

Guerra fiscal e a modulação temporal no STF

Autor(a): Daniel Sarmento

Publicado em: 08 de março de 2017

Publicação: jota_import

Link JurisTube:

<https://juristube.com.br/colunistas/daniel-sarmiento/guerra-fiscal-e-a-modulacao-temporal-no-stf>

Fonte original: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/guerra-fiscal-e-a-modulacao-temporal-no-stf>

Identificador citável:

juristube.com.br/colunistas/daniel-sarmiento/guerra-fiscal-e-a-modulacao-temporal-no-stf#ep-9eca5e58

Resumo

Retroagir põe em risco a segurança jurídica e a confiança legítima dos contribuintes

Texto integral

1. Introdução Estão na pauta do STF diversos casos relativos à (in)constitucionalidade de benefícios fiscais de ICMS, concedidos pelos Estados sem prévia autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ. A Corte vem manifestando, em vários julgados, seu entendimento de que são inválidos esses benefícios, por afronta ao disposto no 155, §2º, XII, “g”, da Constituição, que estabeleceu a competência do legislador complementar para “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”. Tal preceito, como se sabe, é regulamentado pela Lei Complementar nº 24/1975, que condiciona a concessão dos citados benefícios fiscais à sua prévia aprovação por convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, o que apenas se dá por unanimidade de votos dos representantes dos Estados (art. 2º, § 2º, da Lei Complementar nº 24/75). É certo, porém, que a maior parte dos Estados da federação concedeu benefícios dessa natureza no afã de atrair empresas, gerar empregos diretos e indiretos e movimentar sua economia. Em razão desses benefícios, inúmeras empresas passaram a desenvolver atividades econômicas nesses Estados, despendendo, para esse fim, vultosos recursos para viabilizar a instalação e operação dos respectivos empreendimentos, e passando a gerar empregos e riqueza nas regiões em que situadas. Nesse cenário, discute-se se é adequada a invalidação retroativa de todos esses benefícios fiscais. Além da questão do respeito à segurança jurídica, teme-se também o prejuízo que a medida causaria, não só às empresas beneficiadas, como também à economia dos Estados e de todo o país – que já atravessam grave crise financeira. Há o receio de que essa invalidação possa provocar a quebra de um sem-número de empresas, o fechamento de uma infinidade de vagas diretas e indiretas no mercado de trabalho e o empobrecimento geral das comunidades onde se localizam as atividades econômicas atualmente beneficiadas. É nesse contexto que se insere o debate sobre a modulação das decisões do STF nessa matéria. A tese que pretendo defender – adianto desde já – é que, no caso de benefícios fiscais condicionados e temporários, a simples atribuição de eficácia ex nunc às declarações de inconstitucionalidade não tutelaria adequadamente a segurança jurídica e a confiança legítima dos contribuintes. Afinal, eles já arcaram com elevados custos para instalar seus empreendimentos nos Estados que concederam os benefícios, na expectativa de que poderiam vir a fruí-los durante todo o prazo estabelecido pelo Poder Público

estadual. A solução da eficácia ex nunc , conquanto certamente preferível à declaração retroativa de inconstitucionalidade, tampouco evitaria a geração de efeitos absolutamente ruinosos sobre as empresas, sobre a economia e sobre os empregos de enorme contingente de pessoas. Por isso, mais adequada é a proibição da concessão de novos benefícios fiscais fundados na lei declarada inconstitucional, mas a preservação dos já concedidos, até que advenha o seu prazo. 2. Modulação temporal no controle de constitucionalidade Pertence à tradição do Direito Constitucional brasileiro a ideia da nulidade da lei inconstitucional. No final do século XIX, Ruy Barbosa já afirmava que “toda medida legislativa, ou executiva, que desrespeitar preceitos constitucionais, é, de sua essência, nula” [1] . Dessa nulidade se infere, como regra geral, a natureza retroativa – ex tunc – das decisões que reconhecem a inconstitucionalidade dos atos normativos. Tal orientação também pode ser extraída do postulado da supremacia da Constituição. Afinal, se a decisão que reconhece a inconstitucionalidade de uma norma tivesse eficácia apenas prospectiva, isto importaria no reconhecimento da validade dos efeitos da lei infraconstitucional produzidos até o advento da decisão, a despeito da sua contrariedade à Lei Maior [2] . Contudo, a invalidação de todos os efeitos da norma inconstitucional não configura dogma absoluto, nem no Brasil nem na maior parte dos sistemas constitucionais [3] . Em algumas hipóteses, tal providência pode lesar intensamente bens jurídicos tutelados pela própria Constituição. Nesses casos, os efeitos gerais e retroativos das decisões podem ceder diante da tutela de valores contrapostos, também amparados pela Lei Maior. Em tais situações, o que ocorre não é a relativização da supremacia da Constituição. Pelo contrário, cuida-se de buscar, em um cenário de complexidade, a solução judicial que melhor atenda à Lei Fundamental, considerando todas as normas e valores implicados na questão [4] . Naturalmente, esse processo de ponderação deve ser devidamente balizado e justificado [5] . Com base em considerações dessa natureza, a Lei nº 9.868/99 permitiu, em seu art. 27, a modulação temporal das decisões proferidas em sede de jurisdição constitucional concentrada. De acordo com o citado preceito, “ (a) o declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os 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”. Note-se que o texto não se limitou a prever a possibilidade de atribuição de efeitos ex nunc à decisão jurisdicional. Mais que isso, ele conferiu flexibilidade ao STF para adotar outras soluções e técnicas decisórias, mediante ponderação entre, de um lado, o vício de inconstitucionalidade reconhecido, e, do outro, a segurança jurídica ou algum interesse social excepcionalmente relevante. E não poderia ser diferente. Afinal, a jurisdição constitucional não deve ser indiferente aos efeitos no mundo real das decisões que profere [6] . E muitas vezes pode ser preferível, sob o prisma dos valores tutelados pela Constituição, manter, ainda que provisoriamente, efeitos gerados por lei ou ato incompatível com a Constituição, sob pena de sacrifício maior de direitos ou interesses legítimos também salvaguardados pela Lei Fundamental [7] . O STF tem se valido dessa possibilidade em diversas decisões, inclusive fora do contexto do controle concentrado de constitucionalidade. Veja-se, a título exemplificativo, alguns casos paradigmáticos: i) No Recurso Extraordinário nº 147.776, julgado em 1998, da relatoria do Min. Sepúlveda Pertence, a Corte reconheceu a incompatibilidade com a Constituição de 1988 de regra que atribuíra ao Ministério Público a legitimidade ativa para ajuizamento de ação de reparação de danos ex delicto quando a vítima fosse pobre. O STF entendeu que, com a Carta de 88, tal competência fora outorgada à Defensoria Pública e não ao MP. Contudo, diante da ausência ou deficiência das defensorias públicas em muitos Estados e na própria União, o STF postergou os efeitos do reconhecimento da inconstitucionalidade, até a efetiva

implantação da instituição, sem sequer predefinir qualquer prazo para tanto [8] . Na ótica da Corte Suprema, era preferível manter os efeitos da lei inconstitucional por um razoável período de tempo do que privar os necessitados de assistência judiciária nas ações de reparação de danos decorrentes de crime. ii) No Recurso Extraordinário nº 197.917, decidido em 2002, da relatoria do Min. Maurício Corrêa, o STF reconheceu a inconstitucionalidade de lei municipal que fixara o número de vereadores do Município de Mira Estrela em descompasso com os parâmetros constitucionais pertinentes. Porém, considerando que estava em pleno funcionamento a câmara municipal, com os vereadores eleitos de acordo com as normas invalidadas, o Supremo atribui eficácia pro futuro à decisão, para que só produzisse efeitos em relação à legislatura subsequente [9] . iii) No Mandado de Segurança nº 22.357, relatado pelo Min. Gilmar Mendes e julgado em 2004, o STF reconheceu a inconstitucionalidade da prática da INFRAERO que, conquanto empresa pública, não promovia concursos públicos para admissão de pessoal, realizando outro tipo de processo seletivo. Todavia, em nome da tutela da segurança jurídica e da confiança legítima dos empregados, a Corte manteve todas as contratações de pessoal já realizadas pela empresa, inclusive quanto aos seus efeitos futuros [10] . iv) Na ADI 2.240, relatada pelo Min. Eros Grau e decidida em 2007, o STF julgou inconstitucional a lei estadual que instituía o Município de Luís Eduardo Magalhães, sem a observância dos requisitos constitucionais para a criação de novos entes municipais. Porém, considerando que o Município fora efetivamente criado e estava em funcionamento há mais de seis anos, o STF absteve-se de pronunciar a nulidade do ato normativo pelo prazo de 24 meses – tempo concedido para que fossem adotadas as medidas normativas necessárias à eventual convalidação da criação do citado ente federativo [11] . v) No julgamento das ADIs 875, 1.987, 2.727 e 3.243, ocorrido em 2010, o STF, em decisão relatada pelo Min. Gilmar Mendes, considerou que havia inconstitucionalidade nas regras que tratavam do rateio do Fundo de Participação dos Estados nos tributos federais. Porém, a Corte determinou a continuidade da aplicação das normas vigentes por mais quase três anos, em nome da proteção à segurança jurídica [12] . vi) Finalmente, na ADI 4029 julgada em 2012 e relatada pelo Min. Luiz Fux, a Corte Suprema reconheceu a inconstitucionalidade formal da lei resultante da conversão da medida provisória que instituía o Instituto Chico Mendes. Contudo, como o mesmo vício contaminava inúmeras outras leis, o STF manteve a vigência e eficácia do ato normativo em questão, bem como de todas as demais que apresentassem o mesmo defeito formal, proibindo, porém, o Congresso Nacional de manter aquele rito procedimental contrário à Constituição na tramitação das medidas provisórias futuras [13] . Em todos esses julgamentos, o STF, em nome da segurança jurídica e de relevantes interesses sociais, afastou-se da regra geral da pronúncia de nulidade dos atos inconstitucionais. E a Corte foi além da atribuição de eficácia prospectiva às suas decisões. Mais que isso, ela preservou efeitos futuros das normas ou atos administrativos questionados, algumas vezes de modo até definitivo (casos das contratações da Infraero e da criação do Instituto Chico Mendes), por reconhecer que a tutela de outros valores constitucionais o justificava. Essa, portanto, é uma possibilidade da jurisdição constitucional brasileira, que tem sido empregada pelo STF. O seu uso, mais do que possível, afigura-se muitas vezes indispensável para a promoção da adequada solução constitucional para problemas complexos, considerando todas as suas variáveis e os múltiplos valores e princípios envolvidos. Assentada essa premissa, cumpre analisar a sua aplicabilidade ao presente caso. 3. Invalidação de benefícios fiscais condicionados e temporários e a tutela da segurança jurídica e da confiança legítima. Os benefícios fiscais, em que se destacam as isenções tributárias, podem ser condicionados ou não. Como destacou Roque Antonio Carraza, “as isenções condicionais são chamadas também de bilaterais ou onerosas, porque, para serem fruídas, exigem uma

contraprestação do beneficiário” [14]. Em outras palavras, o contribuinte assume um ônus para desfrutar os benefícios condicionados. Em geral, esse ônus importa na realização de gastos e investimentos – muitas vezes vultosos –, geração de empregos, etc. Exatamente porque, para fruir benefícios fiscais condicionados o contribuinte tem de realizar uma contraprestação, existe grande preocupação com a tutela da segurança jurídica e da confiança do beneficiário em relação ao seu gozo [15]. Essa preocupação foi cristalizada, por exemplo, no Verbete 544 da Súmula do STF, segundo o qual “isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas”. Ela foi também encampada pelo Código Tributário Nacional, cujo artigo 178 [16] vedou a revogação das isenções que, além de condicionadas, forem também concedidas por prazo certo [17]. Nas palavras de Ricardo Lobo Torres, “a isenção concedida a prazo certo e sob determinadas condições é irrevogável, pois se integra ao estatuto do contribuinte” [18]. Nessa linha, Aliomar Baleeiro, em lição clássica, ligou essa irrevogabilidade dessas isenções ao imperativo de respeito à boa-fé do contribuinte: “Sem dúvida, em princípio, a regra deve ser a revogabilidade ou a redutibilidade da isenção em qualquer tempo em que o Estado entenda que ela já não corresponde ao interesse público do qual promanou. Contudo, há exceções, quando a isenção, pelas condições de sua outorga, conduziu o contribuinte a uma atividade que ele não empreenderia se estivesse sujeito aos tributos da época. Então ela foi onerosa para o beneficiário. Nesses casos, a revogabilidade total ou parcial da isenção seria um ludíbrio à boa-fé dos que confiaram nos incentivos acenados pelo Estado.” [19] Aliás, o próprio poder constituinte originário demonstrou a mesma preocupação. No art. 41 do ADCT, determinou-se à União, Estados, Distrito Federal e Municípios a reavaliação de todos os benefícios fiscais setoriais então existentes. O §1º do mesmo preceito previu a revogação, após dois anos de promulgação da Constituição, dos benefícios não confirmados por lei. Porém, o §2º do art. 41, forte na proteção à segurança jurídica, estabeleceu: “A revogação não prejudicará os direitos que já tiverem sido adquiridos, àquela data, em relação aos benefícios concedidos sob condição e com prazo certo”. Não se ignora que a declaração de inconstitucionalidade não se confunde com a revogação. Na primeira, reconhece-se a invalidade da norma que criou a isenção, enquanto que na segunda, a extinção do benefício resulta de juízo político de conveniência e oportunidade, por parte do legislador. Nada obstante, em que pese essa diferença, nos dois casos entra em jogo a proteção da segurança jurídica e da confiança legítima do contribuinte. E, como já se destacou acima, tais valores são fortemente tutelados pela ordem constitucional brasileira, e podem justificar a modulação de decisões que reconhecem a inconstitucionalidade de atos normativos, nos termos do art. 27 da Lei nº 9.868/99 – inclusive com a preservação de efeitos futuros das normas invalidadas. Como se sabe, a proteção à segurança jurídica é fundamental para o Estado de Direito, uma vez que, para que os particulares possam conduzir as suas atividades de forma autônoma e responsável, é essencial que tenham como antecipar as consequências jurídicas advindas dos seus próprios atos. Tal proteção, por outro lado, afigura-se também essencial para propiciar ambiente institucional favorável ao desenvolvimento econômico e social do país. E a tutela da segurança jurídica em nossa ordem constitucional não se esgota na observância de garantias expressamente positivadas no texto magno, como a proteção do direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada (art. 5º, XXXVI, CF) e a irretroatividade das leis tributárias (art. 150, III, “a”). Uma das mais importantes emanações da segurança jurídica, implicitamente assegurada pela Lei Maior, é o princípio da proteção à confiança legítima, que representa a sua faceta subjetiva [20]. Nas palavras de J. J. Gomes Canotilho, “(...) a proteção da confiança se prende mais com as componentes subjectivas da segurança, designadamente a calculabilidade e previsibilidade dos indivíduos em relação aos efeitos jurídicos dos actos do poder

público. A segurança e a proteção da confiança exigem, no fundo: (1) fiabilidade, clareza, racionalidade e transparência dos actos do poder; (2) de forma que em relação a eles o cidadão veja garantida a segurança nas suas disposições pessoais e nos efeitos jurídicos dos próprios actos. Deduz-se já que os postulados da segurança jurídica e da proteção da confiança são exigíveis perante qualquer acto de qualquer poder – legislativo, executivo e judicial.” [21] O princípio da proteção à confiança visa a preservar expectativas legítimas dos particulares que, agindo de boa-fé, tenham se fiado na manutenção dos atos e orientações estatais. Como bem resumiu Gustavo Binenbojm, “ tendo agido subjetivamente de boa-fé (boa-fé subjetiva) confiando numa situação digna de confiança gerada pelo Poder Público (standard de comportamento leal e médio que se aproxima da boa-fé objetiva) e tendo orientado a sua conduta em conformidade com essas premissas, não é justo (...) que essa confiança legítima do particular seja frustrada por uma mudança de posição do Estado ” [22] . A jurisprudência constitucional brasileira é firme no reconhecimento deste princípio [23] como se vê nos precedentes abaixo: “Admissões realizadas por processo administrativo seletivo sem concurso público, validadas por decisão administrativa e decisão anterior do TCU. 4. Transcurso de mais de dez anos desde a concessão de liminar no mandado de segurança. 5. Obrigatoriedade da observância do princípio da segurança jurídica enquanto subprincípio do Estado de Direito. Necessidade de estabilidade das situações criadas administrativamente. 6. Princípio da confiança como elemento do princípio da segurança jurídica. Presença de um componente de ética jurídica e sua aplicação nas relações jurídicas de direito público” [24] . “ Ora, assim como no direito alemão, francês, espanhol e italiano, o ordenamento jurídico brasileiro revela, na expressão de sua unidade sistemática, e, na sua aplicação, vem reverenciando os princípios ou subprincípios conexos da segurança jurídica e da proteção da confiança, sob a compreensão de que nem sempre se assentam, exclusivamente, na observância da pura legalidade ou das regras stricto sensu. A fonte da proteção da confiança está aí, na boa-fé do particular, como norma de conduta e, em consequência, na ratio juris da coibição do venire contra factum proprium , tudo o que implica vinculação jurídica da Administração Pública às suas próprias práticas, ainda quando ilegais na origem. O Estado de Direito é sobretudo o Estado de confiança “ [25] . “Na realidade, os postulados da segurança jurídica, da boa-fé objetiva e da proteção da confiança, enquanto expressões do Estado Democrático de Direito, mostram-se impregnados de elevado conteúdo ético, social e jurídico, projetando-se sobre as relações jurídicas, mesmo as de direito público (RTJ 191/92, Rel. p/ o acórdão Min. GILMAR MENDES) em ordem a viabilizar a incidência desses mesmos princípios sobre comportamentos de qualquer dos Poderes ou órgãos do Estado.” [26] Não há dúvida, por outro lado, de que o princípio da proteção da confiança legítima se dirige também ao Poder Judiciário, que deve considerá-lo ao decidir sobre a modulação temporal das decisões no controle de constitucionalidade, inclusive em matéria tributária [27] . Ora, na hipótese em discussão, a incidência do referido princípio seria inequívoca. É que a invalidação das leis concessivas de benefícios importaria: (i) no reconhecimento do direito dos Estados de cobrar a diferença entre o ICMS recolhido pelos contribuintes e os valores que seriam devidos, caso os benefícios fiscais não tivessem sido concedidos; e (ii) na proibição de fruição dos benefícios onerosos, para cujo gozo os contribuintes já realizaram, em geral, vultosos gastos. Portanto, eventual declaração de invalidade dos atos legislativos dessa natureza, que não preservasse os benefícios onerosos e temporários já concedidos, causaria grave lesão aos contribuintes beneficiários, que poderia até inviabilizar a sua sobrevivência. Cumpre não olvidar que as leis desfrutam de presunção de constitucionalidade. Tal presunção legitima as expectativas dos administrados de que não poderão ser prejudicados caso sigam, sem desvios, o que determinou o legislador. Seria um ônus francamente incompatível com a

lógica do Estado de Direito exigir-se de cada contribuinte que, antes de agir de acordo com lei em vigor, examinasse a sua compatibilidade com a Constituição. Além de tudo, exigência dessa natureza geraria o caos, e atentaria contra um dos papéis mais importantes da presunção de constitucionalidade das leis: a “função pragmática indispensável na manutenção da imperatividade das normas jurídicas, e, por via de consequência, na harmonia do sistema” [28] .²⁹ Assim, o conteúdo mínimo da presunção de constitucionalidade afasta a possibilidade de se atribuir posteriormente efeitos negativos à ação daqueles que se limitaram a agir de acordo com as leis vigentes, ditadas pelo Estado com a plena aparência de validade [29] . No caso dos benefícios fiscais onerosos, os Estados atraem empresas, que levam em conta as vantagens tributárias ofertadas para tomar decisões sobre, por exemplo, a localização de suas fábricas, a realização de novos investimentos etc. Tais empresas despendem recursos significativos confiando na palavra do Estado, afiançada por meio de lei. Há, portanto, (i) confiança dos contribuintes no cumprimento das normas jurídicas editadas pelos Estados; (ii) base legítima para essa confiança, haja vista a presunção de constitucionalidade das leis em vigor; e (iii) orientação da conduta dos contribuintes por essa confiança, com o cumprimento das contraprestações impostas pelos Estados para a fruição dos benefícios fiscais – que muitas vezes envolvem gastos elevados. Com muita frequência, os benefícios fiscais são decisivos para que os contribuintes realizem suas escolhas e investimentos [30] . Assim, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual não pode ignorar essa confiança legítima, ligada à proteção da segurança jurídica, ao definir os respectivos efeitos temporais. Vale registrar que o STF proferiu decisão na ADI 4.481, em que, com base na proteção à segurança jurídica, atribuiu efeitos ex nunc à declaração de inconstitucionalidade de lei estadual que concedera benefícios fiscais de ICMS, sem prévia autorização do CONFAZ. No acórdão, da lavra do Min. Luís Roberto Barroso, averbou-se: “Por outro lado, Presidente, longe de querer fazer a opção que estimule um comportamento de infração à Constituição, a verdade é que esta lei vigorou por oito anos, portanto, os jurisdicionados e os contribuintes que cumpriram a lei, até porque, enquanto não declarada inconstitucional, vigia o mandamento da sua presunção de constitucionalidade, eu penso que desfazer retroativamente todos estes anos de benefícios seria de um impacto talvez imprevisível e possivelmente injusto em relação, pelo menos, às partes privadas que cumpriram a lei tal como ela foi posta. (...) Mas, neste caso, que ela vigorou por praticamente oito anos, eu acho que nós precisamos fazer uma ponderação. Qual é a ponderação que se faz? É a ponderação entre a regra da Constituição que foi violada, a que exige a observância de um rito específico, e, do outro lado, a segurança jurídica, a estabilidade das relações que já se constituíram. Portanto, não se excepciona a incidência da Constituição, na verdade, ponderam-se dois mandamentos constitucionais. Não é o princípio da supremacia da Constituição que está sendo ponderado, o princípio da supremacia é imponderável, ele é o pilar do sistema, o que nós estamos fazendo é, dentro da Constituição, ponderando dois valores ou dois dispositivos que têm assento constitucional. E, nestas circunstâncias, eu estarei privilegiando, ao modular, o mandamento da segurança jurídica e da boa-fé, que, ao meu ver, milita em favor das partes privadas que cumpriram as regras da lei” [31] . É importante ressaltar que naquele caso não estavam em jogo benefícios fiscais temporários e onerosos. A lei questionada na ADI 4.481 – Lei nº 14.895/2006, do Estado do Paraná –, havia concedido isenção de natureza incondicionada e por prazo indeterminado. Portanto, sequer seria possível cogitar-se, naquela hipótese, da solução ora alvitrada. Contudo, o referido precedente é extremamente relevante, por evidenciar a necessidade de consideração da segurança jurídica na definição dos efeitos temporais das decisões judiciais sobre a validade de benefícios fiscais de ICMS. De todo modo, no caso dos benefícios onerosos concedidos por prazo determinado, é ainda

mais forte a proteção à segurança jurídica e à confiança legítima dos contribuintes do que no caso das isenções incondicionadas. Afinal, fiando-se nos incentivos previstos na legislação tributária estadual os contribuintes definiram os rumos da sua atividade empresarial, realizando gastos e investimentos que provavelmente não fariam, se tal legislação não existisse. Por isso, nessa hipótese se justifica que, na modulação temporal, o STF vá além dos efeitos *ex nunc*, preservando a fruição dos benefícios condicionados e temporários já concedidos, até o advento do prazo estabelecido. E além dessas razões ligadas à segurança jurídica, outras devem ser adicionadas, relativas a interesses sociais extraordinariamente importantes. É o que se verá no próximo item.

4. Extraordinário interesse social: crise econômica, empregos, desigualdade regional e a invalidação de benefícios fiscais onerosos já concedidos

Ao discutir a modulação temporal no controle de constitucionalidade, Eduardo García de Enterría observou que não há espaço na jurisdição constitucional para o *fiat justitia e pereat mundus* [32] (faça-se a justiça e que o mundo pereça). A sua advertência parece especialmente talhada para o caso tratado nesta consulta, haja vista o vulto e a gravidade dos efeitos adversos que seriam gerados pela invalidação dos benefícios fiscais onerosos de ICMS, já concedidos por Estados sem autorização do CONFAZ. Uma verdadeira catástrofe para a economia e para o mercado de trabalho, especialmente trágica por ocorrer em momento em que o país já atravessa gravíssima crise econômico-social. Com efeito, a edição de leis concessivas de benefícios de ICMS sem autorização do CONFAZ foi prática extremamente comum, adotada pela maior parte dos Estados da federação, especialmente pelos de regiões econômicas menos desenvolvidas. Com muita frequência, esses Estados lançaram mão de isenções condicionadas e a prazo certo, buscando atrair empresas e investimentos para seus territórios. Milhares de empresas, de diferentes portes, são beneficiárias dessas políticas fiscais, e mantêm empreendimentos que, dentre empregos diretos e indiretos, são responsáveis pela subsistência de milhões de pessoas e famílias. Evidentemente, o cancelamento dessas isenções teria um impacto enorme sobre tais empresas, especialmente em cenário de crise, em que muitas delas já enfrentam dificuldades para manter suas atividades. Certamente, inúmeras empresas quebrariam, outras teriam de reduzir drasticamente as suas atividades, o que geraria grande aumento do desemprego e desaquecimento da economia, especialmente nas regiões mais desfavorecidas do país – as que mais se utilizam desses benefícios fiscais –, contribuindo para o agravamento da desigualdade regional, que a Constituição pretende reduzir (CF, art. 3º, III; art. 170, VII). Veja-se, nessa linha, as conclusões do estudo econômico intitulado “Importância dos Incentivos Fiscais Regionais para o Desenvolvimento Econômico-Social”, elaborado pela Rolemberg Consultores Associados: “Já um eventual fim abrupto dos incentivos fiscais seria um verdadeiro desastre. Exercício simplificado contra-factual de construção de um cenário sem incentivos fiscais aponta para perdas significativas de renda e emprego: em dez anos, o PIB agregado das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste perderia o equivalente ao PIB do Estado do Espírito Santo e cerca de 430 mil empregos assalariados. (...) Como regra geral, prevaleceria o processo de concentração de renda e de geração de empregos, já observado nos períodos de ausência total de instrumentos para a promoção do desenvolvimento regional. Voltaríamos, em espaço relativamente curto de tempo, à promoção da dualidade sócio-econômica crescente, fortalecendo a ideia de dois espaços, dois países, quem sabe duas nações. O quadro de impactos desse cenário assume tons tão dramáticos a ponto de tornar legítimo o questionamento da sustentabilidade política de qualquer proposição dessa natureza.” [33]

A Fundação Getúlio Vargas, em conjunto com a Federação das Indústrias do Estado de Goiás – FIEG, também elaborou estudo sobre a matéria, intitulado “Impactos Socioeconômicos da Suspensão de Incentivos Fiscais”. Neste estudo, concluído em 2011, realizou-se análise de uma

amostra de “ 12 projetos industriais em operação ou em implantação, distribuídos entre 8 Unidades Federativas ”. Ao esclarecer a metodologia para estimativa desses impactos, a FGV e a FIEG advertiram sobre a magnitude dos efeitos sobre a economia ligados ao funcionamento das atividades beneficiárias de incentivos de ICMS. Isso porque, a construção ou operação de empreendimentos de maior escala tende a gerar significativos efeitos sobre outras atividades, bem como sobre o consumo das pessoas empregadas direta ou indiretamente, além das respectivas famílias. Confira-se: “Por exemplo, a construção civil necessária a uma planta industrial implica na aquisição de diversos insumos, tais como cimento e vergalhões de aço, bem como a geração de renda do trabalho através da alocação de um número substancial de operários e outros colaboradores. Esta renda viabiliza o consumo, por parte destes funcionários e suas famílias, de bens e serviços como: alimentos e bebidas, transportes e outros. Os setores produtores de cada um destes bens e serviços (cimento, vergalhões, alimentos, transportes, entre outros), por sua vez, adquirem seus próprios insumos e alocam sua própria mão de obra, gerando adicional consumo das famílias, e assim sucessivamente. (...) Caso um dos projetos em questão cesse suas operações, não somente o produto final da planta deixaria de ser produzido, como os empregados perderiam sua renda e portanto deixariam de consumir” [34] . A conclusão final alcançada pela FGV e FIEG, com base em sua amostragem, foi assim sintetizada: “Assim, no âmbito geral, pode-se afirmar que a interrupção das atividades das plantas em questão geraria prejuízos substanciais para a economia e população dos estados e do País, bem como para os cofres públicos estaduais e federais” [35] . Ora, se esse seria o efeito da interrupção de doze empreendimentos – amostragem utilizada no estudo em questão –, imagine-se o que ocorreria se o mesmo fenômeno se desse em fração significativa dos milhares de outros existentes em todo o país, que sem os benefícios fiscais de ICMS perdem viabilidade econômica? Crônica de uma catástrofe anunciada! Será que o país necessita desse componente adicional para a gravíssima crise econômico-social que atravessa? Assim, razões de transcendente interesse social, ligadas à manutenção de empregos, à grave preocupação com forte desaquecimento econômico e com o agravamento da desigualdade regional, também fundamentam a necessidade de preservação dos benefícios fiscais condicionais e temporários de ICMS já concedidos, durante o prazo de sua vigência.

5. Conclusão Com os argumentos acima, penso ter demonstrado a tese adiantada na introdução. Em resumo, deve haver modulação temporal de eventuais decisões do STF que declarem a invalidade de normas estaduais concessivas de benefícios fiscais de ICMS sem aprovação do CONFAZ, tal como autoriza o art. 27 da Lei nº 9.868/99. No caso de benefícios fiscais condicionais e com prazo determinado, essa modulação deve preservar a fruição dos benefícios já concedidos pelos Estados, até o término do respectivo prazo. Tal solução se justifica em razão da proteção constitucional da segurança jurídica e da confiança legítima dos contribuintes, assim como pela presença de excepcional interesse social, ligado à preservação de empregos e da atividade econômica, e ainda à preocupação com o não agravamento da desigualdade regional no país.

[1] Ruy Barbosa. Os atos inconstitucionais do Congresso e do Executivo. Rio de Janeiro: Cia Impressora, 1893, p. 47. [2] Cf. Luis Roberto Barroso. O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática de doutrina e análise crítica da jurisprudência . 7ª ed., rev., e atual, São Paulo: Saraiva, 2016, pp. 250-251. [3] Tratei extensamente do tema em Daniel Sarmiento. “A Eficácia Temporal das Decisões no Controle de Constitucionalidade”. In: Daniel Sarmiento (Org.). O Controle de Constitucionalidade e a Lei 9.868/99. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001, p. 101-138. [4] É o que figura na ementa da ADI 3.106 – ED, Rel. Min. Luiz Fux: “A modulação temporal das decisões em controle de constitucionalidade decorre diretamente da Carta de 1988 ao consubstanciar instrumento voltado à

acomodação otimizada entre o princípio da nulidade das leis inconstitucionais e outros valores constitucionais relevantes, notadamente a segurança jurídica e a proteção da confiança legítima” .

[5] Veja-se, a propósito, Ana Paula Ávila. *A Modulação dos Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. [6] Como ressaltou Jorge Miranda, “ os tribunais constitucionais consideram-se não só autorizados, mas inclusivamente obrigados a ponderar as suas decisões, a tomar em consideração as possíveis consequências destas. É assim que eles verificam se um possível resultado da decisão não seria manifestamente injusto, ou não acarretaria um dano para o bem público, ou não iria lesar interesses dignos de proteção dos cidadãos. Não se pode entender-se isso, naturalmente, como se os tribunais tomassem como ponto de partida o presumível resultado da sua decisão e passassem por cima da Constituição e da lei, em atenção a um resultado desejado. Mas a verdade é que um resultado injusto, ou por outra razão duvidoso, é também em regra – embora não sempre – um resultado juridicamente errado ” (*Manual de Direito Constitucional*. Tomo II, 2ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1988, p. 390). [7] Nesse sentido, a lição de Rui Medeiros: “(...) há situações em que a limitação de efeitos in futuro se apresenta como a resposta adequada e necessária à salvaguarda de interesses constitucionalmente protegidos e como o único modo de não sacrificar excessivamente tais interesses. Efectivamente, em alguns casos, as consequências de uma declaração de inconstitucionalidade, ainda que com eficácia *ex nunc* , podem ser extraordinariamente graves ou até catastróficas” (*A Declaração de Inconstitucionalidade: os autores, o conteúdo e os efeitos da decisão de inconstitucionalidade da lei*. Lisboa: Universidade Católica Editora, 1999, p. 726). [8] STF, RE 147.776, 1º Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 19/05/1998. Na ementa desse julgado, consta: “A alternativa radical da jurisdição constitucional ortodoxa entre a constitucionalidade plena e a declaração de inconstitucionalidade ou revogação por inconstitucionalidade da lei com fulminante eficácia *ex tunc* faz abstração da evidência de que a implementação de uma nova ordem constitucional não é um fato instantâneo, mas um processo (...) No contexto da Constituição de 1988, a atribuição anteriormente dada ao Ministério Público pelo art. 68 C. Pr. Penal – constituindo modalidade de assistência judiciária – deve reputar-se transferida para a Defensoria Pública: essa, porém, para esse fim, só pode considerar-se existente onde, de direito e de fato, nos moldes do art. 134 da própria Constituição e da lei complementar por ela ordenada: até que – na União ou em cada Estado considerado -, se implemente essa condição de viabilização da cogitada transferência constitucional de atribuições, o art. 68 C. Pr. Pen. será considerado ainda vigente: é o caso do Estado de São Paulo”. [9] STF, RE 197.917, Tribunal Pleno, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 07/05/2004. No voto proferido nesse feito pelo Min. Gilmar Mendes, lê-se: “Não se nega, pois, o caráter de princípio constitucional ao princípio da nulidade da lei inconstitucional. Entende-se, porém, que tal princípio não poderá ser aplicado em casos em que se revelar absolutamente inidôneo para a finalidade perseguida (...), bem como nas hipóteses em que a sua aplicação pudesse trazer danos para o próprio sistema jurídico constitucional (grave ameaça à segurança jurídica). Assim, configurado eventual conflito entre o princípio da nulidade e o princípio da segurança jurídica, que, entre nós, tem status constitucional, a solução da questão há de ser, igualmente, levada a efeito em um processo de complexa ponderação”. [10] STF, MS 22.357, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 05/11/2004. Na ementa desse julgado, consta: “ Admissões realizadas por processo administrativo seletivo sem concurso público, validadas por decisão administrativa e decisão anterior do TCU. 4. Transcurso de mais de dez anos desde a concessão de liminar no mandado de segurança. 5. Obrigatoriedade da observância do princípio da segurança jurídica enquanto subprincípio do Estado de Direito. Necessidade de estabilidade das situações criadas administrativamente. 6. Princípio da

confiança como elemento do princípio da segurança jurídica. Presença de um componente de ética jurídica e sua aplicação nas relações jurídicas de direito público (...). 8. Circunstâncias que, aliadas ao longo período de tempo transcorrido, afastam a nulidade das contratações do impetrante ". [11] STF, ADI 2.240, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 03/08/2007. Na ementa da decisão, consignou-se: "1. O Município foi efetivamente criado e assumiu existência de fato, há mais de seis anos, como ente federativo. 2. Existência de fato do Município, decorrente de decisão política que importou na sua instalação como ente federativo dotado de autonomia. Situação excepcional consolidada, de caráter institucional, político. Hipótese que consubstancia reconhecimento e acolhimento da força normativa dos fatos. (...) 9. Cumpre verificar o que menos compromete a força normativa da Constituição e sua função de estabilização. No aparente conflito de inconstitucionalidades impor-se-ia o reconhecimento da existência válida do Município, a fim de que se afaste a agressão à federação. 10. O princípio da segurança jurídica prospera em benefício da manutenção do Município. (...) 13. Ação direta julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade, mas não pronunciar a nulidade, pelo prazo de 24 meses, da Lei n. 7.619, de 30 de março de 2000, do Estado da Bahia". [12] No voto do Min. Gilmar Mendes proferido nesse caso, registrou-se: "Por fim, é preciso reconhecer que, apesar de a Lei Complementar nº 62, de 28 de dezembro de 1989, não satisfazer integralmente à exigência contida na parte final do art. 161, II, da Constituição, sua imediata supressão representaria incomensurável prejuízo ao interesse público e à economia dos Estados, uma vez que o vácuo legislativo poderia inviabilizar, por completo, a transferência de recursos (...). Todavia, ter-se-á de reconhecer, inevitavelmente, que a aplicação da lei, mesmo após a pronúncia de sua inconstitucionalidade, pode ser exigida pela própria Constituição. Trata-se daqueles casos em que a aplicação da lei mostra-se, do prisma constitucional, indispensável no período de transição, até a promulgação de nova lei" [13] STF, ADI 4.029, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 27/06/2012. Na ementa desse julgado consta: "7. A segurança jurídica, cláusula pétrea constitucional, impõe ao Pretório Excelso valer-se do comando do art. 27 da Lei 9.868/99 para modular os efeitos de sua decisão, evitando que a sanatória de uma situação de inconstitucionalidade propicie o surgimento de panorama igualmente inconstitucional. 8. Deveras, a proteção do meio ambiente, direito fundamental de terceira geração previsto no art. 225 da Constituição, restaria desatendida caso pudessem ser questionados os atos administrativos praticados por uma autarquia em funcionamento desde 2007. Na mesma esteira, em homenagem ao art. 5º, caput, da Constituição, seria temerário admitir que todas as Lei que derivaram da conversão de Medida Provisória e não observaram o disposto no art. 62, §9º, da Carta Magna, desde a edição da Emenda nº 32 de 2001, devem ser expurgadas com efeitos ex nunc. (...) 11. Ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente, declarando-se incidentalmente a inconstitucionalidade dos artigos 5º, caput, e 6º, caput e parágrafos 1º e 2º, da Resolução nº 1 de 2002 do Congresso Nacional, postergados os efeitos da decisão, nos termos do art. 27 da Lei 9.868/99, para preservar a validade e a eficácia de todas as Medidas Provisórias convertidas em Lei até a presente data, bem como daquelas atualmente em trâmite no Legislativo". [14] Roque Antonio Carraza. Curso de Direito Constitucional Tributário. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 1065. [15] Veja-se, a propósito, Humberto Ávila. "Benefícios Fiscais Inválidos e a Legítima Expectativa dos Contribuintes". Revista Eletrônica de Direito Administrativo, n. 4, 2005. [16] Eis a redação do art. 178 do CTN: " A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104". [17] Ainda antes do CTN a jurisprudência do STF se inclinava nesse sentido. Nessa linha, cf. Rubens Gomes de Souza. "A reforma tributária e as isenções condicionadas. Revista de Direito Administrativo, v. 92, 1968. [18] Ricardo Lobo Torres. Curso de

Direito Financeiro e Tributário. 9ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 283. [19] Aliomar Baleeiro (atualização de Misabel Abreu Machado Derzi). Direito Tributário Brasileiro. 13ª ed. Rio de Janeiro: Gen, 2015, p. 1.382. [20] Sobre o princípio da proteção da confiança legítima, veja-se, e.g., Almiro do Couto e Silva. “O princípio da proteção à confiança e a teoria da invalidade dos atos administrativos no direito brasileiro”. In: Conceitos Fundamentais do Direito no Estado Constitucional, São Paulo: Malheiros, 2014, p. 91-122; Humberto Ávila. Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 360-496; Valter Shuenquener de Araújo. O Princípio da Proteção à Confiança. Niterói: Impetus, 2009; Sylvia Calmes. Du Principe de Protection de la Confiance Legitime en Droits Alemans, Communautaires et Français. Paris: Dalloz, 2001. [21] J. J. Gomes Canotilho. Direito Constitucional e Teoria da Constituição. Coimbra: Almedina, 1998, p. 250. [22] Gustavo Binenbojm. Uma Teoria do Direito Administrativo: Direitos Fundamentais, Democracia e Constitucionalização. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 181-182. [23] 24 Para uma detida análise da jurisprudência do STF na matéria, veja-se Carlos Alexandre de Azevedo Campos. “Proteção da Confiança Legítima na Jurisprudência do STF”. In: Revista de Direito Administrativo Contemporâneo, nº 7, 2014, p. 11-32. [24] STF, MS 22.357, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 05/11/2004. [25] STF, ACO 79, Tribunal Pleno, Rel. Min. Cezar Peluso, DJe 28/05/2012. [26] STF, Ag. Reg. em MS 27.083, 2ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, julg. 21/10/2014. [27] Cf. Luís Roberto Barroso. “Mudança da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária. Segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais”. In: Temas de Direito Constitucional. Tomo IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, pp. 257-294. Para um denso estudo sobre a matéria, veja-se também Fábio Martins de Andrade. Modulação em Matéria Tributária: o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF. São Paulo: Quartier Latin, 2011. [28] Luís Roberto Barroso. Interpretação e Aplicação da Constituição. Op. cit., p. 164-165. [29] Esse argumento apenas não se aplica a casos extremos, de leis que consagrem verdadeiras barbaridades atentatórias contra os direitos humanos. O tema, como se sabe, foi amplamente discutido no julgamento de Nuremberg, em que criminosos nazistas aduziram, sem sucesso, que não poderiam ser punidos por terem cumprido às leis do III Reich que legitimavam o extermínio de judeus e outros grupos. [30] Cf. Luis Eduardo Schoueri. Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 591. [31] STF, ADI 4.481, Tribunal Pleno, Min. Roberto Barroso, julg. 11/03/2015. [32] Eduardo García de Enterría. “Justicia Constitucional: la doctrina prospectiva en la declaración de ineficacia de las leyes inconstitucionales”. Revista de Derecho Público, n. 92, 1989, p. 13. [33] Rolemberg Consultores Associados. “Importância dos Incentivos Fiscais Regionais para o Desenvolvimento Econômico-Social”, 2009, p. 22-23. [34] Fundação Getúlio Vargas e Federação das Indústrias do Estado de Goiás – FIEG. “Impactos Socioeconômicos da Suspensão de Incentivos Fiscais”, 2011, p. 5. [35] Fundação Getúlio Vargas e Federação das Indústrias do Estado de Goiás – FIEG. “Impactos Socioeconômicos da Suspensão de Incentivos Fiscais”, 2011, p. 27.

Como citar este documento

As citações abaixo seguem os padrões ABNT NBR 6023:2018, APA 7ª edição, Chicago Author-Date (17ª ed.) e BibTeX (LaTeX). Copie o formato exigido pelo periódico ou gerenciador bibliográfico (Zotero, Mendeley, EndNote).

ABNT (NBR 6023:2018)

SARMENTO, Daniel. Guerra fiscal e a modulação temporal no STF. *jota_import*, 8 mar. 2017. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/guerra-fiscal-e-a-modulacao-temporal-no-stf>. Acesso via: JurisTube — Acervo Digital de Direito. Disponível em: <https://juristube.com.br/colunistas/daniel-sarmento/guerra-fiscal-e-a-modulacao-temporal-no-stf>. Acesso em: 31 ago. 2026.

APA 7ª edição

Sarmento, D. (2017, March 8). Guerra fiscal e a modulação temporal no STF. **jota_import**. <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/guerra-fiscal-e-a-modulacao-temporal-no-stf>

Chicago Author-Date (17ª ed.)

SARMENTO, Daniel. 2017. “Guerra fiscal e a modulação temporal no STF.” **jota_import**, March 08. <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/guerra-fiscal-e-a-modulacao-temporal-no-stf>

BibTeX

```
@article{daniel-sarmento-guerra-fiscal-e-a-modula-o-temporal-no-s-2017,  
author = {Sarmento, Daniel},  
title = {Guerra fiscal e a modulação temporal no STF},  
journal = {jota_import},  
year = {2017},  
url = {https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/guerra-fiscal-e-a-modulacao-temporal-no-stf},  
urldate = {2017-03-08}  
}
```



Licença de Uso — CC BY-NC-SA 4.0

Este conteúdo está licenciado sob a licença Creative Commons Atribuição-NãoComercial-CompartilhaIgual 4.0 Internacional (CC BY-NC-SA 4.0). O uso para fins acadêmicos e educacionais é permitido, desde que citada a fonte original (JurisTube) conforme as normas técnicas indicadas neste documento.

Termos completos:

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/deed.pt-br>

JurisTube — Acervo Digital de Direito
<https://juristube.com.br/colunistas/daniel-sarmento/guerra-fiscal-e-a-modulacao-temporal-no-stf>
PDF gerado em 2026-08-31 04:04 UTC