porém, há de se perguntar o que seria essa segurança jurídica, tendo em vista que essa decisão acarreta em futuras consequências de julgados parecidos, como será visto mais a frente.

²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 4481, Min. Rel. LUÍS ROBERTO BARROSO. ACÓRDÃO. página 17.

3.1 Segurança jurídica

A Constituição é tida como a lei mais essencial do Estado, José Afonso da Silva define a Constituição como um conjunto de normas jurídicas, sejam escritas ou costumeiras, que disciplina a estrutura do Estado, a configuração de seu governo, os processos de aquisição e exercício do poder, a formação de seus órgãos, os limites de sua atuação, os direitos fundamentais do ser humano e as garantias correspondentes. Em resumo, a constituição representa o conjunto de normas que estrutura os elementos fundamentais do Estado.²⁶

Existe, em nosso ordenamento jurídico, duas idéias centrais, a primeira sendo a própria ideia da segurança jurídica como princípio máximo da Constituição a ser respeitado, mas de outro lado há, às vezes, a necessidade de mudança para adequar a norma em determinada situação, sendo este um grande desafio da atualidade.²⁷

Para falarmos em segurança jurídica, antes é necessário voltar um pouco em direitos e garantias fundamentais para pontuar o conceito do direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada, sistema tríplice que é adotado pela doutrina e implementado na legislação.

Inicialmente, o ato jurídico perfeito possibilita uma definição mais clara da lei que se aplica a situações jurídicas específicas, as quais só produzirão efeitos no futuro, possivelmente sob a vigência de uma nova lei. Isso se aplica, por exemplo, a disputas relacionadas à capacidade para realizar atos jurídicos ou ao formato a ser adotado em certos atos. A modificação posterior (como a exigência de escritura pública em uma nova lei para a elaboração de um testamento, quando sob a lei anterior essa formalidade não era necessária) não terá impacto sobre o ato jurídico já concluído. Portanto, essa alteração subsequente não pode influenciar a validade do ato jurídico em questão.²⁸

Nos termos do artigo 6º da LINDB encontramos a previsão expressa do que seria ato jurídico perfeito, direito adquirido e coisa julgada. Está previsto em seu § 1º: “Reputa-se ato jurídico perfeito o já consumado segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou.” § 2º do art. 6º da LINDB: “Consideram-se adquiridos assim os direitos que o seu titular, ou alguém por ele, possa exercer, como aqueles cujo começo do exercício tenha termo pré-fixo, ou

²⁶ SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo, 37ª edição, revista atualizada (até a Emenda Constitucional n. 76, de 28.11.2013). página 40.

²⁷ Exemplo disso é o artigo 27 da Lei n.º 9.868/99, que possibilitam que o Supremo Tribunal Federal, por maioria de 2/3 dos seus integrantes, e com base justamente nesse argumento da segurança jurídica, possa restringir os efeitos da declaração de inconstitucionalidade e aplicá-los para depois da data da sessão de julgamento.

²⁸ MENDES, Gilmar Ferreira. Curso de Direito Constitucional, 18ª Edição. página 172.

condição pré-estabelecida inalterável, a arbítrio de outrem.” E o da coisa julgada no §3º do mesmo artigo da LINDB: “Chama-se coisa julgada ou caso julgado a decisão judicial de que já não caiba recurso.”

Portanto, entende-se que o ato jurídico perfeito e a coisa julgada fazem parte do conceito de direito adquirido. O direito adquirido abrange situações em que as pessoas adquiriram um direito de forma legítima e definitiva, seja por meio de contratos ou de decisões judiciais. O ato jurídico perfeito refere-se a um ato que já foi consumado, obedecendo todas as formalidades legais e, portanto, não pode ser retroativamente modificado pela legislação futura. Por sua vez, a coisa julgada ocorre quando uma decisão judicial torna-se final e irrevogável, não podendo ser revista ou alterada. Ambos os conceitos, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, são considerados exemplos de direitos adquiridos e, como tal, são protegidos pela Constituição e pela legislação para garantir a segurança jurídica e a estabilidade das relações legais.

O artigo 6º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro define o conceito de direito adquirido com base na doutrina associada a esse conceito. Ou seja, o direito adquirido é aquele obtido devido à aplicação da norma em vigor no momento em que ocorre o evento que o origina em favor de alguém. Isso se torna relevante, particularmente quando se lida com situações de direito intertemporal, a fim de evitar que uma nova lei prejudique um direito que foi adquirido com base na legislação anterior, conforme estabelecido no artigo 5º, XXXVI, da Constituição.²⁹

O mesmo princípio se aplica ao direito adquirido condicionado a eventos inalteráveis por vontade alheia, um requisito essencial para considerá-lo um direito adquirido. Portanto, mesmo no contexto de direito público relacionado a estatutos legais, não existe direito adquirido em relação ao regime jurídico estatutário, pois ele pode ser alterado a critério do legislador. Por exemplo, se uma lei estabelece que os funcionários públicos que completarem trinta e cinco anos de serviço têm direito à aposentadoria, esse direito é considerado adquirido sob a condição de cumprir esses 35 anos de serviço público, o que nunca foi questionado.

Tendo isso em mente, o princípio da segurança jurídica é decorrente da aplicação do artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal, o qual prevê: “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”. Diferentemente da maioria dos países no mundo, o Brasil atribui ao direito adquirido um status constitucional, o que significa que ele desfruta de proteção tanto contra a legislação comum quanto contra possíveis mudanças na Constituição. No entanto, nas palavras do Ministro Luís Roberto Barroso, é

²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 226.855/RS, Rel. Min. Moreira Alves.

importante não permitir que essa situação torne a Constituição rígida e incapaz de se adaptar a mudanças necessárias ao longo do tempo. Portanto, a cláusula que assegura a proteção do direito adquirido deve ser interpretada com moderação, preservando apenas seu núcleo essencial como intocável.³⁰

A segurança jurídica desempenha um papel fundamental na promoção da paz social e da tranquilidade, garantindo a previsibilidade dos comportamentos humanos, através de regras claras e prévias em relação aos eventos aos quais se aplicam; a estabilidade das relações jurídicas, mantendo o Direito consistente e sem retroatividade prejudicial às situações já incorporadas ao patrimônio jurídico; e a garantia da aplicação das normas, exigindo órgãos especializados e independentes para fazer cumprir as leis de forma eficaz e justa. Esse conjunto é essencial para manter a confiança das pessoas na administração pública e no sistema judicial. A segurança jurídica engloba, basicamente, três aspectos diferentes, sendo eles o institucional, objetivo e subjetivo.

Primeiramente, no tocante ao ponto institucional, a segurança jurídica requer a presença de instituições estatais com poder e garantias, capazes de sustentar o Estado de direito, promovendo a supremacia da lei e sujeitando-se a ela. A estabilidade mínima das normas jurídicas começa com a Constituição, que é de difícil alteração devido à sua rigidez. Além disso, os membros dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, encarregados de fazer cumprir a Constituição e as leis, desfrutam de proteções, como a vitaliciedade, inamovibilidade e irredutibilidade de remuneração para os juízes, a imunidade material para parlamentares, que os resguarda por suas opiniões, palavras e votos, e um processo complexo de impeachment para destituir o chefe do Executivo em casos de crime de responsabilidade.

Já no plano objetivo, a segurança jurídica abrange a clareza e compreensibilidade das normas, evitando ambiguidades nas condutas exigidas, anterioridade das normas em relação aos eventos que regulam, garantindo que as regras estejam em vigor antes dos fatos ocorrerem, e, a não retroatividade das normas, ou seja, as normas não devem retroagir e afetar situações já estabelecidas. Exemplo disso é a ênfase crescente nos precedentes, após o Código de Processo Civil de 2015, como uma fonte formal do direito e um meio de aumentar a segurança jurídica.

³⁰ BARROSO, Luís Roberto. Curso de Direito Constitucional Contemporâneo - Os conceitos Fundamentais, 10ª Edição. página 66.

Interessante notar que no próprio livro do Ministro Luís Roberto Barroso, ele já apresenta uma inclinação positiva para que as normas não sejam tão rígidas, ponderação feita no julgamento da ADI 4481.

Por fim, temos o aspecto subjetivo, que se concentra na proteção da confiança das pessoas, o que significa salvaguardar suas expectativas legítimas e manter certos efeitos de atos realizados no passado, mesmo que posteriormente sejam considerados inválidos. Nesse plano, existem três pontos principais a serem observados, sendo eles: embora não haja direito adquirido a um regime jurídico específico, permitindo alterações nas regras para o futuro, a proteção da confiança requer a implementação de um processo de transição razoável; quando a Administração Pública ou o Judiciário alteram sua interpretação em relação a um determinado assunto, geralmente a nova abordagem só deve ser aplicada de forma prospectiva, ou seja, a partir desse momento em diante; o Poder Público tem a obrigação de agir com coerência, lealdade e boa-fé em relação aos cidadãos, evitando comportamentos arbitrários, discriminatórios ou caprichosos.

Destaca-se que no entendimento do Ministro Luís Roberto Barroso, em casos em que um ato normativo é considerado inconstitucional, a legislação permite que a decisão não tenha efeitos retroativos, ou seja, permite que a lei inconstitucional continue produzindo efeitos, por razões de segurança jurídica ou em situações excepcionais de interesse público, é referente ao plano subjetivo da segurança jurídica.

Desse modo, feita essa abordagem do panorama geral, busca-se compreender o que seria a segurança jurídica nesse cenário de guerra fiscal de ICMS. Pelo comentário do Min. Barroso, entende-se que ele fez sua abordagem pensando nos contribuintes, já que seria, como ele mesmo disse, um impacto repentino e injusto frente àqueles que usufruíram da lei sob a presunção de constitucionalidade.

Porém, há de ser ponderado o que seria realmente essa segurança jurídica, seria uma espécie de balança que pode inclinar para o lado do contribuinte, “salvando” eles da aplicação de uma inconstitucionalidade com efeitos retroativos e aplicando nesses casos a modulação de efeitos. Ou se essa balança poderia inclinar para o outro lado, colocando a Constituição acima de tudo, e aplicando mesmo assim efeitos retroativos na declaração de inconstitucionalidade da lei que institui benefício fiscal sem previsão do CONFAZ.

A aplicação da modulação de efeitos em casos de guerra fiscal de ICMS pode inadvertidamente incentivar a perpetuação desse fenômeno, pois os benefícios fiscais concedidos durante a vigência da lei poderiam permanecer inalterados, mesmo após sua declaração de inconstitucionalidade.

Além disso, tal prática poderia estimular a criação de novas leis que instituem benefícios fiscais sem a prévia deliberação pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), uma vez que os Estados podem se sentir encorajados a explorar lacunas,

confiando na incerteza jurídica e na potencial aplicação da modulação em caso de impugnação legal.

Esta circunstância cria um cenário propício para a intensificação da guerra fiscal, tendo em vista que os Estados poderiam buscar vantagens temporárias, apostando na morosidade do processo de análise e contando com a possibilidade de modulação de efeitos em caso de uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) contra a respectiva lei.

3.2 ADIs em que foi adotado o rito do art. 12 da lei n.º 9.868

Aqui serão apontadas algumas ADIs em que foram adotadas o rito abreviado como forma de se mostrar que em muitos casos, a adoção desse rito é prejudicial nos casos de guerra fiscal, tendo em vista que muitos aspectos estão em jogo para se deixar de lado análise do pedido liminar.

Iniciando pela ADI 4479³¹ e 4383³², que não serão objeto de análise profunda, mas apenas como forma como forma de demonstrar que em muitas ações diretas de inconstitucionalidade ainda se adota o rito do art. 12. As referidas Ações Diretas de Inconstitucionalidade foram ingressadas em no ano de 2010 e em março de 2011 e junho de 2010 foi adotado rito do art. 12 da Lei n.º 9.868/99, por estarem presentes os requisitos autorizadores da instauração do procedimento abreviado. Porém, ambas não tiveram seu julgamento, que só veio a ocorrer em 2017 e 2022, respectivamente, por perda de seu objeto, mas o foco aqui não é sobre a matéria em si, e sim sobre o tamanho desse lapso temporal até a data de seus julgamentos.

A ADI 3972³³ foi ingressada no Supremo no ano de 2007, tendo o Min. Relator da época aplicado o rito abreviado, porém, só teve sua decisão no ano de 2019. Essa ADI em questão não se tratava exatamente sobre uma impugnação de alguma lei estadual que institui benefício fiscal à revelia do CONFAZ, mas foi ajuizada contra o Convênio ICMS n. 24, de 2006, que autorizava o Estado de Sergipe a dispensar multas e juros, relativos ao ICMS devido das parcelas de subvenção que relaciona, em operações com energia elétrica.

Apesar de se tratar de uma ADI que vai contra um Convênio do CONFAZ que concede benefício fiscal, há de ser apontado o grande lapso temporal desde a entrada da ação e o seu julgamento. O caso foi julgado indeferido, tendo em vista que a norma impugnada

³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 4479. Rel. Min. Celso de Mello.

³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 4383. Rel. Min. Nunes Marques.

³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 3972. Rel. Cármen Lúcia.

teve vigência determinada de 2002 a 2006 e a presente ação direta somente foi ajuizada em 2007. Pela jurisprudência do STF é incabível ação direta de inconstitucionalidade contra lei que já exauriu sua eficácia normativa.

Outro caso emblemático é o da ADI 4993³⁴, em que a ação foi ingressada no STF no ano de 2013 e só teve seu julgamento no de 2020. Se tratava de um pedido para declarar inconstitucionalidade da Lei estadual 6.439/2013, do Estado do Rio de Janeiro, que instituiu o Programa de Incentivo à Modernização, Renovação e Sustentabilidade da Frota de Caminhões do Estado. Porém os benefícios fiscais, previstos na norma impugnada, foram instituídos em conformidade com a Lei Complementar 160/17 e com o Convênio ICMS 190/17.

Houve assim o exaurimento da eficácia das normas impugnadas, constatando o prejuízo da presente ação, sendo julgada, portanto, prejudicada, pela perda superveniente de seu objeto.

Traz-se, ainda, o caso da ADI 4832³⁵, protocolada pelo Governador do Estado de São Paulo em 2012 e tendo sido adotado o rito do art. 12, da Lei n.º 9.868/99 no mesmo ano. Detalhe que desde então o presente caso não teve seu devido julgamento por se tratar de um caso completo, e ainda os dispositivos de lei objeto da ADI continuam produzindo seus efeitos, uma vez que foi adotado o rito abreviado deixando de analisar o pedido cautelar feito no início da petição inicial.

Além de citar apenas ações diretas de inconstitucionalidade, é interessante analisar também a ADPF 1004³⁶, que foi ingressada na Suprema Corte no ano de 2022, e adotado rito do art. 12, da Lei n.º 9.868/99 somente em 2023. Ou seja, mesmo depois do conselho do Ministro Barroso no julgamento da ADI 4481, de se analisar o pedido liminar para que seja suspensa a lei em questão e evitar que fique no ordenamento sob a presunção de constitucionalidade, ato que não foi feito nesse caso. Podendo ser o caso, inclusive, de demorar muitos anos para se julgar essa ADPF.

Se fosse o caso de o julgamento das mencionadas ações diretas de inconstitucionalidade não terem sido prejudicadas ou já terem sido julgadas, no caso da ADI 4832, como será que ficaria a questão do acórdão? Será que seria aplicado a modulação de efeitos em ambos os casos? pois seria injusto com os contribuintes e para manter a segurança jurídica, e por fim, seria seguido o conselho do Min. Barroso.

³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 4993. Rel. Min. Gilmar Mendes.

³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 4832. Rel. Min. Luiz Fux.

³⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADPF 1004, Rel. Min. Luiz Fux.

3.3 ADIs em que foram concedidas cautelares e o conselho do Barroso

Neste tópico, será apontado alguns exemplos de ADIs que foram julgadas depois da ADI 4481 e tiveram seu acórdão favorável para a modulação de efeitos *ex nunc*. Será observado que o conselho do Ministro Barroso, feito na sessão de julgamento da ADI 4481, foi acatado na maioria dos casos.

Não será entrado a fundo sobre a matéria de que se trata cada ADI, mas terá atenção especial a data em que a ação foi ingressada, e o tempo que levou até seu julgamento. Serão analisados os votos que os Ministros fizeram em cada caso, buscando entender qual foi motivo para ser positivo na aplicação da modulação de efeitos em casos de guerra fiscal de ICMS, mesmo com a jurisprudência do Supremo sendo bem sedimentada nesses casos.

Outro ponto interessante de se analisar é que todos os casos em que o acórdão foi procedente ao pedido com a aplicação da modulação de efeitos, sempre foi utilizado como precedente o julgamento da ADI 4481, de relatoria do Ministro Barroso.

3.3.1 ADI 5467

Explicitado a sessão de julgamento da ADI 4481 e a modulação de efeitos, passa-se a analisar julgamentos de ADIs que tratam sobre guerra fiscal após a data de 2015. Será observado que, após o conselho do Min. Barroso feito nessa mesma sessão de julgamento, houve um aumento em acórdãos com utilização da modulação de efeitos *ex nunc*.

Nessa visão, a ADI 5467³⁷, foi ingressada no Supremo em fevereiro de 2016, sendo logo no mês seguinte adotado o rito abreviado do artigo 12 da Lei n.º 9.868/99, porém, em 2017, nesse mesmo julgado, um ano depois de adotado o mencionado rito, o pedido liminar foi deferido pelo Ministro Relator Luiz Fux.

Pode-se dizer que o Min. Luiz Fux tomou a decisão de seguir o conselho do Ministro Barroso, deferindo o pedido liminar em casos de Ação Direta de Inconstitucionalidade que envolvem questões relativas à guerra fiscal de ICMS, para evitar o que aconteceu no julgamento da ADI 4481, e ainda, entendo eu, evitar a modulação de efeitos, já que a Lei estadual do Maranhão, objeto da ADI 5467, estava em vigor desde 2015, não existindo um lapso temporal grande o suficiente para que houvesse necessidade da aplicação do artigo 27 da Lei n.º 9.868/99.

³⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 5467. Rel. Min. Luiz Fux.

O objetivo de se analisar o mérito do pedido liminar é justamente para suspender os efeitos da lei em questão que institui benefício fiscal à revelia do Confaz e trazer uma maior segurança jurídica, além do mais, faz com que os contribuintes não se utilizem daquela lei sobre a presunção de constitucionalidade, uma vez que ela vai estar suspensa e sem qualquer meio de utilizá-la.

Porém, a Lei do estado do Maranhão, objeto da ADI 5467, ficou em vigor por cerca de dois anos, teve sua procedência com modulação de efeitos *ex nunc*, ou seja, com efeitos a partir da data do deferimento da cautelar, em março de 2017. O Ministro Luiz Fux, justificou seu voto a favor da modulação de efeitos sobre a perspectiva de que nesse caso tratava-se de um ato normativo que estava em vigor e eficaz até pouco tempo, a aplicação potencialmente favorável aos contribuintes beneficiados exigia a proteção necessária de suas expectativas e da segurança jurídica no sistema tributário nacional.

Ministro Fux ainda ressaltou a fala do Ministro Barroso na sessão de julgamento da ADI 4481, onde disse: “A minha sugestão, nesses casos que envolvem guerra fiscal e benefícios fiscais indevidos, por violação do art. 155, § 2º, XII, é que o Tribunal e cada Relator procure se pronunciar, cautelarmente e no primeiro momento possível, em seguida trazendo à bancada, pela suspensão da lei, quando seja o caso, por violação desse dispositivo, para que ela não vigore por nenhum prazo significativo”.

Porém, o conselho do Min. Barroso se referia a um caso específico em que a lei ficou em vigor por oito anos produzindo efeitos inconstitucionais, e a aplicação dos efeitos *ex tunc* seria injusto com os contribuintes que estavam com a presunção de constitucionalidade da lei objeto da ADI 4481. Não seria justificável utilizar-se dessa fala para uma lei que ficou em vigor por dois anos.

No acórdão da ADI 5467, o Ministro Marco Aurélio novamente divergiu sobre a modulação de efeitos, dizendo que apostava-se na morosidade da justiça ou inconstitucionalidade conveniente, onde se espera, em grande parte, a lentidão do sistema judicial.

3.3.2 ADI 2663

O caso da Ação Direta de Inconstitucionalidade 2663³⁸ é um exemplo parecido com a ADI 4481, uma vez que foi ingressada em 2002 no Supremo e o Relator da época, Ministro Nelson Jobim, se manifestou e determinou que fosse adotado o rito do art. 12 da Lei n.º

³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2663. Rel Min. Luiz Fux.

9.868/99, não tendo sido analisado o mérito da medida liminar, que era justamente o pedido para suspensão dos artigos da lei objeto da ADI 2663.

O julgamento ficou em torno de dispositivos da Lei nº 11.743/02, do Estado do Rio Grande do Sul. Os artigos 1º e 2º estabeleciam que as empresas que patrocinarem bolsas de estudo para professores ingressarem em cursos superiores têm o direito de solicitar aos beneficiários que prestem serviços para a implementação de projetos de alfabetização, aperfeiçoamento de seus empregados e outras atividades compatíveis com sua formação profissional. Acrescenta-se que tais serviços seriam oferecidos após a conclusão do curso, por um período proporcional à duração da bolsa, não podendo exceder a quatro anos, nem exigir mais de duas horas diárias de trabalho. Além disso, seria permitido que a prestação dos serviços ocorresse durante a realização do curso, se a bolsa for concedida pela própria Instituição de Ensino Superior.

Porém, foi entendido pelo ministro Luiz Fux, e os outros Ministros concordaram, que as normas não apresentavam inconstitucionalidade, tendo em vista que os dispositivos têm como objetivo incentivar e promover a formação de professores no ensino superior. Dessa forma, trata-se de uma questão educacional para a qual a Constituição confere competência legislativa concorrente, previsto no art. 24, IX, da CRFB/88.

O acórdão desse julgado foi no sentido de declarar a inconstitucionalidade de apenas o artigo 3º da Lei nº 11.743/02, do Estado do Rio Grande do Sul, já que previa criar nova hipótese de dedução, equivalente a 50% do valor da bolsa prevista nos artigos 1º e 2º da mesma lei, evidenciando, portanto, a concessão de benefício fiscal de ICMS sem antecedente deliberação dos Estados e do Distrito Federal, caracterizando hipótese típica de exoneração contribuindo à guerra fiscal de ICMS em desacordo com a Constituição Federal de 1988.

Porém, o interessante de se notar é que, no voto do Ministro Barroso, foi pontuado que a lei vigorou por quinze anos e, portanto, aqueles que se beneficiaram não deveriam ser obrigados a restituir fundos ou pagar impostos, assim, o voto e acórdão foram no sentido de se aplicar os efeitos para o futuro, ou seja, *ex nunc*.

Vale ressaltar que o Ministro Marco Aurélio pontuou que não se tratava de cenário de guerra fiscal, pontuando que não houve exatamente a aplicação de um benefício fiscal. O que ocorreu foi a indicação de um acordo para as empresas que optem por financiar a melhoria da classe dos professores. Em sua perspectiva não deveria se generalizar a cláusula constitucional que requer um acordo entre os Estados para receber um benefício fiscal, porque não se trata precisamente de um benefício fiscal.

O Ministro Relator Luiz Fux, após esse comentário do Ministro Marco Aurélio, pontuou que o Supremo tem sido bastante enfático em relação a essa questão, exatamente na mesma perspectiva que o Ministro Barroso alertou em seu voto, sobre a possibilidade de concessão desses benefícios sem a necessidade de convênio. E da mesma forma que se deu o julgamento da ADI 5467, o Min. Luiz Fux utilizou-se do precedente do julgamento da ADI 4481, sendo a favor da modulação de efeitos e sobre a ausência de convênio interestadual prévio.

3.3.3 ADI 3796

A ADI 3796³⁹ teve seu ingresso no Supremo em 2006, tendo sido adotado no mesmo ano, o rito abreviado do art. 12 da Lei n.º 9.868/99, porém só teve seu julgamento no ano de 2017. O acórdão foi no sentido de declarar a inconstitucionalidade da lei estadual impugnada, atribuindo-se efeitos *ex nunc*.

Curioso que todas as causas de pedir feitas pelo requerente foram desconsideradas pelo Ministro Relator Gilmar Mendes, uma vez que as alegações feitas não tinham base legal de fundamentação. O julgamento dessa ADI só teve prosseguimento porque foi verificado que a lei em questão não foi objeto de celebração de convênio prévio no CONFAZ, logo estando em desacordo com o disposto no art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição.

O Ministro Gilmar Mendes, em seu voto, pontuou que a postura do STF em relação ao assunto sempre foi inequivocamente contrária à aplicação da modulação de efeitos em ações diretas que abordem a questão da guerra fiscal, como amplamente conhecido pela jurisprudência.

Porém, logo após pontuar isso, o Ministro usou como exemplo o precedente da ADI 4481, por conta de nesse julgado ter sido feita a ponderação entre a disposição constitucional tida por violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica, tendo em vista que a lei teve eficácia por oito anos sem que fosse suspensa.

Desse modo, compreendeu que as mesmas justificativas são aplicáveis ao caso em questão. Afinal, trata-se de uma lei em vigor por mais de dez anos, impugnada desde 2006 e com inclusão em pauta desde 2008. Assim, existem razões de segurança jurídica e interesse social que sustentam a modulação dos efeitos no presente caso, a fim de que a declaração de inconstitucionalidade tenha efeitos a partir da data de publicação da ata de julgamento.

³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 3796. Rel. Min. Gilmar Mendes.

3.3.4 ADI 4985

O caso dessa Ação Direta de Inconstitucionalidade é emblemático, pois o acórdão em si não abordou o tema da modulação de efeitos e nem após alguns votos a favor da modulação em sede de embargos de declaração houve a procedência para se aplicar o dispositivo do art. 27 da Lei n.º 9.868/99.⁴⁰

A Procuradoria-Geral da República que deu início a esse processo como requerente, postulando sobre a inconstitucionalidade dos Decretos 23.210/2002 e 23.211/2002, ambos do Estado da Paraíba, que instituíram regime especial de tributação para as atividades de torrefação e moagem de café; de comércio atacadista em geral, inclusive importações; de central de distribuição; de industrialização e comercialização de produtos comestíveis resultantes do abate de bovinos, bufalinos, suínos, ovinos, caprinos e aves; de industrialização náutica ou similar, e de industrialização de produtos plásticos e similares, cuja matéria prima principal seja o policloreto de vinila (PVC), o polietileno, o polipropileno, o poliestireno, o etil vinil acetato (EVA) ou o butirato de etila (CR-39)).

Foi apontado o desrespeito ao art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição, uma vez que os Decretos mencionados tratavam de benefício fiscal e foram concedidos de forma unilateral. O Decreto 23.210/2002, previa a concessão de crédito presumido com alíquota efetiva nas saídas de 1%, e para as saídas ocorridas até o dia 31/12/2002, créditos presumidos de 100% do ICMS mensal a recolher, nada mais fizeram que estabelecer benefícios fiscais relativos à incidência de ICMS à revelia do CONFAZ.

Na sessão de julgamento, o Min. Relator Alexandre de Moraes, realizou seu voto com base inicialmente na ausência de respeito aos princípios da igualdade, impessoalidade e moralidade, na edição da lei concedente da isenção em matéria tributária, que deverá observar critérios objetivos, lógicos e razoáveis.

Tendo em vista que os Decretos instituíram benefício/incentivo fiscal sem a prévia deliberação entre os Estados e Distrito Federal, o Min. Relator Alexandre Moraes votou pela procedência da Ação Direta de Inconstitucionalidade, sem abordar o ponto da modulação de efeitos.

Porém, o Ministro Luís Roberto Barroso, em seu voto, apontou que o ministro relator originário aplicou o rito abreviado do artigo 12 da Lei n.º 9.868/1999, ou seja, deixou de analisar o pedido liminar e desse modo, a lei continuou gerando seus efeitos com a presunção de constitucionalidade por muitos anos.

⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 4985. Rel. Min. Alexandre de Moraes.

Assim, o Min. Barroso pontuou que pelo fato da lei não ter sido suspensa, seria injusto aplicar efeitos retroativos na declaração de inconstitucionalidade e que geraria um impacto injusto nos contribuintes, sendo a favor da aplicação da modulação de efeitos. Mas o acórdão em si foi procedente para declarar a inconstitucionalidade dos dispositivos apontados no pedido inicial da ADI, sem a abordagem da modulação de efeitos.

Após o julgamento da ADI, o Governador do Estado da Paraíba opôs embargos de declaração, buscando a modulação de efeitos da decisão, pois a declaração de inconstitucionalidade com efeitos retroativos acarretaria em uma grave insegurança jurídica e um grande impacto na economia paraibana, já que os benefícios fiscais concedidos com base nas normas questionadas somam a quantia aproximada de R\$ 5,3 bilhões de reais.

No voto do Min. Relator Alexandre de Moraes, aduziu que a pretendida modulação, ao preservar os efeitos dos acordos e dos regimes especiais de tributação, anularia completamente a extensão da declaração de inconstitucionalidade, incentivando a criação de normas que compartilham do mesmo defeito. Destacou, ainda, os precedentes da Suprema Corte que indicam a inviabilidade da modulação em situações análogas, especialmente aquelas relacionadas à chamada guerra fiscal, como na ADI 3936 e 3794.

Após isso, o Min. Gilmar Mendes realizou seu voto, conheceu e foi a favor do pedido de modulação de efeitos e, pontuou que o acórdão não abordou a matéria nem para acolhê-la, nem para rejeitá-la. Além disso, a concordância dos demais Ministros com o voto do Ministro Relator não significa a rejeição do pedido de modulação de efeitos nem indica discordância com os Ministros que o apresentaram durante o julgamento do mérito da questão. A predominância do voto vencedor, que não abordou o tema, simplesmente adia a discussão para um possível recurso futuro, materializado, no presente caso, por meio destes embargos de declaração.

Foi assentado que a modulação de efeitos é condicionada à presença de interesse social e à necessidade de garantir a segurança jurídica aos jurisdicionados. Desse modo, o instituto visa impedir que a decisão emitida pela Suprema Corte prejudique de maneira significativa e desfavorável valores sociais cruciais, em especial os princípios da boa-fé e da confiança legítima.

Estes princípios, no contexto da ADI 4985, sustentam as ações realizadas e o possível tratamento favorável concedido aos contribuintes beneficiados com base nas normas contestadas, desde sua promulgação em 2002 até a decisão final pelo STF em 2019. Trata-se de normas que estiveram vigentes por dezessete anos com a presunção de sua constitucionalidade.

Portanto, entendeu o Ministro Gilmar Mendes que se tratava de um caso que merecia a aplicação da modulação de efeitos, de modo que a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos produzisse efeitos a partir da decisão do Plenário.

Na mesma sessão do plenário virtual para voto dos embargos de declaração, o Min. Luís Roberto Barroso realizou seu voto de forma sucinta, a fim de modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, a contar da data da sessão de julgamento. No fim, o acórdão foi no sentido de rejeitar, por maioria, os embargos de declaração.

Esse caso é interessante de ser apontado, pois ao decorrer do julgamento houve diversos desentendimentos entre os Ministros referente à modulação de efeitos e se for analisar com calma o julgamento das ações diretas de inconstitucionalidade, vemos que na maioria dos casos em que foi favorável pela modulação de efeitos, se tratava de uma lei que estava em vigor há muitos anos com presunção de constitucionalidade.

Quer dizer, por que então nesse caso foi rejeitado a aplicação da modulação de efeitos, já que os decretos em questão estavam em vigor há mais de dezessete anos produzindo seus efeitos sob a presunção de constitucionalidade. Além disso, foram trazidos dados sobre o impacto que seria gerado com a declaração de inconstitucionalidade retroativa, sendo aproximado de R\$ 5,3 bilhões de reais em benefícios fiscais concedidos.

Era claramente um caso que caberia a aplicação do artigo 27, da Lei n.º 9.868/99, já que após o julgamento da ADI 4481 houve um aumento considerável de ADIs procedentes para a aplicação da modulação de efeitos.

4. Conclusão

A presente monografia buscou explorar a relevância da modulação de efeitos em sessões de julgamento em controle concentrado sobre a guerra fiscal de ICMS, com ênfase na análise da ADI 4481, pioneira no contexto da aplicação de modulação de efeitos na guerra fiscal de ICMS. A decisão em questão, sendo a primeira de seu tipo, estabeleceu um precedente marcante ao introduzir a modulação como instrumento jurídico na resolução de conflitos fiscais. O impacto dessa decisão reverberou ao longo do tempo, influenciando julgamentos subsequentes e consolidando a prática da modulação em casos semelhantes.

Sendo inicialmente apresentado o contexto da guerra fiscal de ICMS, explicitando o porquê da sua existência e o interesse dos Estados que se sobressai tanto ao ponto de ferir o pacto federativo com o objetivo de injetar mais dinheiro na economia local. Nesse contexto, ainda demonstrou-se como funciona o controle concentrado do Supremo Tribunal Federal no julgamento das ADIs que tratam da guerra fiscal de ICMS.

No tocante à jurisprudência do STF, percebeu-se que a Suprema Corte era firmada no sentido de declarar a inconstitucionalidade de qualquer Lei, decreto, ato infraconstitucional, que tivesse como objetivo instituir benefício/incentivo fiscal sem a prévia autorização em Convênio pelo CONFAZ. Assim, declarada a inconstitucionalidade da lei/ato, os efeitos dessa declaração eram retroativos, sem se modular os efeitos, ou seja, a partir do acórdão, a lei era inconstitucional desde a sua criação, e todos os benefícios fiscais concedidos eram imediatamente inconstitucionais também, gerando é claro um grande impacto nos contribuintes que usufruíram de tais incentivos.

Demonstrou-se, porém, que após o julgamento da ADI 4481, a Suprema Corte criou outro entendimento referente a esses casos em que a lei benéfica fiscal inconstitucional ficou por muitos anos produzindo seus efeitos sob a presunção de constitucionalidade, aplicando assim, a modulação de efeitos, de modo que a declaração de inconstitucionalidade só produzisse seus efeitos a partir da data da sessão de julgamento, não prejudicando os contribuintes que se utilizaram da lei que fosse objeto da ADI.

A modulação de efeitos, ao permitir que a decisão judicial produza efeitos retroativos a partir de um determinado marco temporal, gera debates relevantes no âmbito da segurança jurídica. Se, por um lado, a modulação pode ser vista como uma ferramenta necessária para corrigir excessos e impactos injustos nos contribuintes decorrentes de futuras decisões, por outro, sua utilização levanta questionamentos éticos e conceituais.

No que tange à segurança jurídica, surge a indagação sobre a previsibilidade do ordenamento jurídico e a confiança que os jurisdicionados podem depositar nas decisões judiciais. A modulação, ao introduzir uma variável temporal na aplicação das decisões, pode gerar insegurança e incerteza quanto aos efeitos de um julgamento, uma vez que as partes envolvidas podem ver seus direitos e obrigações alterados retrospectivamente.

Além disso, a ponderação entre a justiça no caso concreto e a estabilidade do sistema jurídico como um todo é um desafio constante. A modulação pode ser interpretada como uma ferramenta flexível e adaptável, capaz de corrigir erros e ajustar o direito à evolução das circunstâncias sociais e econômicas. No entanto, essa flexibilidade também traz consigo o risco de arbitrariedades e decisões casuísticas, que comprometem a previsibilidade e a coerência do sistema jurídico.

Pensando no viés do contribuinte, que depositam sua confiança no Estado e economizam ICMS pautados em normas estaduais não chanceladas pelo CONFAZ, não podem ser afetados pela conduta do próprio Estado com a cobrança retroativa dos valores economizados em face da declaração de inconstitucionalidade, fato esse que se revelaria de inconstitucionalidade muito mais explícita do que o que teria dado causa a declaração de inconstitucionalidade.

Seria injusto, de fato, penalizar esses mesmos contribuintes que nada mais fizeram o que estava na lei, ou seja, seguiram e confiaram nos parâmetros legais editados pelo próprio Estado, além de que seria uma política maníaca, na qual o Estado, ao mesmo tempo que atrai investimentos privados com uma mão, retira-os com a outra, cobrando-os posteriormente com juros e correção monetária, em um comportamento contraditório e intolerável inequívoco.

Nos casos dessas ADIs, em que não teve o mérito da liminar analisado e a lei continuou produzindo seus efeitos por oito - quinze anos, será se a aplicação da modulação de efeitos nesses casos é realmente viável, a fim de poupar os contribuintes de um impacto injusto e repentino, ou será se a Suprema Corte deveria manter o entendimento de antes, com a aplicação de efeitos retroativos *ex tunc*.

Diante desse cenário, a modulação de efeitos emerge como um tema complexo, demandando reflexões aprofundadas sobre sua aplicação, limites e consequências. A discussão acerca da conveniência e oportunidade dessa prática no contexto da segurança jurídica é crucial para aprimorar o sistema jurídico, garantindo que a justiça seja efetivamente equilibrada com a estabilidade e a previsibilidade necessárias para o bom funcionamento da ordem jurídica.

REFERÊNCIAS

BEVILACQUA, Lucas. Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional. Série doutrina tributária Vol. IX – São Paulo: Quartier Latin, 2013.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998.

MENDES, Gilmar Ferreira, Curso de Direito Constitucional/18ª Edição.

<https://portal.fazenda.sp.gov.br/acessoinformacao/Paginas/Beneficios-Fiscais-Concedidos.aspx>.

Mosquera, R. Q. ., & Valdo, A. de O. . (2020). MODULAÇÃO DOS EFEITOS E GUERRA FISCAL: UMA ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Revista Direito Tributário Atual*, (45), 651–694. Recuperado de <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1218>.

Dulci, Otávio Soares. Guerra Fiscal, Desenvolvimento Desigual e Relações Federativas no Brasil. http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0104-44782002000100007&script=sci_abstract&tlng=pt.

Cardoso, Breno Lobato. A NECESSÁRIA MODULAÇÃO DOS EFEITOS NA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE INCENTIVOS FISCAIS DE ICMS DECORRENTES DA GUERRA FISCAL. <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/27365>.

Guerra fiscal na década de 1990: Estados e montadoras. *Brazilian Journal of Development*. Fernando Marcus Nascimento Vianini.

TORRES, Heleno Taveira. OS DESAFIOS DO FEDERALISMO FISCAL E A REFORMA DO ICMS. 2015.

MACIEL, Everardo. Guerra Fiscal - Uma Reflexão sobre o Pacto Federativo e a Concorrência Tributária no Brasil.

AFONSO, José Roberto. Guerra Fiscal e Federalismo no Brasil.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal. In: SCHOUERI, Luís Eduardo.

ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 902. Rel. Min. Carlos Velloso. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1568774>

DOS SANTOS, Joanne. Guerra Fiscal. Trabalho de Conclusão de Curso. 2019. São Paulo. Convênio ICMS 133/1997.

VALADÃO, Alexsander Roberto Alves; RITTA, Rodrigo Diego Santa. Guerra Fiscal do ICMS: uma Análise de Viabilidade Jurídica e Consequências Juseconômicas a Partir da “Guerra dos Portos”. Porto Alegre: Síntese; Brasília: Instituto Brasiliense de Direito Público, 2005- v. 14, n. 80, 2018, 9-38, mar-abr 2018.

MENDES, Gilmar Ferreira. Curso de Direito Constitucional, 18ª Edição.

HARADA, Kiyoshi. <https://haradaadvogados.com.br/neutralidade-fiscal/>. Neutralidade Fiscal, 9 de maio, 2016.

Lima, Ricardo Seibel de Freitas. Livre concorrência e o dever da neutralidade tributária. 2008. 142 f. Dissertação - Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre.

Scaff, Fernando Facury. ICMS, guerra fiscal e concorrência na venda de serviços telefônicos pré-pagos. Revista de Direito Tributário, n. 126.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 3803. Rel. Min. Cezar Peluso. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2418574>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2345. Rel. Min. Cezar Peluso. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1875169>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 4635. Rel. Min. Celso De Mello. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4116061>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 4276. Rel. Min. Luiz Fux. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2691702>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 4152. Rel. Min. Cezar Peluso. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2640971>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 3702. Rel. Min. Dias Toffoli. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2376483>

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira. Controle Concentrado de Constitucionalidade: Comentários à Lei n.º 9.868, de 10-11-1999. 3ª edição.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 4481, Min. Rel. Luís Roberto Barroso. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3977732>

SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo, 37ª edição, revista atualizada (até a Emenda Constitucional n. 76, de 28.11.2013).

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 226.855/RS, Rel. Min. Moreira Alves. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1703302>

BARROSO, Luís Roberto. Curso de Direito Constitucional Contemporâneo - Os conceitos Fundamentais, 10ª Edição.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 4479. Rel. Min. Celso de Mello. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3974866>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 4383. Rel. Min. Nunes Marques. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3833580>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 3972. Rel. Cármen Lúcia. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2565464>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 4993. Rel. Min. Gilmar Mendes. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4425838>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 4832. Rel. Min. Luiz Fux. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4284674>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADPF 1004, Rel. Min. Luiz Fux. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6463243>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 5467. Rel. Min. Luiz Fux. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4920518>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2663. Rel. Min. Luiz Fux. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2020518>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 3796. Rel. Min. Gilmar Mendes. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2412333>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 4985. Rel. Min. Alexandre de Moraes. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4425282>