

MODULAÇÃO DOS EFEITOS E GUERRA FISCAL: UMA ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

MODULATION OF EFFECTS AND FISCAL WAR: ANALYSIS OF THE FEDERAL SUPREME COURT'S CASE LAW

Roberto Quiroga Mosquera

Mestre e Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica (PUC-SP). Professor de Direito Tributário da Universidade de São Paulo (USP) e do Mestrado Profissional da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV Direito – SP). E-mail: quiroga@mattosfilho.com.br

Amanda de Oliveira Valdo

Graduada pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo e pós-graduanda em Direito Tributário pelo Instituto de Ensino e Pesquisa (INSPER). E-mail: amandavaldo94@gmail.com

DOI: <http://dx.doi.org/10.46801/2595-6280-rdta-45-29>

RESUMO

Esse artigo visa analisar a aplicação do instituto da modulação dos efeitos pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento, em sede de controle concentrado de constitucionalidade, de leis ou atos normativos que impliquem concessão de benefícios fiscais com base no ICMS relacionados ao fenômeno da Guerra Fiscal. Ao longo do trabalho procuramos analisar criticamente os julgamentos da Corte para então identificar quais os critérios utilizados pelos Ministros para definir a aplicação do instituto, se é possível caracterizar a utilização deste instituto como regra ou exceção, bem como se é possível identificar, a partir da análise da jurisprudência selecionada, Ministros com maior ou menor tendência a modular os efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal quanto à declaração de inconstitucionalidade de leis e atos normativos concessivos de benesses fiscais com base no ICMS que impliquem Guerra Fiscal.

PALAVRAS-CHAVE: ICMS, GUERRA FISCAL, DIREITO TRIBUTÁRIO, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

ABSTRACT

This article aims to analyze the appliance of the modulation of effects mechanism by the Federal Supreme Court within concentrated control of constitutionality decisions of bills or normative acts that imply tax concessions related to Tax of Sales and Services (ICMS) related to the fiscal war phenomenon. Over this article we attempted to critically analyze the Court's case law to identify which criteria were used by the Federal Supreme Court Judges to apply the mechanism, if it is possible to determine that the mechanism has been used as an exception or as a rule, as well as if it is possible to identify, from the case law analysis, Federal Supreme Court Judges with greater or less tendency to apply the mechanism within the Court's concentrated control of constitutionality decisions of bills or normative acts that imply tax concessions related to Tax of Sales and Services (ICMS) related to the fiscal war phenomenon.

KEYWORDS: ICMS, FISCAL WAR, TAX LAW, FEDERAL SUPREME COURT

1. INTRODUÇÃO

Desde 1999, com a edição das Leis n. 9.868 e n. 9.882, é facultado ao Supremo Tribunal Federal ("STF") dispor acerca da eficácia temporal de suas decisões voltadas à declaração de inconstitucionalidade de atos normativos em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade, Ação Direta de Constitucionalidade e Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADIs, ADCs e ADPFs).

Tal disposição, prevista nos arts. 27 da Lei n. 9.868/1999 e 11 da Lei n. 9.882/1999, surge como uma forma de mitigar a fixidez da declaração de inconstitucionalidade com eficácia *ex tunc*, a qual, em regra, se aplica às ações referenciadas.

O art. 27 da Lei n. 9.868/1999 postula que o Supremo Tribunal Federal poderá restringir os efeitos de sua declaração ou determinar que esta tenha eficácia apenas (i) a partir de seu trânsito em julgado, ou (ii) a partir de qualquer momento julgado como adequado pela Corte, podendo este marco ser anterior ou posterior ao julgamento do plenário¹.

Para que ocorra a modulação dos efeitos nos termos da referida lei, há necessidade de aprovação da medida por quórum qualificado (dois terços dos Ministros), bem como da constatação de "razões de segurança jurídica" ou de "excepcional interesse social", critérios

¹ "Art. 27. Ao 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."

estes não aclarados pela legislação vigente, tendo o STF ampla discricionariedade para defini-los casuisticamente.

Dentre as decisões nas quais o STF discutiu a aplicação da modulação dos efeitos, encontram-se aquelas nas quais houve declaração de inconstitucionalidade de benefícios fiscais em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (“ICMS”), os quais foram concedidos de forma unilateral, ou seja, sem a prévia celebração de Convênio Interestadual no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (“Confaz”), perpetuando e contribuindo para o famigerado fenômeno da Guerra Fiscal, a ser sucintamente explicado em tópico posterior.

Ocorre que pairam dúvidas quanto à atuação do STF em relação ao tema referenciado. Não se sabe ao certo quais os critérios devidamente adotados, se estes se mantêm em todas as decisões, se há variações nos marcos temporais estabelecidos e se há preocupação da Corte desde 1999 em definir a aplicação do instituto de forma estanque e se sujeitar a sua própria definição, conforme veremos ao longo deste trabalho.

Neste cenário se insere o presente trabalho, por meio do qual objetivamos, a partir da análise empírica da jurisprudência da Corte, compreender e descrever como o Supremo Tribunal Federal tem aplicado o instituto da modulação dos efeitos ao declarar a inconstitucionalidade de benefícios fiscais de ICMS atrelados ao fenômeno da Guerra Fiscal.

O universo de decisões analisado foi obtido a partir da conjugação de fatores pertinentes ao escopo do trabalho, quais sejam, (i) decisões proferidas em sede de controle concentrado, haja vista ser a modulação dos efeitos instituto que se aplica apenas à esta modalidade por força da Lei n. 9.868/1999; (ii) decisões nas quais houve a declaração de inconstitucionalidade de benefício fiscal de ICMS concedido à revelia do Confaz; (iii) decisões nas quais se verificou discussão no plenário acerca da modulação dos efeitos.

Da conjugação destes fatores foram encontradas um total de 11 (onze) decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal: ADI n. 429; ADI n. 4.628; ADI n. 3.794-ED; ADI n. 4.481; ADI n. 2.663; ADI n. 3.796; ADI n. 4.985; ADI n. 3.984; ADI n. 5.467; ADI n. 3.779 e ADI n. 3.936 as quais serão devidamente destrinchadas em tópico posterior.

Com isso, procuraremos evidenciar pontos de atenção em relação às decisões, em especial, se a aplicação da modulação dos efeitos a declarações de inconstitucionalidade de benefícios fiscais concedidos à revelia do Confaz é regra ou exceção; se há coerência entre os critérios adotados de um julgamento para o outro; e, finalmente, se seria possível determinar a existência de ministros moduladores e não moduladores – conceito esse a ser esclarecido em momento oportuno –, seguindo à conclusão da pesquisa realizada.

2. GUERRA FISCAL, FEDERALISMO E REPARTIÇÕES DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

2.1. Repartição de competências tributárias e Federalismo

O Estado que adota a forma federativa de organização política tem como principais características a autonomia política, administrativa e financeira das entidades descentralizadas, a inexistência de hierarquia material entre os entes político-federados e a impossibilidade de exercício do direito de secessão².

Em relação ao Brasil, a Constituição de 1988 representou o ápice do processo de descentralização, tendo mantido o sistema misto de captação de receitas ao conferir competências tributárias à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios, e garantido a participação na arrecadação de tributos federais e estaduais, de forma direta ou indireta, pelos repasses ou fundos³.

Referida descentralização acabou por reduzir os recursos disponíveis à União pelo aumento nas receitas alocadas em favor dos demais entes federados. Com o objetivo de recompor a perda ocasionada ao tesouro, a partir da década de 1990, a União concentrou esforços para criação de tributos não sujeitos ao regime de repartição obrigatória, tais como as contribuições, reduzindo seu interesse no aumento da arrecadação dos impostos, sujeitos à repartição nos termos constitucionais⁴.

Diante deste cenário, há prejuízo dos entes subnacionais fazendo com que estados e municípios se tornem dependentes das transferências voluntárias previstas no art. 25 da Lei Complementar n. 101/2000⁵, as quais são utilizadas como verdadeira moeda política, desestimulando a eficiência fiscal dos entes e representando ameaça à autonomia destes⁶.

As guerras fiscais então surgem entre os entes federados demonstrando sinais de esgotamento do chamando pacto federativo, como forma de contornar a dificuldade arrecadatória e atração de investimentos.

2.2. Guerra Fiscal

2 CONTI, José Maurício. Dívida pública e responsabilidade fiscal no federalismo brasileiro. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). Direito tributário – homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003, vol. II, p. 1078.

3 COSTA, Gustavo F. Cavalcanti. O conflito de competência exonerativa em matéria de ICMS: uma abordagem político-jurídica sobre a “guerra fiscal” na Federação brasileira. Revista Tributária e de Finanças Públicas ano 10, n. 42. São Paulo, 2002, p. 85.

4 SCAFF, Fernando Facury. Aspectos financeiros do sistema de organização territorial do Brasil. Revista Dialética de Direito Tributário n. 112. São Paulo: Dialética, 2005, p. 21.

5 “Art. 25. Para efeito desta Lei Complementar, entende-se por transferência voluntária a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde.”

6 SCAFF, Fernando Facury. Op. cit., p. 292.

O ônus da tributação é um dos fatores de maior relevância para tomada de decisão do agente econômico quando da alocação de seus recursos, sendo que incentivos fiscais e subsídios de diversas espécies são instrumentos utilizados por entes políticos para que possam, em determinada medida, compensar eventuais desvantagens que possuem em relação aos demais e apresentarem, conseqüentemente, maior competitividade⁷.

Na Federação brasileira, os instrumentos tributários que contribuem para a maior atratividade de determinada região são utilizados de forma majoritariamente desordenada pelas três esferas, sem perseguir a redução de desigualdades regionais ou estimular o desenvolvimento nacional.

No Brasil, foi a partir da década de 1990 que se verificou a generalização da chamada guerra fiscal. Isso pois, conforme pontuado por Guilherme Camargo, dentre outros relevantes fatores, houve a retomada de investimentos privados; a Constituição Federal de 1988 concedeu aos entes federados a capacidade para que se valessem de instrumentos tributários para fins econômicos, a partir da repartição de competências tributárias; e, no âmbito da gestão econômica houve a sinalização da necessidade de desconcentração industrial, o que justificaria a concessão de benefícios para regiões menos desenvolvidas em ordem de promover o desenvolvimento nacional⁸.

Ocorre que a Federação brasileira é marcada por graves desigualdades materiais entre as unidades políticas, sem que exista a efetivação de mecanismo para mitigar assimetrias e reduzir disparidades⁹.

Tais deficiências impulsionam o fenômeno da chamada “guerra fiscal”, a qual consiste na disputa entre os entes federados para atrair investimentos aos seus territórios e aumentar a arrecadação tributária e o desenvolvimento econômico valendo-se da tributação como verdadeiras “armas”¹⁰.

A terminologia “guerra fiscal” não é unânime em meio a doutrina. Júlio Maria de Oliveira, por exemplo, prefere se valer da denominação de “terrorismo de Estado”, enquanto Eliana Maria Bartachini se vale do termo “concorrência tributária”. Todavia, por se tratar do termo mais utilizado pelo Supremo Tribunal Federal quando da análise das questões atinentes ao tema, optamos por utilizá-lo no presente trabalho¹¹.

7 ELALI, André. Incentivos fiscais internacionais. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 300.

8 CAMARGO, Guilherme Bueno de. A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x centralização. In: CONTI, José Maurício (org.). Federalismo fiscal. Barueri: Manole, 2004, p. 207.

9 BERCOVICI, Gilberto. Desigualdades regionais, Estado e Constituição. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 178.

10 CALCIOLARI, Ricardo Pires. A guerra fiscal e os limites ao princípio da não cumulatividade do ICMS. Revista de Direito Tributário vol. 85. São Paulo, 2002, p. 236.

11 Ressaltamos que a terminologia “guerra fiscal” não é unânime em meio à doutrina. Júlio Maria de Oliveira, por exemplo, prefere se valer da denominação de “terrorismo de Estado”, enquanto Eliana Maria Bartachini se vale do termo “concorrência tributária” (ICMS e guerra fiscal: origem, destino, natureza e extinção do direito ao crédito. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). Direito tributário – homenagem

MOSQUERA, Roberto Quiroga; VALDO, Amanda de Oliveira. Modulação dos Efeitos e Guerra Fiscal: uma Análise da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Revista Direito Tributário Atual, n.45. p. 651-694. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral

Os efeitos decorrentes da guerra fiscal são há muito conhecidos. Os contribuintes indevidamente favorecidos têm a possibilidade de ofertar produtos a preços menores e aumentar sua margem de lucro, tomando os valores remanescentes obtidos com a economia tributária para incrementar sua produtividade e eficiência, fazendo com que os agentes econômicos eficientes permaneçam forçados a suportar carga tributária maior do que a desejável no ambiente de suposta livre concorrência.

Para o Ministro Gilmar Ferreira Mendes “a ladainha é tão antiga que já ronda o descrédito”¹². O Ministro enfatiza que o Custo Brasil solapa a competitividade da indústria nacional e que a legislação de regência é extremamente confusa, desta forma, ensejando a consequente indução à fraude e sonegação fiscal. Para o Ministro, “a guerra fiscal entre estados já atingiu o nível fratricida. O cobertor, no entanto, é curtíssimo e, com cada um puxando para o seu lado, nada se move.”¹³

A generalização do fenômeno impacta diretamente a arrecadação global do ICMS. Pela interpretação de Fernando Rezende, a magnitude da renúncia fiscal faz com que a arrecadação atual do ICMS se equipare aos montantes obtidos na década de 70, apesar do substancial aumento da base tributável com a inclusão dos *blue chips*, setores de alta produtividade tributária pela Constituição de 1988¹⁴.

3. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E OS BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS À REVELIA DO CONFAZ

A regulamentação para concessão de benefícios relacionados ao ICMS e a forma como seriam concedidos e revogados foi inserida no ordenamento jurídico pela Emenda Constitucional n. 1/1969, a qual atribui à lei complementar a prerrogativa de disciplinar a matéria.

Foi apenas em 1975 que a Lei Complementar n. 24 (LC n. 24/1975) estabeleceu como seriam concedidos e revogados incentivos fiscais de ICMS. Em acepção ampla, ficou definido que tais decisões dependem de aprovação do Confaz, instituído pelo Convênio n. 8, de 15 de abril de 1975¹⁵.

A finalidade por detrás da referida exigência consiste na preservação do equilíbrio horizontal na tributação, dada a relevância do regime do ICMS para a manutenção da

a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 917; e ICMS – caráter nacional – guerra fiscal, mesa de debates. Revista de Direito Tributário n. 85. São Paulo, p. 133).

12 CAMPOS, Cesar Cunha; e MENDES, Gilmar Ferreira (coord.). Federação e guerra fiscal. São Paulo: FGV Projetos, 2011, vol. 3, p. 13.

13 CAMPOS, Cesar Cunha; e MENDES, Gilmar Ferreira (coord.). Federação e guerra fiscal. São Paulo: FGV Projetos, 2011, vol. 3, p. 13.

14 REZENDE, Fernando. ICMS: como era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças, p. 11.

15 ARZUA, Heron. ICMS – caráter nacional – guerra fiscal e seus mecanismos de atuação: o regime dos incentivos fiscais no ICMS, p. 206.

harmonia do pacto federativo¹⁶. Desta forma, a inobservância da celebração de convênio no âmbito do Confaz, aprovado por unanimidade, para concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais acarreta a nulidade do benefício concedido.

Cumprido destacar também que há discussão acerca do que seriam os “benefícios fiscais” atrelado ao ICMS que estariam sujeitos à regulamentação da legislação complementar nos termos da referida emenda constitucional e, conseqüentemente, à análise do Supremo Tribunal Federal quanto à constitucionalidade.

Para este trabalho adotamos a conclusão de Roque Antonio Carrazza¹⁷ no sentido de que todos os benefícios fiscais – isenções, remissões, anistias, reduções de bases de cálculo ou de alíquotas, concessão de créditos presumidos, concessão de parcelamentos etc. – bem como os benefícios financeiros – subvenções, financiamentos para aquisição de bem a ser incorporado no ativo permanente, empréstimos para recolhimento da própria espécie tributária e afins – que sejam concedidos *com base* no ICMS, devem ser necessariamente veiculados por convênios celebrados e ratificados pelos Estados-membros e pelo Distrito Federal no âmbito do Confaz, por unanimidade.

Atualmente, a jurisprudência do STF é pacífica no sentido da declaração de inconstitucionalidade de texto normativo estadual que outorgue benefícios fiscais relativos ao ICMS sem a prévia e necessária celebração de convênio entre os Estados e o Distrito Federal.

A declaração de inconstitucionalidade pauta-se essencialmente no entendimento do STF de que a partir da leitura do art. 150, § 6º, da Constituição Federal, com redação dada pela EC n. 3/1993, combinado com o art. 155, § 2º, XII, “g”, verifica-se que o primeiro dispositivo exige lei específica para veiculação de isenção ou redução de base de cálculo, enquanto o segundo determina que a concessão de isenções, incentivos e demais benefícios fiscais, em matéria de ICMS, deve observar o procedimento de deliberação prevista na Lei Complementar n. 24/1975¹⁸.

Evidentemente que a argumentação e os debates realizados pelos Ministros votantes variam casuisticamente, todavia, a *ratio decidendi* permanece tal como acima descrita.

Diante da multiplicidade de ações sobre o tema, por iniciativa do Ministro Gilmar Mendes, foi publicada a Proposta de Súmula Vinculante n. 69, em 24 de abril 2012, com a seguinte redação:

16 TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, vol. IV, p. 295; PYRRHO, Sérgio. *Soberania, ICMS e isenções os convênios e os tratados internacionais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 32.

17 CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 667.

18 RE n. 635.688, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 16.10.2014, public. 13.02.2015.

“Proposta de Súmula Vinculante nº 69: Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido, sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do Confaz, é inconstitucional.”

A aprovação da súmula decorre da tentativa de tornar mais célere o julgamento das diversas ações ajuizadas perante o Excelso questionando a constitucionalidade de benefícios fiscais concedidos pelos entes tributantes com base no ICMS e sem o devido respaldo do Confaz.

4. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E A MODULAÇÃO DE EFEITOS

4.1. O instituto da modulação dos efeitos

Não causa espanto a quantidade de decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal quanto à recorrente declaração de inconstitucionalidade de benefícios fiscais concedidos à revelia do Confaz. Há mais de 50 decisões colegiadas sobre o assunto.

Todavia, o que tem promovido cada vez mais reflexões é o fato de que, desde 2014, com o julgamento da ADI n. 429, o Supremo Tribunal Federal tem discutido a aplicação do instituto da modulação dos efeitos previsto no art. 27 da Lei n. 9.868/1999, sendo necessário compreender referenciado instituto.

Referido diploma normativo é um marco em nossa ordem jurídica uma vez que antes não havia no ordenamento autorização expressa para a atribuição de efeitos que não o *ex tunc* às decisões que reconhecessem a inconstitucionalidade de uma norma. Nas palavras do Ministro Gilmar Ferreira Mendes, com a edição da Lei n. 9.868/1999, os Tribunais puderam deixar de se abster de emitir um *juízo de censura*, que os obrigava, por vezes, a declarar a constitucionalidade de leis manifestamente inconstitucionais¹⁹.

Isso pois, a restrição da eficácia temporal dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade destina-se a adequar tais efeitos à situação do cotidiano através da possibilidade de mitigar uma excessiva rigidez que não se coadunaria à realidade presente, assim, evitando consequências gravosas. Desta forma, a modulação dos efeitos constitui uma espécie de válvula de segurança do sistema de fiscalização, conforme pontua Jorge Miranda, renomado jurista lusitano²⁰.

O exercício de ponderação a ser realizado pelos Ministros, nos termos do art. 27 da Lei n. 9.868/1999, para que possa ser definida a modulação de determinada decisão em controle abstrato foi pontualmente detalhado pelo legislador no que se refere aos pressupostos

19 MENDES, Gilmar Ferreira. Controle de constitucionalidade: uma análise das Leis 9.868/99 e 9.882/99. Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE) n. 19. Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público (IBDC), 2009, p. 8.

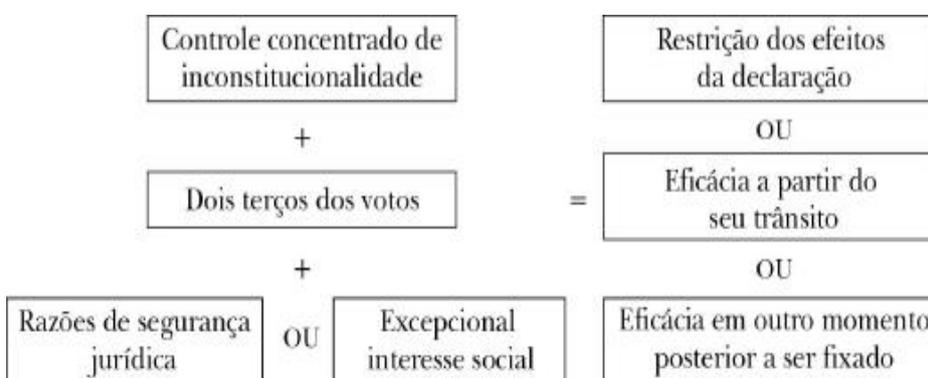
20 MIRANDA, Jorge. Manual de direito constitucional. T. II, 3. ed. Coimbra: Coimbra, 1996, p. 500.

necessários para tanto. Tratam-se (i) das razões de segurança jurídica, (ii) excepcional interesse econômico (pressupostos internos), e (iii) do quórum qualificado (pressuposto externo).

O art. 27 da referida Lei assim dispõe:

“Art. 27. Ao 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.”

Dissecando-se a norma, temos o seguinte cenário:



Diferentemente do quórum exigido para declaração de inconstitucionalidade de determinada norma, qual seja, maioria absoluta, resultando em seis votos do Plenário conforme determinado pelo art. 97 da Constituição Federal, a Lei n. 9.868/1999 estipulou quórum ainda mais rigoroso, determinando que a modulação de efeitos somente será admitida se dois terços dos membros da Corte, ou seja, oito dos onze Ministros, manifestarem-se conclusivamente pela necessidade de restrição da eficácia temporal da norma declarada inconstitucional.

Sobre a inovação do quórum, essa se afiguraria como positiva, na medida em que visa impedir uma possível banalização das decisões prospectivas no controle de constitucionalidade das leis, conforme ensina Fábio Martins de Andrade²¹.

Ademais, o legislador não houve por definir de forma estanque o conteúdo normativo dos requisitos das razões de segurança jurídica e excepcional interesse econômico, facultando ao STF a definição de tais conceitos.

²¹ ANDRADE, Fábio Martins de. Modulação em matéria tributária: o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 309.

Assim, procederemos à uma breve digressão na qual procuraremos indicar elementos para construção de possíveis conceitos de razões de segurança jurídica e de excepcional interesse social, sendo necessário esclarecer que não buscamos uma definição nominal desses.

4.1.1. Razões de segurança jurídica e excepcional interesse social

Inegável o fato de que o requisito das razões de segurança jurídica está intimamente relacionado ao corolário da segurança jurídica. A estrutura finalística do corolário constitucional informará a estrutura do conceito de razões de segurança jurídica, a ser formado casuisticamente.

Em relação a este último, em face da sua natureza de direito fundamental, conforme pontua Christine Mendonça²², seria possível identificar três acepções atribuídas à expressão *segurança jurídica*: (i) *segurança jurídica* como valor extrajurídico, correspondendo às expectativas do meio em relação ao sistema de direito posto; (ii) *segurança jurídica* vista como um conjunto de garantias constitucionais prevista no *caput* do art. 5º da Constituição Federal, e (iii) *segurança jurídica* vista como previsibilidade juridicizada, correspondendo às previsões do Direito Positivo que objetivam evitar que o fator tempo cause instabilidade na produção de relações jurídicas.

Conforme aduz Humberto Ávila, a estabilidade do sistema jurídico decorre da adoção de comportamentos que promovam cognoscibilidade – conhecimento do ordenamento jurídico em uma perspectiva estática –, confiabilidade – estado em que assegure a estabilidade e continuidade normativa; e calculabilidade – capacidade de antecipar parcialmente os conteúdos normativos da atuação estatal final²³.

Seja qual for o ângulo de análise da acepção do princípio da segurança jurídica adotado, há um ponto de contato entre todas: o tempo. Esse funciona tanto como fato gerador da suposta irreversibilidade fática ou jurídica, quanto da confiança depositada no Direito²⁴.

Como bem pontua Misabel Abreu Machado Derzi, quando tomado em consideração no sistema jurídico, deve-se considerar o tempo como grandeza multidimensional, a qual mescla passado, presente e futuro em operações internas, uma vez que as modificações jurisprudenciais podem atingir fatos jurídicos não completos que se protraem nesses três

22 MENDONÇA, Christine. *Segurança na ordem tributária nacional e internacional*. II Congresso Nacional de Estudos Tributários. *Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 46.

23 ÁVILA, Humberto Bergmann. *Segurança jurídica*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 341.

24 ÁVILA, Ana Paula. *A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a Constituição do artigo 27 da Lei 9.868/99*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 76-77.

momentos, fazendo com que o princípio da confiança e da segurança ganhem o contorno de justiça prospectiva²⁵.

Na atividade de ponderação exercida pelo aplicador do direito, nos casos de modulação dos efeitos de benefícios fiscais atrelados ao ICMS, de um lado está a norma questionada por sua eventual inconstitucionalidade e, de outro, a realidade jurídica vigente, a qual será avaliada sob o prisma de ter recebido indicadores de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade, sendo esse um dos indícios reveladores da proteção que será concedida aos efeitos da decisão, pelo nosso entendimento.

Já em relação à expressão *excepcional interesse social*, entendemos que, nos termos expostos por Aline Lima de Oliveira²⁶, o conflito se colocará entre a ponderação do choque de um interesse social com o outro, que, verificado na realidade, ganhe tamanha relevância em razão dos possíveis efeitos a serem conferidos à declaração de inconstitucionalidade que demanda sua análise entre o princípio constitucional que embasa a demanda social e outro também previsto ou decorrente de direitos subjacente à Constituição Federal.

Isso, sem, contudo, desconsiderar a colocação de Misabel Derzi para a qual a constatação deste interesse deve vir acompanhada da análise conjunta dos princípios da irretroatividade, da proteção da confiança e da boa-fé objetiva²⁷.

Ocorre que, em se tratando de decisões proferidas em sede de controle concentrado, no que diz respeito à inconstitucionalidade de benefícios fiscais concedidos à revelia do Confaz, os critérios que podem identificar se foram adotados comportamentos na realidade jurídica questionada com vistas à promoção da tríade acima referenciada, bem como se há necessidade de tutela à interesse social excepcional, ficam a critério do Supremo Tribunal Federal, que os verifica casuisticamente e, por vezes, não demonstra coerência de decisão para decisão, conforme será aduzido em tópico posterior.

5. MODULAÇÃO DE EFEITOS NOS CASOS DE GUERRA FISCAL

Assim, nos propomos a analisar as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (i) em sede de controle concentrado, (ii) nas quais houve a declaração de inconstitucionalidade de benefício fiscal de ICMS concedido à revelia do Confaz; e (iii) nas quais se verificou discussão no plenário acerca da modulação dos efeitos.

25 DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 597.

26 OLIVEIRA, Aline Lime de. *A limitação dos efeitos temporais da declaração de inconstitucionalidade no Brasil: uma análise da influência dos modelos norte-americano, austríaco e alemão*. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2008. Disponível em: <http://www.pucrs.br/edipucrs/efeitostemporais/frame/html>. Acesso em: maio 2018.

27 DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 604.

Conforme aduzido em momento anterior, as ações a serem detalhadamente analisadas serão as ADIs n. 429; n. 4.628; n. 3.749; n. 4.481; n. 2.663; n. 3.796; n. 4.985; n. 3.984; n. 5.467; n. 3.779 e n. 3.936 em ordem cronológica.

Não nos deteremos em nossas considerações à análise do mérito dos casos, mas tão somente aos aspectos marcantes sobre as conclusões adotadas sobre o instituto da modulação de efeitos, em relação às quais esboçaremos nossas convicções em tópico posterior.

5.1. ADI n. 429

A ADI n. 429 estabelece um marco no histórico jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal na medida em que se trata da primeira decisão proferida em sede de controle concentrado, na qual se declarou a inconstitucionalidade de benefício fiscal e discutiu-se a aplicação do instituto da modulação dos efeitos pelo plenário.

Referida ação foi ajuizada pelo Governador do Estado do Ceará em face de diversos artigos da Constituição Cearense²⁸, os quais versavam acerca do tratamento tributário ao ato cooperativo e isenção de tributos estaduais voltados às pequenas e microempresas; pequenos e microprodutores rurais, bem como a empresas que tenham absorvido contingentes de deficientes em seu quadro funcional ou que tenham confeccionado e comercializado aparelhos de fabricação alterativa para portadores de deficiências crônicas.

A ADI foi distribuída em fevereiro de 1991, tendo sido a liminar deferida em parte em abril do mesmo ano, através da qual se determinou a suspensão da eficácia da maioria dos dispositivos questionados, com exceção daqueles relacionados a benefícios atrelados a pessoas com deficiência, com base no argumento de que a manutenção destes não causaria grande prejuízo²⁹.

Foram necessários 23 anos e 4 meses contados da concessão da medida liminar para que houvesse em agosto de 2014 o julgamento de mérito sob a relatoria do Ministro Luiz Fux.

Em relação ao mérito, a Corte decidiu, por maioria de votos, restando vencido o Ministro Marco Aurélio – que acolhia integralmente o pleito –, pela interpretação conforme dos dispositivos, sem declaração de nulidade para excluir o ICMS do campo de incidência dos artigos questionados.

5.1.1. Modulação dos efeitos

²⁸ Arts. 192, §§ 1º e 2º; 193, parágrafo único; 283, III.

²⁹ ADI n. 429, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 20.08.2014, public. 30.10.2014, p. 6.

O Excelso houve por modular sua decisão para que os benefícios instituídos pelos dispositivos declarados inconstitucionais tivessem sobrevida de 12 meses a partir da publicação da ata da sessão.

O Ministro que sugeriu inicialmente a modulação dos efeitos da decisão foi o relator, Ministro Luiz Fux, ao julgar procedente o pedido de inconstitucionalidade “sem a pronúncia de nulidade, por um prazo de doze meses”³⁰.

Adicionalmente, o Ministro indicou ser de suma importância o fato de ter sido parcialmente concedida a liminar, a qual manteve parte dos benefícios instituídos, especialmente em relação à situação das pessoas com deficiência, com base em argumento, definido como jus sociológico, de que tal manutenção não causaria grandes prejuízos, razão pela qual definiu ser necessária a modulação prospectiva da decisão, sem ter tecido delongas quanto aos “prejuízos” aos quais se referia³¹.

Não houve declaração de votos pelos demais Ministros, tendo sido a discussão referente à modulação dos efeitos pautada exclusivamente na colocação do Ministro Luiz Fux, debatida pelos Ministros na sessão de julgamento.

Pelo teor dos debates desenvolvidos, é notável a preocupação dos Ministros com o fato de que a medida liminar concedida há mais de duas décadas não teria suspenso os benefícios questionados, indicando ter sido o tempo de vigência da norma fator que, se não determinante, foi ao menos relevante para modulação dos efeitos no caso.

Ademais, como os dispositivos que se mantiveram vigentes por mais de 24 anos diziam respeito aos benefícios de ICMS relacionados às pessoas com deficiência física, é possível verificar a sensibilização da Corte em relação ao interesse social subjacente, sendo o prazo de 12 meses de vigência prospectiva justificado como forma de possibilitar que a matéria seja submetida ao Confaz para que o benefício seja posteriormente concedido de forma válida.

Nas palavras de Gilmar Mendes:

“[...] essa é uma situação realmente dramática. Eu já acompanhei caso, por exemplo, de satisfação da isenção do IPI. E é, de fato, uma corrida, é enfrentar uma montanha russa cumprir esses requisitos. As pessoas têm todas essas dificuldades, e não conseguem o atendimento. De modo que eu ia propor, pelo menos, uma modulação de algo em torno de 12 meses, para dar tempo que a matéria seja submetida ao Confaz.”³²

30 ADI n. 429, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 20.08.2014, public. 30.10.2014, p. 13.

31 ADI n. 429, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 20.08.2014, public. 30.10.2014, p. 15.

32 ADI n. 429, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 20.08.2014, public. 30.10.2014, p. 2.

Outra discussão que surge é, tendo sido definida a modulação para o período de 12 meses, qual seria o termo inicial para contagem, dentre (i) da ata da sessão; (ii) da publicação do acórdão; e (iii) da sessão de julgamento. Tal debate foi rapidamente resolvido pelos Ministros com a sugestão do Presidente Ministro Ricardo Lewandowski de que fosse a data da ata³³.

Os Ministros votantes acompanharam os termos do relator e a proposta de modulação prospectiva de 12 meses contados da ata da sessão, com exceção do Ministro Marco Aurélio.

O Ministro divergente participara dos debates apresentado argumento de que o pedido formulado na ADI n. 429 era de procedência sob o ângulo formal e não material, bem como que não seria cabível a concessão de modulação dos efeitos, uma vez que a segurança jurídica estaria preservada mantendo-se a supremacia da Constituição Federal sob a máxima de que “ou a Carta da República tem eficácia, tem concretude maior, ou não tem”³⁴.

O Ministro ainda relativiza o entendimento de seus pares em relação ao interesse social tutelado, haja vista que a preocupação com portadores de deficiência não deveria estar restrita ao Estado do Ceará e, portanto, não deveria servir como prerrogativa para convalidar o benefício, haja vista se tratar de preocupação que atende os cidadãos em geral na Federação.

Desta forma, observamos que no julgamento da ADI n. 429, houve a determinação da modulação dos efeitos em conformidade com o voto do Ministro Relator Luiz Fux para que os benefícios irregularmente concedidos prevalecessem por mais 12 meses contados da publicação da ata da sessão sob o entendimento majoritário de que esses foram vigentes por mais de duas décadas sem terem sido suspensos, bem como que haveria necessidade de tutelar o interesse de parcela da sociedade que seria diretamente afetada pela decisão, no caso, indivíduos portadores de deficiência.

5.2. ADI n. 4.628

A ADI n. 4.628 foi ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (“CNC”) em face do Protocolo ICMS n. 21/2011.

Em síntese, o Protocolo ICMS n. 21/2011 previa a possibilidade de exigência do recolhimento de parte do ICMS em favor dos estados nos quais se encontravam consumidores finais de produtos adquiridos por meios eletrônicos ou telemáticos.

Referida Ação Direta de Inconstitucionalidade foi julgada na mesma sessão atinente ao Recurso Extraordinário n. 680.089/SE de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, no qual se

33 ADI n. 429, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 20.08.2014, public. 30.10.2014, p. 12.

34 ADI n. 429, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 20.08.2014, public. 30.10.2014, p. 5.

discutira a decisão proferida pelo Tribunal de Justiça de Sergipe que concedera a segurança pleiteada pela impetrante para afastar a cobrança do ICMS pelo Protocolo 21, tendo sido fixada a tese do Tema n. 615³⁵, razão pela qual compartilham identidade de votos e debates que foram também analisados por este trabalho.

A ação fora distribuída em julho de 2001, tendo sido concedida medida liminar em fevereiro de 2014 para suspender com eficácia *ex tunc* o Protocolo ICMS n. 21/2011 com base nos arts. 10, § 3º, da Lei n. 9.868/1999.

Em oposição à ADI n. 429, a qual demorou mais de duas décadas para obter decisão de mérito, a ADI n. 4.628 foi julgada apenas sete meses após a concessão da medida liminar, em setembro de 2014, também sob a relatoria do Ministro Luiz Fux.

Em relação ao mérito, o Supremo Tribunal Federal, por votação unânime, declarou a inconstitucionalidade do Protocolo ICMS n. 21/2011 por compreender que o diploma instituiu regime jurídico diverso para consumidores finais não contribuintes do tributo por Estados-membros não favorecidos, colidindo frontalmente com a sistemática constitucional prevista nos arts. 155, § 2º, VII, “b” e 150, IV e V.

5.2.1. Modulação dos efeitos

No que diz respeito à modulação dos efeitos, a Corte decidiu por maioria de votos, vencido o Ministro Marco Aurélio, por modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade para que essa tivesse efeitos a partir da concessão da medida liminar pelo Ministro Relator Luiz Fux em fevereiro de 2014, sete meses antes do julgamento da ação, ressalvadas as ações já ajuizadas pelos contribuintes.

Assim como na ADI n. 429, a proposta de modulação dos efeitos foi colocada em debate pelo Ministro Relator Luiz Fux, o qual, em seu voto, se limitara a afirmar que modularia os efeitos da decisão “a partir do deferimento da concessão da medida liminar, ressalvadas as ações já ajuizadas”³⁶.

O Ministro Gilmar Mendes, relator do RE n. 680.089/SE, julgado na mesma sessão acompanhou o relator para modular a eficácia da decisão tendo como marco inicial a data da concessão da liminar na Ação Direta de Inconstitucionalidade.

35 “É inconstitucional a cobrança de ICMS pelo Estado de destino, com fundamento no Protocolo ICMS 21/2011 do Confaz, nas operações interestaduais de venda de mercadoria ou bem realizadas de forma não presencial a consumidor final não contribuinte do imposto.” Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4223697&numeroProcesso=680089&classeProcesso=RE&numeroTema=615>. Acesso em: maio 2020.

36 ADI n. 4.628, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 17.09.2014, public. 24.11.2014, p. 14.

Novamente, a discussão acerca da modulação dos efeitos encontrou sua maior proeminência nos debates e não nas declarações de votos dos Ministros.

O Ministro Luiz Fux justificou sua proposta sob o entendimento de que a declaração superveniente de inconstitucionalidade retira sua higidez a partir da tutela, estando as operações pretéritas superadas sob o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico³⁷ de que o prejuízo seria ainda maior para os Estados, culminando com a máxima de que “eu tenho a impressão de que isso é uma questão de Justiça Fiscal, entendeu? Está solucionado isso. Pagou, pagou”³⁸, bem como de que “se nós dermos efeito *ex tunc*, vai ser um caos”³⁹.

Ressaltamos que não é objeto do presente trabalho discutir acerca da adoção de argumentos pragmáticos ou consequencialistas de cunho econômico pelo Supremo Tribunal Federal. Partimos da premissa de que estes são trazidos à Corte e de que influenciam a tomada de decisões, não sendo pertinente ao tema ao qual nos propomos verificar se esta influência é devida, desejada ou adequada⁴⁰.

Todos os Ministros votantes foram de encontro com a manifestação do Ministro Relator, tendo o Ministro Marco Aurélio se insurgido nos mesmos termos de sua manifestação anterior na ADI n. 429, aduzindo que toda vez que o Supremo Tribunal Federal decide por modular certa decisão, haveria o estímulo à adoção de procedimentos à margem da Constituição Federal⁴¹.

5.3. ADI n. 3.794 ED

O julgamento dos Embargos de Declaração opostos em face do acórdão de mérito da ADI n. 3.794 é um marco dentre as decisões analisadas no presente trabalho, haja vista que foi a primeira na qual o STF declarou a inconstitucionalidade de ato normativo que instituíra benefício fiscal à revelia do Confaz em sede de controle concentrado, discutiu a modulação dos efeitos e decidiu por não se valer do instituto.

A ADI n. 3.794 teve seu mérito julgado inicialmente em junho de 2011 sob a Presidência do Ministro Cezar Peluso e relatoria do Ministro Joaquim Barbosa.

37 Nos valem da definição de Fábio Martins de Andrade para o qual o argumento consequencialista consiste na consideração das influências e das projeções da decisão judicial no mundo fático, principalmente, quanto aos efeitos econômicos prejudiciais (ANDRADE, Fábio Martins de. *Modulação em matéria tributária: o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 115).

38 ADI n. 4.628, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 17.09.2014, public. 24.11.2014, p. 3.

39 ADI n. 4.628, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 17.09.2014, public. 24.11.2014, p. 37.

40 BARROSO, Luis Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 60-61.

41 ADI n. 4.628, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 17.09.2014, public. 24.11.2014, p. 36.

O feito foi proposto pelo Governador do Estado do Paraná em face dos arts. 7º e 8º da Lei Complementar do Estado do Paraná n. 93/2001 que permitia a concessão de benefícios e incentivos atrelados ao ICMS sem amparo em convênio estadual.

A ação foi distribuída em setembro de 2006 e não houve apreciação do pedido de liminar pelo relator Ministro Joaquim Barbosa, tendo sido julgada no mérito como parcialmente procedente para declarar a inconstitucionalidade do art. 6º da LC n. 93/2001 na parte em que se refere aos “benefícios fiscais” e “financeiros fiscais”, bem como a totalidade dos arts. 7º e 8º do referido diploma.

Quando do julgamento do mérito, não se verifica em momento algum do acórdão discussão acerca da necessidade ou possibilidade de modulação dos efeitos⁴², tendo sido opostos embargos de declaração para que houvesse apreciação do pedido de modulação dos efeitos da decisão declaratória de inconstitucionalidade dos dispositivos impugnados, julgados em dezembro de 2014, sob a relatoria do Ministro Roberto Barroso e Presidência do Ministro Ricardo Lewandowski.

5.3.1. Modulação dos efeitos

O inteiro teor da decisão proferida nos Embargos de Declaração da ADI n. 3.794 comporta apenas a declaração de voto do relator Ministro Roberto Barroso a qual foi acolhida por unanimidade pelos Ministros presentes à sessão.

O Ministro afirmou que o Supremo Tribunal Federal tem sido extremamente cauteloso na atribuição de efeitos prospectivos às decisões declaratórias de inconstitucionalidade, principalmente nas causas que envolvem concessão unilateral de benefícios de ICMS sem prévia celebração de convênio Confaz⁴³.

Sustentou ainda que, em casos semelhantes, o Tribunal não tem admitido a modulação dos efeitos, à exemplo da ADI n. 2.345; n. 2.906; e n. 1.247, isso pois:

“[...] caso se admitisse a modulação de efeitos em situações como a presente, ter-se-ia como válidos os efeitos produzidos por benefícios fiscais claramente inconstitucionais no lapso de tempo entre a publicação da lei local instituidora e a decisão de inconstitucionalidade. Acabaria por se incentivar a guerra fiscal entre os Estados, em desarmonia com a Constituição Federal de 1988 e com sérias repercussões financeiras.”⁴⁴

42 Em razão disso, a decisão de mérito da ADI n. 3.794 não se enquadrou no recorte do universo de decisões do presente trabalho.

43 ADI n. 3.794 ED, Rel. Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 18.12.2014, public. 25.02.2015, p. 7.

44 ADI n. 3.794 ED, Rel. Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 18.12.2014, public. 25.02.2015, p. 8.

Ocorre que, apesar da pontuação do Ministro quanto à inadmissão pelo Supremo Tribunal Federal quanto à aplicação de modulação dos efeitos em casos análogos, entendemos que essa não encontra respaldo na própria jurisprudência do Excelso, o que será demonstrado em tópico posterior.

Outrossim, mencionou ainda o Ministro que há uma preocupação do Supremo Tribunal Federal em evitar violações ao pacto federativo ocasionadas pelo descumprimento de norma constitucional em ordem de instituir competição fiscal indevida, justificando-se a atribuição de eficácia *ex tunc* às medidas liminares em casos análogos, tais como na ADI n. 4.628 analisada em tópico anterior.

Desta forma, no presente julgamento, observamos que houve discussão acerca da possibilidade de aplicação do instituto da modulação dos efeitos, tendo o STF decidido por não aplicá-lo por “entender não caracterizados os requisitos do art. 27 da Lei nº 9.868/99”⁴⁵, sem contudo ter existido qualquer pormenorização de quais requisitos seriam estes ou o conteúdo normativo dos mesmos.

5.4. ADI n. 4.481

Assim como nos Embargos de Declaração da ADI n. 3.794, a ADI n. 4.481 foi julgada sob a relatoria do Ministro Roberto Barroso.

Apesar de versarem sobre matérias distintas, há semelhanças consideráveis nos casos: (i) ambas as ações questionam diplomas normativos oriundos do Estado do Paraná; (ii) com exceção do Ministro Dias Toffoli e da Ministra Cármen Lúcia, todos os Ministros presentes à sessão realizada para julgamento dos Embargos de Declaração da ADI n. 3.794 estavam presente à sessão de julgamento da ADI n. 4.481; (iii) ambas as demandas foram julgadas num lapso temporal de apenas três meses de diferença; (iv) os dispositivos normativos questionados na ADI n. 3.794 foram válidos durante cinco anos sem terem sido declarados inconstitucionais, enquanto que os dispositivos questionados na ADI n. 4.481 foram válidos durante oito anos; e (v) não houve concessão de medida liminar pelo relator anterior, Ministro Joaquim Barbosa.

Todas essas semelhanças parecem indicar se tratar de situação na qual o Supremo Tribunal Federal, na figura de seu relator Ministro Roberto Barroso, adotaria decisão similar à proferida apenas três meses antes, qual seja, declaração de inconstitucionalidade sem modulação dos efeitos com eficácia *ex tunc* da decisão proferida pelo plenário.

Todavia, em antagonismo ao julgamento da ADI n. 3.794 ED, o Supremo Tribunal Federal declarou parcialmente a inconstitucionalidade dos dispositivos questionados determinando a modulação dos efeitos da decisão para que esta tivesse sua eficácia para a

45 ADI n. 3.794 ED, Rel. Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 18.12.2014, public. 25.02.2015, p. 9.

data da sessão do julgamento da ação, pelas razões a serem expostas em tópico imediatamente posterior.

A ADI n. 4.481 foi ajuizada pela Confederação Nacional da Indústria (“CNI”), distribuída em novembro de 2010, tendo seu mérito apreciado apenas em março de 2015 sob a relatoria do Ministro Roberto Barroso.

No mérito, os dispositivos questionados se referiam aos arts. 1º a 8º da Lei n. 14.985/2006 do Estado do Paraná, os quais estipulavam regime de aproveitamento relacionado ao ICMS quando da importação de bem ou mercadoria, realizado o desembaraço aduaneiro no Estado.

A ação foi julgada parcialmente procedente para declaração da inconstitucionalidade dos benefícios. Os dispositivos mantidos, compreendidos nos arts. 1º e 5º, estipulam diferimento de recolhimento do valor devido, o que, para o STF não constitui ofensa à Constituição Federal (ADI n. 3.702, Rel. Min. Dias Toffoli; e ADI n. 2.056, Rel. Min. Gilmar Mendes).

5.4.1. Modulação dos efeitos

Diferentemente da ADI n. 3.794 ED, os Ministros do Supremo Tribunal Federal decidiram por modular os efeitos da decisão da ADI n. 4.481 tendo como marco temporal a data da sessão de julgamento.

Assim como nos julgamentos anteriores, a proposta para modulação foi colocada para debate pelo Ministro Relator, inexistindo declaração de votos dos demais Ministros, mantendo-se a discussão acerca da aplicação do instituto restrita aos debates tidos na Corte.

O Ministro Relator Roberto Barroso elencou tópico específico em seu voto para apresentar e justificar seu entendimento quanto à modulação dos efeitos, tendo reiterado a existência de jurisprudência consolidada do Excelso no sentido da inconstitucionalidade de lei estadual que conceda benefícios fiscais relacionados ao ICMS unilateralmente.

Por outro lado, entendeu que:

“[...] a norma em exame vigorou por oito anos, com presunção de constitucionalidade, de modo que a atribuição de efeitos retroativas à declaração de inconstitucionalidade geraria um grande impacto e um impacto injusto para os contribuintes”⁴⁶.

46 ADI n. 4.481, Rel. Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 11.03.2015, public. 19.05.2015, p. 15.

Considerou o Ministro que a validade da norma por tempo tão extenso decorreu, em parte, da inércia do Ministro Relator que não se pronunciou sobre o pedido de liminar no primeiro momento possível reconhecendo o Ministro que “não tendo havido deferimento de liminar, contudo, parece-me difícil afastar a modulação dos efeitos temporais da decisão”⁴⁷.

Ademais, o Ministro considerou que a modulação, no caso em comento, decorreria de juízo de ponderação que não envolveria o princípio da Supremacia da Constituição, mas sim, da ponderação entre a disposição constitucional tida como violada, em sua essência, o art. 155, § 2º, XII, “g” e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica⁴⁸.

Trata-se de manifestação inédita em relação às ações anteriormente analisadas, visto que, no caso das ADIs n. 429 e n. 4.628, em momento algum exarou-se entendimento de que a modulação dos efeitos decorreria da ponderação entre os elementos trazidos pelo Ministro Roberto Barroso, mas sim pela relevância social da questão – benefícios atrelados às pessoas portadoras de deficiência no caso da ADI n. 429 –, ou pelo argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico – consequências financeiras aos Estados-membros no caso da ADI n. 4.628.

O único que se insurgiu contra a proposta do Ministro Relator foi o Ministro Marco Aurélio nos seguintes termos:

“Está ficando muito fácil editar diplomas legais à margem da Constituição Federal, porque depois, em passo seguinte, há o concerto do Supremo; mas concerto não com ‘s’, o concerto com ‘c’. Dá-se, naquele período, o dito pelo não dito, salva-se a lei em detrimento da Carta da República, como se esta tivesse ficado em suspenso no período, não vigorasse no território nacional. E me assusta muito que se vem, passo a passo, generalizando o instituto da modulação, a ponto de cogitar-se desse instituto quanto a algo que foi mais do que sinalizado – apenas não houve a edição de verbete de súmula pelo Supremo.”⁴⁹

Os demais Ministros, quando do debate realizado na sessão, colocaram em pauta a necessidade de se estipular um termo inicial para a modulação para que esse fosse uniformizado para decisões futuras, haja vista que, em matérias diversas os termos variam entre a publicação do acórdão, da ata da sessão, do julgamento da sessão, da concessão da liminar, dentre outros.

As propostas cingiam-se, essencialmente, à data da publicação da ata da sessão, tendo sido defendida inicialmente pelo Ministro Dias Toffoli, para o qual haveria razão lógica para se

47 ADI n. 4.481, Rel. Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 11.03.2015, public. 19.05.2015, p. 15.

48 ADI n. 4.481, Rel. Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 11.03.2015, public. 19.05.2015, p. 16.

49 ADI n. 4.481, Rel. Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 11.03.2015, public. 19.05.2015, p. 32.

contar da publicação do instrumento, visto que seria o momento no qual o dispositivo teria sido efetivamente declarado incompatível com a Constituição Federal.

O Ministro Roberto Barroso discordou da proposta do Ministro Dias Toffoli por compreender que, no caso, deveria haver a modulação dos efeitos da decisão para a data da sessão de julgamento, vez que estariam a convalidar atos jurídicos praticados, sendo que, caso fosse conferido maior prazo, os contribuintes iriam “aproveitar de última hora”⁵⁰.

A Ministra Cármen Lúcia então indicou a impossibilidade de se uniformizar o marco inicial para a modulação dos efeitos de toda e qualquer matéria colocada ao Supremo Tribunal Federal para análise considerando que “cada caso é um caso”⁵¹.

A colocação da Ministra foi acatada pelo plenário, tendo o Ministro Relator concordado pela desnecessidade de regra universal, mas tendo sido fixado, para os casos de guerra fiscal, o marco temporal para definição da modulação dos efeitos a data da sessão de julgamento, e não outro momento.

Neste julgamento, portanto, observamos que o Supremo Tribunal Federal, diversamente da ADI n. 3.794, a qual guarda diversos elementos de similitude conforme demonstrado, decidiu pela modulação dos efeitos de sua decisão tendo fixado orientação a ser adotada pelos Ministros para que em futuros casos de aplicação do instituto relacionados a temas de guerra fiscal, fosse adotado como marco inicial a data da sessão de julgamento, bem como para que os Ministros apreciassem as medidas liminares no primeiro momento possível.

Ainda, em junho de 2019 foram julgados os embargos de declaração opostos em face do *decisum*, por meio do qual se pretendia a alteração do marco da modulação dos efeitos para a data de julgamento da ADI n. 4.479, a qual trataria de dispositivo análogo. Contudo, como a ADI n. 4.479 foi julgada prejudicada em razão da revogação dos dispositivos ali questionados, os aclaratórios foram rejeitados.

5.5. ADI n. 2.663

A ADI n. 2.663 foi julgada no decorrer da Presidência da Ministra Cármen Lúcia, sob a relatoria do Min. Luiz Fux, também relator das ADIs n. 429 e n. 4.628.

O feito foi proposto pelo Governador do Estado do Rio Grande do Sul em face dos dispositivos da Lei n. 11.743/2002, cujo art. 3º, especialmente, previa benefícios relacionados ao ICMS para empresas que financiassem bolsas de estudo a professores objetivando a complementação da formação pedagógica destes.

50 ADI n. 4.481, Rel. Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 11.03.2015, public. 19.05.2015, p. 23.

51 ADI n. 4.481, Rel. Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 11.03.2015, public. 19.05.2015, p. 23.

A ADI foi distribuída em junho de 2002, inexistindo análise do pedido liminar, tendo o benefício vigorado por 15 anos até o julgamento de mérito pelo Supremo Tribunal Federal.

Quanto ao mérito propriamente dito, o STF, por maioria de votos, declarou a inconstitucionalidade do dispositivo questionado por compreender se tratar de benefício fiscal unilateralmente concedido sem prévia celebração de convênio interestadual, configurando ofensa ao art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal.

No caso, restou vencido o Ministro Marco Aurélio, o qual entendia não se tratar de “guerra fiscal, mas de simples contrapartida, de simples incentivo à concessão de bolsa”⁵², razão pela qual inexistiria afronta à Constituição Federal.

O Ministro Marco Aurélio entendeu não padecer o dispositivo questionado de vício de inconstitucionalidade principalmente por ver “com imensa simpatia esse diploma, o qual, num avanço cultural, foi aprovado pela Assembleia do Estado do Rio Grande do Sul”⁵³ uma vez que não se trataria de “guerra fiscal, mas de simples contrapartida, de simples incentivo à concessão de bolsa”⁵⁴, razão pela qual inexistiria afronta à Constituição Federal.

Os demais Ministros acompanharam o relator por entenderem que o benefício concedido, apesar de consistir em medida estimulante para o desenvolvimento educacional do Estado do Rio Grande do Sul, implicaria a questão da guerra fiscal, sendo necessária reafirmação da jurisprudência da Corte nos termos da manifestação da Ministra Rosa Weber⁵⁵.

Contudo, a esta suposta necessidade de reafirmação o Ministro Marco Aurélio se insurgiu informando aos demais Ministros que, pelo seu entendimento não caberia “a bateção de carimbo com esses precedentes, no que dizem respeito à guerra fiscal”⁵⁶.

5.5.1. Modulação dos efeitos

O Supremo Tribunal Federal determinou que a decisão passaria a ter efeitos apenas a partir da publicação da ata do julgamento, nos termos do voto do Ministro Relator Luiz Fux.

Assim como na ADI n. 429, o Ministro Relator propôs a modulação “a contar da publicação da ata do presente julgamento”⁵⁷, tendo a maioria dos Ministros acatado a proposta sem novas considerações.

52 ADI n. 2.663, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 08.03.2017, public. 29.05.2017, p. 41.

53 ADI n. 2.663, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 08.03.2017, public. 29.05.2017, p. 32.

54 ADI n. 2.663, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 08.03.2017, public. 29.05.2017, p. 41.

55 ADI n. 2.663, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 08.03.2017, public. 29.05.2017, p. 35.

56 ADI n. 2.663, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 08.03.2017, public. 29.05.2017, p. 32.

57 ADI n. 2.663, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 08.03.2017, public. 29.05.2017, p. 28.

Apenas o Ministro Roberto Barroso ressaltou o fato de que a Lei questionada foi vigente por mais de 15 anos, considerando não ser justo compelir o beneficiado ao pagamento do tributo, vez que a norma não padecia de uma “inconstitucionalidade chapada”⁵⁸ como a verificada nos casos anteriores relacionados a benefícios fiscais de ICMS unilateralmente concedidos, tendo em vista sua relação com o desenvolvimento educacional do Estado do Rio Grande do Sul.

O Ministro Marco Aurélio não se manifestou quanto à proposta tendo em vista que se pronunciara pela improcedência da ação, inexistindo razão jurídica para que determinasse a modulação dos efeitos da declaração de constitucionalidade de ato normativo que, até o momento, era tido como válido, e, por sua concepção, permaneceria desta forma.

Assim, no presente caso, temos novamente a determinação pelo Supremo Tribunal Federal de aplicação do instituto da modulação dos efeitos, todavia em dissonância com o quanto fora decidido na ADI n. 4.481, na qual estipulou-se que, nos casos de guerra fiscal, o marco inicial para modulação seria a partir da data da sessão de julgamento, enquanto que na ADI n. 2.663 decidiu-se pela data da publicação da ata.

5.6. ADI n. 3.796

A ADI n. 3.796 foi proposta em setembro de 2006 pelo Governador do Estado do Paraná em face da Lei n. 15.054/2006 do mesmo estado que restabeleceu benefícios fiscais cancelados no âmbito do Programa Bom Emprego, Programa Paraná Mais Emprego, e do Programa de Desenvolvimento Econômico, Tecnológico e Social do Paraná (PRODEPAR), sem ter sido precedida de celebração de convênio no âmbito do Confaz.

Não houve apreciação de pedido de medida liminar pelo Ministro Relator Gilmar Mendes, tendo sido prolatada decisão quanto ao mérito apenas em março de 2017.

Em relação ao mérito, o Supremo Tribunal Federal decidiu, por maioria de votos, pela declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos normativos questionados, determinando que a decisão tivesse eficácia *ex nunc* a partir da publicação da ata do julgamento, vencido o Ministro Marco Aurélio, o qual se posicionara pela improcedência da ação.

O Ministro Relator ressaltou que, nesses casos, “tão remansosa é a orientação que cheguei a propor a edição de súmula vinculante da matéria”⁵⁹ não vislumbrando possibilidade de convalidação do benefício instituído, tendo sido acompanhado pelos demais Ministros presentes.

58 ADI n. 2.663, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 08.03.2017, public. 29.05.2017, p. 34.

59 ADI n. 3.796, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 08.03.2017, public. 01.08.2017, p. 30.

Todavia, o Ministro Marco Aurélio fez menção ao seu posicionamento na ADI n. 2.663, julgada em momento imediatamente anterior ao vertente feito, na qual considerou que, em verdade, inexistiria guerra fiscal propriamente dita, mas sim, “incentivo visando o aprimoramento”⁶⁰, tendo em vista se tratar de incentivos restabelecidos no âmbito de programas para o desenvolvimento.

5.6.1. Modulação dos efeitos

Diferentemente da ADI n. 2.663, cuja discussão acerca da modulação dos efeitos fora sucinta, nos autos da ADI n. 3.796 observa-se a existência de tópico próprio no voto do Ministro Gilmar Mendes – assim como no voto do Ministro Relator da ADI n. 4.481, Roberto Barroso – no qual é discutida a proposta de modulação dos efeitos.

Para o Ministro Gilmar Mendes, esse esclareceu que o Supremo Tribunal Federal tem se posicionado taxativamente contra a modulação dos efeitos em casos de guerra fiscal nos seguintes termos:

“A orientação desta Corte a respeito do tema sempre foi taxativamente contra a modulação de efeitos nas ações diretas que versassem tema da guerra fiscal, como é consabido.”⁶¹

Informou ainda que haveria apenas um precedente no qual o Supremo Tribunal Federal teria adotado solução diversa quanto à aplicação do instituto, tendo sido feita referência à ADI n. 4.481, de relatoria do Ministro Roberto Barroso, ignorando a existência dos precedentes consubstanciados nos julgamentos das ADIs n. 429 e n. 4.628.

Nesse sentido, em razão de tal omissão, a Ministra Rosa Weber, no curso dos debates, indagou se não existiriam outros precedentes, uma vez que reconhece que, nas dezenas de julgamentos anteriores proferidos pelo Supremo Tribunal Federal para declaração de inconstitucionalidade de benefício fiscal de ICMS relacionado à guerra fiscal, “às vezes nem se tratava desse assunto (modulação dos efeitos), nem se arguia”⁶².

Outrossim, o Ministro Gilmar Mendes considerou que o caso versa de situação similar à ADI n. 4.481 no que diz respeito aos requisitos para modulação da decisão previstos no art. 27 da Lei n. 9.868/1999, no sentido de que a lei impugnada estava vigente por mais de dez anos (razões de segurança jurídica), bem como que haveria uma problemática quanto às demandas de repetição de indébito, o que acabaria por provocar uma “desarrumação geral

60 ADI n. 3.796, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 08.03.2017, public. 01.08.2017, p. 40.

61 ADI n. 3.796, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 08.03.2017, public. 01.08.2017, p. 32.

62 ADI n. 3.796, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 08.03.2017, public. 01.08.2017, p. 37.

no sistema quando as empresas lá já se instalaram, acreditaram de boa-fé na sistemática”⁶³ (excepcional interesse econômico).

O Ministro Roberto Barroso formulou breve digressão no sentido de reforçar seu entendimento anteriormente exarado nos autos da ADI n. 4.481 no sentido de que seria premente a necessidade de análise do pedido de liminar pelos Ministros Relatores o quanto antes a fim de se evitar situações tais como as instauradas na ADI n. 4.481 e n. 3.796⁶⁴.

Desta forma, no julgamento da ADI n. 3.796 verificamos que o Supremo Tribunal Federal modulou os efeitos de sua decisão para que esta tivesse eficácia a partir da data da publicação da ata de julgamento, em oposição ao marco definido na ADI n. 4.481, tendo o Ministro Relator se valido dos termos da decisão da ADI n. 4.481 por similitude para justificar a utilização do instituto.

5.7. ADI n. 4.985

Já sob a presidência do Ministro Dias Toffoli houve o julgamento da ADI n. 4.985 proposta pelo Procurador Geral da República em face dos Decretos n. 23.210/2002 e n. 23.211/2002 da Paraíba que instituíram possibilidade de regime especial de tributação de ICMS para (i) torrefação e moagem de café; (ii) comércio atacadista; (iii) central de distribuição; (iv) comercialização de produtos bovinos, suínos e afins; (v) industrialização náutica.

Tal decisão se revela sobremaneira relevante uma vez que se trata (i) do primeiro posicionamento do STF sobre o tema, em Ação Direta de Inconstitucionalidade, na presidência do Ministro Dias Toffoli; (ii) da primeira demanda na qual houve manifestação do Ministro Alexandre de Moraes, relator da ADI n. 4.985, quanto à declaração de inconstitucionalidade de ato normativo instituinte de benefício fiscal com base no ICMS relacionado à Guerra Fiscal; e (iii) da primeira decisão objeto do presente trabalho que fora julgada em sessão virtual pelo plenário do Supremo Tribunal Federal, tendo as demandas posteriores (ADI n. 3.984, ADI n. 5.467, ADI n. 3.779, ADI n. 3.936) seguido a mesma forma de julgamento, até então não verificada.

A ADI n. 4.985 foi proposta em junho de 2013 e teve seu mérito julgado sob a relatoria do Ministro Alexandre de Moraes em agosto de 2019. Assim, sem a apreciação da medida liminar, os atos normativos questionados permaneceram vigentes por mais de 17 anos.

Do voto do Ministro Relator nota-se que houve análise pormenorizada acerca da constitucionalidade dos dispositivos tendo sido concluído que ao conceder créditos presumidos com alíquota efetiva nas saídas de 1% (um por cento), e, para as saídas ocorridas até o dia 31 de dezembro de 2002, créditos presumidos de 100% (cem por cento) do ICMS

63 ADI n. 3.796, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 08.03.2017, public. 01.08.2017, p. 38.

64 ADI n. 3.796, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 08.03.2017, public. 01.08.2017, p. 35.

mensal a recolher, foram estabelecidos benefícios fiscais relativos à incidência de ICMS à revelia de prévio convênio.

Desta forma, quanto ao mérito, por maioria de votos, o julgamento da demanda foi de procedência para declarar a inconstitucionalidade dos Decretos n. 23.210/2002 e n. 23.211/2002 da Paraíba, vencido o Ministro Roberto Barroso, que divergia apenas para que o *decisum* fosse modulado.

5.7.1. Modulação dos efeitos

Quanto ao momento de eficácia da decisão no presente caso cumpre destacar que o relator Ministro Alexandre de Moraes não teceu consideração acerca do assunto.

De seu voto extrai-se apenas a declaração de inconstitucionalidade dos referidos decretos paraibanos sem explicitar se os efeitos da decisão seriam *ex tunc* ou *ex nunc*.

Em contrapartida, o Ministro Roberto Barroso se manifestou a favor da modulação dos efeitos para que a decisão tivesse eficácia a partir da data da sessão de julgamento, na linha do seu posicionamento na ADI n. 4.481.

Nesse sentido, o Ministro Roberto Barroso considerou os mesmos critérios utilizados na ADI n. 4.481 para o presente caso, quais sejam: (i) tempo de vigência da norma e (ii) ponderação entre o ato questionado e os princípios da boa-fé e segurança jurídica.

Diante disso, considerou que pelo tempo de vigência da norma “a atribuição efeitos retroativos à declaração de inconstitucionalidade geraria um grande impacto e um impacto injusto para os contribuintes”⁶⁵, de forma a considerar que a boa-fé e a segurança jurídica deveriam prevalecer de forma a modular a eficácia do *decisum*.

No entanto, a questão não restou definitivamente definida, tendo sido opostos embargos de declaração julgados em 21 de fevereiro de 2020 pelo plenário.

Naquela oportunidade, o Governador do Estado da Paraíba, dentre outros pontos, arguiu pela necessidade de modulação dos efeitos da decisão sob o argumento de cunho econômico de que o cumprimento imediato da demanda acarretaria insegurança jurídica considerando que os benefícios concedidos somavam aproximadamente R\$ 53 bilhões.

Quanto a esse ponto, o Ministro Alexandre de Moraes dispendeu um parágrafo em seu voto no qual asseverou que a modulação dos efeitos no presente caso representaria, em verdade, estímulo à concessão de benesses fiscais com base no ICMS sem a observância do dispositivo constitucional:

65 ADI n. 4.985, Rel. Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, julgado em 30.08.2019, public. 09.12.2019, p. 28.

“Em rigor, a pleiteada modulação, com a preservação dos efeitos dos acordos e dos regimes especiais de tributação, esvaziaria totalmente o alcance da declaração de inconstitucionalidade, atuando como estímulo à edição de normas portadoras do mesmo vício.”⁶⁶

Já o Ministro Gilmar Mendes esclareceu que a ausência de reconhecimento da modulação dos efeitos quando da decisão de mérito não revela concordância dos Ministros de que esta não deveria ocorrer, isso porque, a seu entender, o voto condutor do Ministro Alexandre de Moraes sequer tratara do assunto.

Em virtude disso, o Ministro Gilmar Mendes se posicionou pela modulação dos efeitos da decisão para a data da sessão de julgamento, considerando que os dispositivos permaneceram vigentes por mais de 17 anos e sob o entendimento de que “a situação enseja a necessária proteção das expectativas legitimamente criadas”⁶⁷.

Por fim, o Ministro Roberto Barroso retoma seu posicionamento quando do julgamento de mérito e fundamenta a modulação dos efeitos com base no seu voto da ADI n. 4.481.

Os embargos de declaração foram rejeitados, vencidos os Ministros Gilmar Mendes e Roberto Barroso, mantendo-se a eficácia *ex tunc* da decisão.

Assim, na demanda em questão verifica-se a primeira decisão proferida durante a presidência do Ministro Dias Toffoli sobre o assunto na qual o Supremo Tribunal Federal houve por não modular os efeitos da decisão.

5.8. ADI n. 3.984

Na mesma sessão de julgamento virtual da ADI n. 4.985 houve o julgamento da ADI n. 3.984 de relatoria do Ministro Luiz Fux, também relator das ADIs n. 429, ADI n. 4.628 e ADI n. 2.663, já analisadas no presente trabalho.

Em novembro de 2007, o Governador do Estado do Paraná ajuizou ação direta de inconstitucionalidade para questionamento da Lei n. 13.760/2006 do Estado de Santa Catarina, a qual concedia benefícios fiscais de ICMS ao serviço de transporte rodoviário interestadual ou intermunicipal de cargas por meio do intitulado “Programa de Revigoração do Setor de Transporte Rodoviário de Cargas de Santa Catarina – PRÓCARGAS/SC” à revelia de celebração de convênio no âmbito do Confaz.

Sem apreciação do pedido liminar, o feito foi definitivamente julgado em agosto de 2019, fazendo com que os dispositivos ali questionados fossem vigentes por mais de 13 anos.

66 ADI n. 4.985 ED, Rel. Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, julgado em 21.02.2020, public. 15.04.2020, p. 8.

67 ADI n. 4.985 ED, Rel. Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, julgado em 21.02.2020, public. 15.04.2020, p. 14.

Naquela oportunidade, o Supremo Tribunal Federal houve por declarar a inconstitucionalidade do diploma normativo por maioria de votos determinando que a eficácia da decisão seria *ex nunc*, a partir da data da sessão de julgamento, vencido o Ministro Marco Aurélio, contrário à modulação.

5.8.1. Modulação dos efeitos

Na linha de suas manifestações anteriores enquanto relator sobre a modulação dos efeitos da decisão, o Ministro Luiz Fux sugeriu que a decisão tivesse eficácia *ex nunc* por meio de um curto parágrafo no qual indica que a modulação tal como pretendida teria como finalidade tutelar pela segurança jurídica dos contribuintes afetados, sem, contudo, se aprofundar no tema:

“Entretanto, mercê das razões de segurança jurídica dos contribuintes alcançados pelas normas ora analisadas, proponho sejam modulados os efeitos da decisão de inconstitucionalidade do artigo 3º da norma impugnada, conferindo-lhes efeitos *ex nunc*, nos termos do artigo 27 da Lei 9.868/99, a contar da publicação da ata do presente julgamento.”⁶⁸

Com essa colocação, a maioria dos Ministros acompanhou o relator, inclusive o Ministro Alexandre de Moraes que na mesma sessão de julgamento se posicionou de forma contrária à modulação de efeitos na ADI n. 4.985, cujo benefício fiscal vigeu por mais de 17 anos, enquanto nesse caso foram vigentes por 13 anos.

O Ministro Marco Aurélio abriu divergência tendo declarado seu voto consubstanciado por um parágrafo no qual aduz que a modulação seria indevida uma vez que “aposta-se na morosidade da Justiça”⁶⁹, sem adentrar na questão do marco temporal em si ou na presença dos requisitos necessários para modulação.

Assim, no presente caso, o Supremo Tribunal Federal houve por maioria de votos em declarar a inconstitucionalidade de benefício fiscal com base no ICMS concedido ao arripio da previsão constitucional tendo modulado os efeitos da decisão para a data da sessão de julgamento.

5.9. ADI n. 5.467

Na mesma sessão de julgamento da ADI n. 3.984 houve o julgamento da ADI n. 5.467, também de relatoria do Ministro Luiz Fux.

Diversamente da ADI n. 3.984, a ADI n. 5.467 foi ajuizada pelo partido político Solidariedade em fevereiro de 2016 (cerca de nove anos após o ajuizamento da ADI n. 3.984) para

68 ADI n. 3.984, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 30.08.2019, public. 23.09.2019, p. 23.

69 ADI n. 3.984, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 30.08.2019, public. 23.09.2019, p. 26.

questionamento da expressão contida no art. 2º, § 1º, da Lei n. 10.259/2015 do Estado do Maranhão.

A liminar foi deferida em março de 2017 para suspender a aplicação do *caput* do art. 2º, bem como da integralidade de seu § 1º da Lei n. 10.259/2015, tendo sido o mérito definitivamente julgado em agosto de 2020.

Naquela oportunidade, o Supremo Tribunal Federal por maioria de votos declarou a inconstitucionalidade do dispositivo questionado e modulou os efeitos da decisão para que tivesse sua eficácia a partir da data do deferimento da liminar, vencido o Ministro Marco Aurélio, contrário à modulação.

5.9.1. Modulação dos efeitos

Em relação à modulação dos efeitos, o relator Ministro Luiz Fux sugeriu a eficácia *ex nunc* da decisão proferida na ADI n. 5.467 nos exatos termos da ADI n. 3.984, com exceção de que a modulação para o presente caso dar-se-ia a partir da decisão liminar e, naquele caso, a partir da sessão de julgamento.

“Nesse sentido, mercê das razões de segurança jurídica dos contribuintes alcançados pelas normas ora analisadas, proponho sejam modulados os efeitos da decisão de inconstitucionalidade dos dispositivos impugnados, conferindo-lhes efeitos *ex nunc*, nos termos do artigo 27 da Lei 9.868/99, a contar da data do deferimento da medida liminar ora confirmada (29/3/2017), quando restou suspensa a aplicação dos dispositivos aqui declarados inconstitucionais.”⁷⁰

E, tal como na ADI n. 3.984, a maioria dos ministros acompanharam o relator, sem proclamação de voto próprio, para modular os efeitos da decisão para que essa tivesse eficácia a partir do deferimento da medida liminar, tendo o Ministro Marco Aurélio divergido em voto próprio indicando que a modulação indicaria uma aposta na morosidade da Justiça.

Houve oposição de embargos de declaração no presente caso, os quais não versavam acerca da modulação dos efeitos da decisão, mas sim da possível perda de objeto da demanda. Os aclaratórios foram rejeitados.

Desta forma, no presente caso, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade de dispositivo legal que concedia benefício fiscal com base no ICMS que implicava guerra fiscal atribuindo eficácia *ex nunc* à decisão a partir da data do deferimento da medida liminar.

70 ADI n. 5.467, Rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 30.08.2019, public. 16.09.2019, p. 19.

5.10. ADI n. 3.779

A ADI n. 3.779 encerra o rol das ações diretas de inconstitucionalidade ora analisadas que foram julgadas na sessão virtual do dia 30 de agosto de 2019.

Assim, na mesma data foram julgadas duas ações de relatoria do Ministro Luiz Fux, ADI n. 3.984 e ADI n. 5.467, cujos efeitos da decisão foram modulados, e duas ações de relatoria do Ministro Alexandre de Moraes, ADI n. 4.985 e ADI n. 3.779, para as quais não houve determinação de modulação dos efeitos.

A ADI n. 3.779 foi proposta pelo Procurador Geral da República em agosto de 2006 em face das Leis n. 6.912/2006, n. 6.913/2006, n. 6.914/2006 e n. 6.915/2006, todas do Estado do Pará, que previam benesses fiscais com base no ICMS aos setores pecuário, industrial de pescado, agroindustrial e industrial sem a celebração de convênio no âmbito do Confaz.

Sem apreciação do pedido liminar, a ação foi julgada procedente em agosto de 2019, fazendo com que os dispositivos ali discutidos fossem vigentes por mais de 13 anos.

Do voto do Ministro Relator nota-se que houve análise pormenorizada acerca da constitucionalidade dos dispositivos, existindo passagens de seu voto que coincidem com aquele proferido na ADI n. 4.985.

Assim, conclui o relator que os atos normativos estabeleceram incentivo fiscal pela concessão de crédito presumido, redução de base de cálculo, isenção e suspensão do ICMS aos setores pecuário, industrial de pescado, agroindustrial e industrial de forma unilateral, sem celebração de convênio no âmbito do Confaz, acarretando sua inconstitucionalidade.

O Ministro Alexandre de Moraes foi acompanhado pelos demais, vencido o Ministro Roberto Barroso, o qual divergia para modular os efeitos da decisão.

5.10.1. Modulação dos efeitos

Tal como na ADI n. 4.985, o Ministro Alexandre de Moraes não teceu considerações acerca da modulação dos efeitos da decisão tendo consignado, apenas, pela procedência da demanda, sem delimitar eficácia *ex tunc* ou *ex nunc*.

Contudo, na ADI n. 4.985, em razão da oposição de embargos de declaração, o Ministro Alexandre de Moraes manifestou-se expressamente sobre a modulação dos efeitos naquele caso, concluindo pela sua inaplicabilidade.

Já na ADI n. 3.779, não houve oposição de aclaratórios, tendo o feito transitado em julgado com base na decisão de mérito proferida em agosto de 2019.

Tal como na primeira decisão de mérito da ADI n. 4.985, a única manifestação acerca da modulação dos efeitos da decisão foi a do Ministro Roberto Barroso, que pela ponderação

entre os princípios da boa-fé e da segurança jurídica votava pela modulação dos efeitos a partir da data da sessão do julgamento, sem explicitar, no entanto, quais os critérios utilizados para a referida ponderação.

Desta forma, no presente caso, o STF declarou a inconstitucionalidade da legislação paraense questionada por implicar benefício fiscal com base no ICMS concedido ao arripio da previsão constitucional, sem, contudo, modular os efeitos da decisão na sessão virtual.

5.11. ADI n. 3.936

A ADI n. 3.936 foi a última ação direta de inconstitucionalidade analisada no presente trabalho, cujo julgamento se deu sob a relatoria da Ministra Rosa Weber.

A demanda foi ajuizada pelo Governador do Estado do Amazonas em agosto de 2007 em face de atos normativos do Estado do Paraná (art. 2º da Lei n. 10.689/1993, e nos incisos XXXII e XXXIII, e §§ 36, 37 e 38, do art. 50 do Regulamento do ICMS – Decreto n. 5.141/2001, com a redação dada pelo Decreto n. 986/2007).

Um mês após a sua propositura foi apreciado o pedido liminar tendo sido deferido para suspender a eficácia dos dispositivos questionados. O mérito da demanda foi apreciado em outubro de 2019 pelo plenário.

Naquela oportunidade, a demanda foi julgada prejudicada em relação aos dispositivos do Decreto n. 5.141/2001 (revogados pelo Decreto n. 1.478/2007) e parcialmente procedente para declarar a inconstitucionalidade do art. 2º da Lei n. 10.689/1993.

A relatora Ministra Rosa Weber considerou que o art. 2º da Lei n. 10.689/1993 autorizou “o Poder Executivo do Paraná a conceder, de forma unilateral, benefícios fiscais relativos ao ICMS sem a prévia celebração de convênio no âmbito do Confaz”⁷¹ para operações envolvendo produtos de informática, automação e telecomunicação, o que levou à declaração da inconstitucionalidade com eficácia *ex tunc*.

Divergiram os Ministros Gilmar Mendes, Roberto Barroso e Dias Toffoli, os quais se manifestaram em prol da modulação dos efeitos da decisão.

Ainda, cumpre ressaltar que nesse julgamento, também realizado por sessão virtual, tal como para as ADIs n. 4.985, n. 3.984, n. 5.467 e n. 3.779, houve manifestação do Ministro Marco Aurélio pela discordância da forma do julgamento.

Isso porque, para o Ministro, o julgamento da ação direta de inconstitucionalidade teria que se dar em julgamento presencial sob o entendimento de que o julgamento virtual

71 ADI n. 3.936, Rel. Min. Rosa Weber, Tribunal Pleno, julgado em 25.10.2019, public. 07.11.2019, p. 10.

acarretaria “prejuízo da organicidade do Direito, do devido processo legal, afastada a sustentação da tribuna”⁷², assertiva essa a ser explorada em tópico posterior.

5.11.1. Modulação dos efeitos

Quanto à modulação dos efeitos, tem-se que a relatora Ministra Rosa Weber não adentra em sua análise, limitando-se a “declarar a inconstitucionalidade com efeitos *ex tunc*”⁷³.

A efetiva discussão acerca da eficácia da decisão surge primeiramente no voto do Ministro Gilmar Mendes, para o qual a modulação dos efeitos no presente caso se faria necessária para tutelar os “princípios da boa-fé e da confiança legítima, que, no caso, respaldam os atos praticados e o eventual tratamento favorável concedido aos contribuintes beneficiados com base na legislação impugnada”⁷⁴.

De seu voto, verifica-se que um dos critérios utilizados pelo Ministro foi o fato de que os dispositivos permaneceram no ordenamento jurídico por mais de 14 anos, considerando ser necessária a tutela das expectativas criadas pelos contribuintes.

Em relação ao marco temporal, o Ministro compreendeu que o mais adequado seria que a decisão tivesse seus efeitos a partir da data do deferimento da medida liminar (19 de setembro de 2007), uma vez que foi “justamente a data em que o ato normativo cuja inconstitucionalidade ora se reconhece teve sua vigência suspensa”⁷⁵.

Pelo que consta do acórdão e do extrato da ata de julgamento, os Ministros Roberto Barroso e Dias Toffoli também divergiram quanto à modulação para que este tivesse seus efeitos a partir da data do deferimento da medida liminar. Contudo, não há declaração de voto registrada no inteiro teor.

Assim, o Supremo Tribunal Federal julgou prejudicada em parte a demanda pela revogação dos dispositivos questionados e no remanescente declarou a inconstitucionalidade do dispositivo da legislação do Estado do Paraná, sem, contudo, modular os efeitos da decisão.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Tendo sido descrito, em minúcia, o julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade n. 429, n. 4.628, n. 3.794-ED, n. 4.481, n. 2.663, n. 3.796, n. 4.985, n. 3.984, n. 5.467, n. 3.779 e n. 3.936 entendemos ser devida a apresentação de nossas conclusões quanto ao material analisado a fim de demonstrar como o Supremo Tribunal Federal tem aplicado a modulação dos

72 ADI n. 3.936, Rel. Min. Rosa Weber, Tribunal Pleno, julgado em 25.10.2019, public. 07.11.2019, p. 33.

73 ADI n. 3.936, Rel. Min. Rosa Weber, Tribunal Pleno, julgado em 25.10.2019, public. 07.11.2019, p. 32.

74 ADI n. 3.936, Rel. Min. Rosa Weber, Tribunal Pleno, julgado em 25.10.2019, public. 07.11.2019, p. 36.

75 ADI n. 3.936, Rel. Min. Rosa Weber, Tribunal Pleno, julgado em 25.10.2019, public. 07.11.2019, p. 37.

efeitos em casos que envolvam benefícios fiscais relacionados ao ICMS e que implicam a guerra fiscal.

6.1. Modulação de efeitos em Guerra Fiscal – regra ou exceção?

Primeiramente, um dos principais pontos a serem explicados no presente trabalho diz respeito à máxima de que o Supremo Tribunal Federal não decide pela aplicação do instituto da modulação dos efeitos em casos envolvendo a guerra fiscal.

Esta aceção decorre do próprio posicionamento dos Ministros em seus votos, tais como o do Ministro Gilmar Mendes proferido na ADI n. 3.796, ao afirmar que a Corte “sempre foi taxativamente contra a modulação de efeitos nas ações diretas que versassem tema da guerra fiscal” tanto como é reiteradamente destacado pela mídia jornalística:

“[...] a jurisprudência do tribunal era firme no sentido de não admitir a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade em casos de leis estaduais que instituem benefícios sem o prévio convênio exigido pelo artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, da Constituição Federal”⁷⁶.

Não se desconhece que o Supremo Tribunal Federal possui mais de 50 julgados em sede de controle abstrato de constitucionalidade declarando a inconstitucionalidade de benefícios ou incentivos fiscais de ICMS, seja qual for a sua espécie, na hipótese de ausência de celebração de Convênio-Confaz.

O que se questiona no presente trabalho é o fato de que a máxima de que o Supremo Tribunal Federal não modula suas decisões em sede de controle concentrado que envolvam benefícios fiscais de ICMS relacionados à guerra fiscal é, em parte, inverídica.

Isso pois, conforme destacado na Introdução, o universo de decisões selecionado para análise consiste em todas as decisões do Supremo Tribunal Federal (i) proferidas em sede de controle concentrado; (ii) que versem acerca de benefícios fiscais, quaisquer que sejam sua espécie, que impliquem a guerra fiscal; (iii) e nas quais houve discussão acerca da aplicação do instituto da modulação dos efeitos.

Assim, à primeira vista, espanta que dentre os mais de 50 julgados da Corte, adequaram-se ao recorte da presente pesquisa apenas 11 destes.

Todavia, em relação à totalidade das decisões excluídas para análise, apesar de consistirem em acórdãos que se adequam ao primeiro e segundo requisitos, trata-se de julgados nos

⁷⁶ Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-mar-23/complexidade-guerra-fiscal-icms-exige-saida-organizada>. Acesso em: 27 jul. 2018. No mesmo sentido: <https://www.ibet.com.br/guerra-fiscal-pela-primeira-vez-stf-mantem-beneficio-de-icms-ate-julga-lo-inconstitucional/>. Acesso em: 27 jul. 2018.

quais não se verifica uma linha sequer acerca da aplicação da modulação dos efeitos caso a caso.

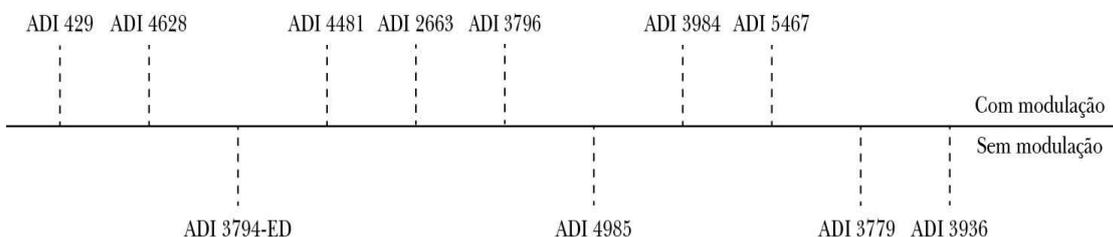
Nos julgados excluídos, os Ministros limitam-se a declarar a inconstitucionalidade do ato normativo sem que tenha sido exarado qualquer entendimento quanto à necessidade ou possibilidade de modulação dos efeitos da decisão, tampouco manifestação e ocorrência de debate quanto ao tema por parte dos Ministros.

Nesse sentido, essencial a manifestação da Ministra Rosa Weber quando do julgamento da ADI n. 3.796, no qual reconheceu expressamente que “às vezes nem se tratava desse assunto (modulação dos efeitos), nem se arguia”⁷⁷.

Desta forma, o Supremo Tribunal Federal não modulava suas decisões em sede de controle concentrado porque o tema fora amplamente discutido no decurso do julgamento e optou-se pela não aplicação de efeitos prospectivos à decisão, mas sim, pois, inexistia qualquer debate cerceando a aplicação do instituto em questão.

Outrossim, nos casos em que houve discussão acerca do instituto da modulação dos efeitos nos termos do recorte realizado, o que se verifica, em verdade, não é a tendência tida como consolidada pelo próprio Supremo Tribunal Federal e pela mídia em geral de que, quando incitado a se manifestar pela modificação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, a Corte opta por não fazê-lo.

Pelo contrário. Da totalidade das decisões analisadas, em mais de 63% dos casos, o Supremo Tribunal Federal se posicionou de maneira favorável à alteração da eficácia da declaração de inconstitucionalidade proferida, tendo sido definido marco para tanto nas respectivas sessões de julgamento.



Assim, entendemos que não subsiste substrato para a afirmativa de que o Supremo Tribunal Federal não modula suas declarações de inconstitucionalidade de benefícios fiscais que impliquem a guerra fiscal, valendo-se do instituto excepcionalmente, mas sim

⁷⁷ ADI n. 3.796, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 08.03.2017, public. 01.08.2017, p. 37.

que há verdadeira tendência à modificação do termo da eficácia de suas decisões nos casos em comento.

6.2. (Des)uniformidade dos critérios aplicados

O art. 27 da Lei n. 9.868/1999, determina que, para que possa ser aplicado o instituto da modulação dos efeitos às decisões proferidas em sede de controle concentrado de constitucionalidade, é preciso que o Supremo Tribunal Federal constate, casuisticamente, *razões de segurança jurídica* ou de *excepcional interesse social*.

Conforme aduzido anteriormente, por se tratarem de conceitos indeterminados pelo legislador, há ampla discricionariedade do Excelso para que este os verifique e determine seus respectivos conteúdos normativos.

Nesse sentido, em conformidade com o pensamento de Humberto Ávila⁷⁸, o Direito, e, por conseguinte, seu intérprete – no caso, o Supremo Tribunal Federal –, deve selecionar e positivar as expectativas que poderão determinar vinculativamente o comportamento dos membros da sociedade.

De tal forma, o Direito realiza a noção de segurança jurídica, já que propicia um mínimo de certeza, previsibilidade e eficácia da norma jurídica, as quais se tornam mais evidentes a partir da adoção sistemática de critérios similares para julgamento de situações que, senão análogas, guardam diversos traços de similitude.

Ocorre que, ao contrário do que doutrinariamente desejado, da análise das ações diretas de inconstitucionalidades objetos do presente trabalho, entendemos não ser possível verificar a adoção sistemática de critérios pelo Supremo Tribunal Federal para determinação da modulação da eficácia de suas declarações de inconstitucionalidade relacionadas a benefícios fiscais com base no ICMS e que impliquem guerra fiscal.

Assim, entendemos não ser possível identificar com clareza e precisão, quais os critérios utilizados pelo Supremo Tribunal Federal nos casos em referência, tampouco se estes se coadunariam às noções de *razões de segurança jurídica* ou *excepcional interesse econômico*.

Isso pois, conforme demonstrado ao longo das descrições dos julgamentos das ações diretas de inconstitucionalidade objeto do presente trabalho, as discussões acerca do instituto da modulação dos efeitos em si, e as razões para sua aplicação ou não, são escassas.

Via de regra, a determinação da modulação dos efeitos é sugerida pelo Ministro relator do caso, o qual se limita a pontuar a necessidade de alteração do marco para eficácia da declaração sem grandes delongas acerca dos parâmetros utilizados para tanto, ou das

78 ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 140-141.

razões pelas quais estariam preenchidos os requisitos exigidos pela Lei n. 9.868/1999, tendo os demais Ministros concordado com a proposta ou sugerido pequenos ajustes também sem grandes digressões⁷⁹.

Em relação ao requisito das *razões de segurança jurídica*, a única inferência que podemos fazer a partir da análise das decisões é o fato de que o tempo de vigência da norma é fator considerável para determinação da modulação dos efeitos.

Em contrapartida, não é possível identificar por quanto tempo um ato normativo teve que estar vigente, sem ter sua eficácia suspensa por meio de medida liminar, para que o Supremo Tribunal Federal determinasse a aplicação da modulação dos efeitos, haja vista existirem decisões nas quais discutiu-se benefício fiscal vigente por cinco anos (ADI n. 3794-ED) até mais de duas décadas (ADI n. 429).

Ademais, a impossibilidade desta identificação fica mais evidente quando levamos em conta o julgamento da ADI n. 3.794-ED e da ADI n. 4.481, ambas de relatoria do Ministro Roberto Barroso, julgadas com apenas três meses de diferença e que discutiam benefícios fiscais válidos por 5 (cinco) anos e 8 (oito) anos, respectivamente.

Na ADI n. 3.794-ED, como demonstrado em tópico anterior, o Supremo Tribunal Federal por unanimidade determinou a não aplicação do instituto da modulação dos efeitos ao caso, todavia na ADI n. 4.481, por maioria de votos, em situação fático-jurídica similar, optou pela alteração do marco para eficácia, sem ter a Corte arcado com o ônus argumentativo de demonstrar as razões pelas quais assim fora determinado num caso e no outro.

No mesmo sentido, o posicionamento do Ministro Alexandre de Moraes, o qual na ADI n. 4.985, de sua relatoria, considerou inexistentes os requisitos legais de segurança jurídica para modular os efeitos de benefício fiscal vigente por mais de 17 anos, enquanto na ADI n. 3.984, de relatoria do Ministro Luiz Fux, acompanhou o relator para modular os efeitos da decisão de benefício fiscal vigente por 13 anos a partir da sugestão do relator formulada em um único parágrafo.

Já no que diz respeito às *razões de excepcional interesse social*, as dúvidas quanto à determinação do conceito permanecem as mesmas, não sendo possível extrair dos julgamentos analisados quais seriam os elementos considerados pelo Supremo Tribunal Federal para verificação de excepcional interesse social.

Isso pois, em cada ação direta de inconstitucionalidade há a proeminência, ainda que sutil, uma vez que pouco discutido, de um critério específico. Por exemplo, na ADI n. 429, nos termos do Ministro Luiz Fux, haveria a suposta ausência de prejuízos causados pela manutenção até o momento dos benefícios relacionados aos portadores de deficiência; nas

79 ADI n. 429, ADI n. 4.628, ADI n. 394-ED, ADI n. 2.663.

ADI n. 4.481, n. 3.779 e n. 4.985 nos termos do Ministro Roberto Barroso, haveria a ponderação entre a boa-fé e a confiança do contribuinte com a supremacia do texto constitucional, e assim por diante.

Assim, apesar de se tratarem de situações nas quais a Corte é instada a se manifestar em tese acerca da constitucionalidade de determinado ato normativo que, porventura, concedera benefício fiscal com base no ICMS que implicou guerra fiscal, esta acaba por definir a presença das *razões de segurança jurídica* e de *excepcional interesse econômico* casuisticamente, sem contudo observar estritamente o quanto decidido em julgamento imediatamente anterior para fins de validação e continuidade da aplicação de um critério aparentemente delineado.

Outra saliência quanto à desuniformidade dos critérios utilizados diz respeito ao marco estabelecido pela Corte para que a declaração de inconstitucionalidade passe a surtir seus efeitos.

De acordo com o art. 27 da Lei n. 9.868/1999, verificados os requisitos acima descritos, o Supremo Tribunal Federal poderá restringir os efeitos da declaração para que esta tenha eficácia (i) a partir de seu trânsito em julgado; ou (ii) de outro momento que venha a ser fixado.

Primeiramente, na situação particular das ações diretas de inconstitucionalidade analisadas, podemos afirmar que, em momento algum, o Supremo Tribunal Federal cogitou modular a eficácia de sua decisão a partir do trânsito em julgado.

Referida possibilidade sequer fora ventilada nos autos analisados, tendo sido a discussão restrita à determinação dos seguintes marcos: (i) data do deferimento da liminar, quando aplicável; (ii) data da sessão de julgamento; (iii) data da publicação da ata da sessão de julgamento; ou (iv) data da publicação do acórdão.

No caso específico da ADI n. 429, a eficácia fora alterada para conceder sobrevida ao benefício por 12 (doze) meses contados da publicação da ata da sessão.

Já para a ADI n. 4.628 a eficácia da decisão se daria a partir da concessão da medida liminar que antecedeu em 7 (sete) meses o julgamento de mérito; assim como para a ADI n. 5.467, cuja liminar foi concedida mais de dois anos antes do julgamento de mérito.

Vide exposto em momento anterior, quando da descrição dos julgamentos, nos debates ocorridos na Corte, na maioria dos casos há discussão acerca do marco para determinação da eficácia da declaração, razão pela qual, quando da resolução do mérito da ADI n. 4.481, o Ministro Roberto Barroso ressaltou a necessidade de o Supremo Tribunal Federal determinar um marco definitivo para modulação, ao menos nos casos de guerra fiscal, tendo sido definida a data da sessão de julgamento.

Ocorre que, tendo os Ministros fixado o marco temporal no qual as declarações de inconstitucionalidade do Supremo Tribunal Federal em relação aos benefícios fiscais de ICMS que impliquem guerra fiscal teriam efeito, nos três julgamentos imediatamente seguintes (ADI n. 2.663, ADI n. 3.796 e ADI n. 3.984), a Corte houve por alterar novamente o marco, da sessão do julgamento para a data da publicação da ata.

Ainda, deve-se considerar que a partir da presidência do Ministro Dias Toffoli, todas as ações objeto do presente trabalho foram julgadas em plenário virtual, procedimento esse, inclusive, veemente rechaçado pelo Ministro Marco Aurélio, como se extrai da sua declaração de voto na ADI n. 3.936 na qual asseverou “a impropriedade de o Supremo pronunciar-se, não em ambiente presencial, mas no dito Plenário Virtual, quando há o prejuízo da organicidade do Direito”.

Independentemente da regularidade do procedimento, fato é que das seis ações julgadas presencialmente (ADIs n. 429, n. 4.628, n. 3.794 ED, n. 4.481, n. 2.663 e n. 3.796), em cinco destas houve debates apartados das declarações dos votos nos quais se discutiu especificamente marcos e critérios para modulação.

A partir das sessões virtuais esses debates não mais foram identificados, fazendo com que a discussão entre os Ministros sobre a modulação dos efeitos tenha reduzido, se não, extirpada.

Não pretendemos discutir neste trabalho qual a relevância ou impacto do marco temporal estabelecido pelo STF para determinar a eficácia de suas decisões, mas constatamos que, em se tratando dos casos que versem acerca do assunto em comento, também não há critério claro que permita previsibilidade quanto ao momento no qual a decisão será eficaz.

6.3. Ministros moduladores e não moduladores

Outro ponto a ser analisado diz respeito à possibilidade de identificação de Ministros moduladores e não moduladores.

Entendemos como “Ministros moduladores” aqueles que, em mais da metade dos casos em que votaram ou participaram dos debates, se posicionaram de forma favorável à aplicação da modulação dos efeitos, tendo este posicionamento sido expressado através de prolação de voto próprio, por acompanhamento ao voto de outro Ministro, ou em manifestação nos debates ocorridos durante as respectivas sessões de julgamento. Assim existindo manifestação do Ministro de forma favorável à aplicação da modulação dos efeitos, qualquer que seja sua forma, este fora classificado como modulador.

Em contrapartida, os “Ministros não moduladores” são aqueles que, em oposição ao quanto exposto, se manifestaram pela não aplicação do instituto da modulação dos efeitos.

Aqueles cuja quantidade de votos a favor da modulação e contra estas coincidem, foram considerados como classificação não aplicável (N/A).

Nos julgamentos nos quais os Ministros estavam ausentes, ou não compunham a Corte naquele período, ou tornou-se prejudicada a análise da modulação dos efeitos, a exemplo do voto do Ministro Marco Aurélio pela improcedência das ADIs n. 2.663 e n. 3.796, referidos casos não foram computados para determinação como modulador ou não modulador, tendo sido marcados como “não aplicável” (N/A).

Ressaltamos que as razões pelas quais um Ministro decidiu pela aplicação, ou não do instituto, não são pertinentes à análise do presente tópico, vez que procuramos constatar apenas se o Ministro se posicionou de forma favorável ou contrária à modulação dos efeitos quando da declaração de inconstitucionalidade de benefício fiscal com base no ICMS que implique guerra fiscal.

Desta forma, chegamos à seguinte constatação:

	ADI 429	ADI 4628	ADI 3794-ED	ADI 4481	ADI 2663	ADI 3796	ADI 4985	ADI 3984	ADI 5467	ADI 3779	ADI 3936	Classificação
Luiz Fux	Pró-modulação	Pró-modulação	Antimodulação	Pró-modulação	Pró-modulação	Pró-modulação	Antimodulação	Pró-modulação	Pró-modulação	Antimodulação	Pró-modulação	Modulador
Marco Aurélio	Antimodulação	Antimodulação	Antimodulação	Antimodulação	N/A	N/A	Antimodulação	Antimodulação	Antimodulação	Antimodulação	Antimodulação	Não-modulador
Gilmar Mendes	Pró-modulação	Pró-modulação	N/A	N/A	Pró-modulação	Pró-modulação	Pró-modulação	Pró-modulação	Pró-modulação	Antimodulação	Pró-modulação	Modulador
Dias Toffoli	Pró-modulação	Pró-modulação	N/A	Pró-modulação	Pró-modulação	Pró-modulação	Antimodulação	Pró-modulação	Pró-modulação	Antimodulação	Pró-modulação	Modulador
Cármem Lúcia	Pró-modulação	Pró-modulação	N/A	Pró-modulação	Pró-modulação	Pró-modulação	Antimodulação	Pró-modulação	Pró-modulação	Antimodulação	Antimodulação	Modulador
Rosa Weber	Pró-modulação	Pró-modulação	Antimodulação	Pró-modulação	Pró-modulação	Pró-modulação	Antimodulação	Pró-modulação	Pró-modulação	Antimodulação	Antimodulação	Modulador
Teori Zavascki	Pró-modulação	Pró-modulação	Antimodulação	Pró-modulação	Pró-modulação	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Modulador
Celso de Mello	N/A	Pró-modulação	Antimodulação	Pró-modulação	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Antimodulação	N/A
Roberto Barroso	Pró-modulação	N/A	Antimodulação	Pró-modulação	Pró-modulação	Pró-modulação	Pró-modulação	Pró-modulação	Pró-modulação	Pró-modulação	Pró-modulação	Modulador
Ricardo Lewandowski	Pró-modulação	Pró-modulação	Antimodulação	Pró-modulação	Pró-modulação	Pró-modulação	Antimodulação	Pró-modulação	Pró-modulação	Antimodulação	Antimodulação	Modulador
Edson Facchin	N/A	N/A	N/A	N/A	Pró-modulação	Pró-modulação	Antimodulação	Pró-modulação	Pró-modulação	Antimodulação	Antimodulação	Modulador
Alexandre de Moraes	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	Antimodulação	Pró-modulação	Pró-modulação	Antimodulação	Antimodulação	Não-modulador
	Presidência Ricardo Lewandowski				Presidência Cármem Lúcia			Presidência Dias Toffoli				

Observamos portanto que, no período das três presidências nas quais foram proferidos os julgamentos das ações diretas de inconstitucionalidade analisadas, 9 (nove) de 12 (doze) Ministros do Supremo Tribunal Federal se enquadram na categoria de Ministros Moduladores, uma vez que, dentre os casos nos quais se pronunciaram, na maioria destes decidiram pela aplicação do instituto da modulação dos efeitos.

Desta forma, com base na análise estritamente objetiva das manifestações nos autos das ADIs em comento, concluímos que o Supremo Tribunal Federal, no período compreendido entre agosto de 2014 a outubro de 2019, era uma Corte composta majoritariamente por Ministros tendentes a aplicar a modulação dos efeitos aos casos envolvendo declaração de inconstitucionalidade de benefício fiscal de ICMS que implicasse guerra fiscal, consideradas as alterações na composição do plenário.

Fosse através de prolação de voto próprio, manifestação em debate, simples concordância com voto de Ministro alheio e afins, fato é que, quando provocados para tanto, os Ministros integrantes tendiam a modular os efeitos de suas decisões.

Ademais, ao analisar o quórum previsto pelo art. 27 da Lei n. 9.868/1999, qual seja, a maioria de dois terços dos Ministros votantes para definição da modulação, observamos também que, no período indicado, inexistia qualquer dificuldade para que este requisito fosse cumprido, em razão da composição do STF.

Outrossim, interessante notar que, apesar de compreendermos não ser metodologicamente possível estender a presente conclusão aos períodos subsequentes de atuação do Supremo Tribunal Federal a partir de outubro de 2019, caberiam algumas colocações a respeito.

Isso pois, desde a Presidência do Ministro Ricardo Lewandowski em agosto de 2014, poucas foram as alterações no quadro de Ministros integrantes do Supremo Tribunal Federal: (i) houve o falecimento do Ministro Teori Zavascki, o qual participara do julgamento de 5 (cinco) das 11 (onze) ADIs analisadas; (ii) o ingresso do Ministro Edson Fachin; e (iii) a incorporação do mais recente integrante, o Ministro Alexandre de Moraes.

Assim, se tomarmos por base a manutenção dos entendimentos proferidos por todos os Ministros nas ações em comento, a dúvida – se existente – que paira em relação à tendência pela aplicação do instituto da modulação aos casos de guerra fiscal de ICMS, reside na atuação do Ministro Alexandre de Moraes, cujo entendimento sobre o assunto se deu apenas em sessões de julgamento virtual, sem ter participado de debates presenciais entre os Ministros.

Logo, concluímos que, nos casos envolvendo a declaração de inconstitucionalidade de benefícios fiscais com base no ICMS e que implicassem guerra fiscal, os Ministros do Supremo Tribunal Federal, no período entre agosto de 2014 e outubro de 2019, tenderam, em sua grande maioria, a alterar a eficácia de suas declarações, sendo possível que tal tendência se mantenha nos momentos posteriores a outubro de 2019.

7. BIBLIOGRAFIA

ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *Competências na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ANDRADE, Fábio Martins de. *Modulação em matéria tributária: o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

ARZUA, Heron. ICMS – caráter nacional – guerra fiscal e seus mecanismos de atuação; o regime dos incentivos fiscais no ICMS. *Revista de Direito Tributário* n. 81. São Paulo, 1998.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 3. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1973.

_____. O princípio da irretroatividade das leis em matéria tributária: o caso do Imposto sobre a Renda. *RDM* n. 56.

ÁVILA, Ana Paula. *A modulação de efeitos temporais pelo STF no controle de constitucionalidade: ponderação e regras de argumentação para a interpretação conforme a Constituição do artigo 27 da Lei 9.868/99*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Segurança jurídica*. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. *Teoria da segurança jurídica*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

BARROSO, Luis Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BARROSO, Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito: o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil. *Boletim de Direito Administrativo* ano 23, n. 1. São Paulo, janeiro 2007.

BARTACHINI, Eliana Maria. ICMS e guerra fiscal: origem, destino, natureza e extinção do direito ao crédito. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário – homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

_____. ICMS – caráter nacional – guerra fiscal, mesa de debates. *Revista de Direito Tributário* n. 85. São Paulo.

BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003.

BORGES, José Souto Maior. Hermenêutica histórica em direito tributário. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* vol. 15, n. 75. São Paulo, jul./ago. 2007.

_____. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e sua inaplicabilidade e incentivos financeiros estaduais. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 63. São Paulo: Dialética.

CALCIOLARI, Ricardo Pires. A guerra fiscal e os limites ao princípio da não cumulatividade do ICMS. *Revista de Direito Tributário* vol. 85. São Paulo, 2002.

CAMARGO, Guilherme Bueno de. A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x centralização. In: CONTI, José Maurício (org.). *Federalismo fiscal*. Barueri: Manole, 2004.

CAMPOS, Cesar Cunha; e MENDES, Gilmar Ferreira (coord.). *Federação e guerra fiscal*. São Paulo: FGV Projetos, 2011, vol. 3.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. *Princípios constitucionais tributários e competência tributária*. São Paulo: RT, 1986.

_____. *Curso de direito constitucional tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. *A regra matriz do ICM*. Tese. São Paulo, 1981.

_____. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Leal, 1974.

_____. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *O controle de constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988*. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.

CONTI, José Maurício. Dívida pública e responsabilidade fiscal no federalismo brasileiro. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). *Direito tributário – homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, vol. II.

COSTA, Alcides Jorge. Guerra fiscal e modulação dos efeitos das decisões do STF. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2012, vol. 16.

COSTA, Gustavo F. Cavalcanti. O conflito de competência exonerativa em matéria de ICMS: uma abordagem político-jurídica sobre a “guerra fiscal” na Federação brasileira. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* ano 10, n. 42. São Paulo, 2002.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2015.

DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de direito processual civil*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

ELALI, André. *Incentivos fiscais internacionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Ciência do direito*. São Paulo: Atlas.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. Controle de constitucionalidade: uma análise das Leis 9.868/99 e 9.882/99. *Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE)* n. 19. Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público (IBDC), 2009.

MENDONÇA, Christine. Segurança na ordem tributária nacional e internacional. *II Congresso Nacional de Estudos Tributários. Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito*. São Paulo: Noeses, 2005.

MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*. T. II, 3. ed. Coimbra: Coimbra, 1996.

MOREIRA, Gilberto Ayres. Guerra fiscal e os limites ao princípio da não cumulatividade do ICMS. *Revista de Direito Tributário* vol. 85. São Paulo, 2002.

NERY JUNIOR, Nelson. Boa-fé objetiva e segurança jurídica. *Efeito ex nunc e as decisões do STJ*. São Paulo: Manole, 2008.

OLIVEIRA, Aline Lime de. A limitação dos efeitos temporais da declaração de inconstitucionalidade no Brasil: uma análise da influência dos modelos norte-americano, austríaco e alemão. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2008. Disponível em: <http://www.pucrs.br/edipucrs/efeitostemporais/frame/html>. Acesso em: maio 2018.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

PYRRHO, Sérgio. *Soberania, ICMS e isenções os convênios e os tratados internacionais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

REZENDE, Fernando. *ICMS: como era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças*. São Paulo, 2011.

SCAFF, Fernando Facury. *A responsabilidade tributária e a inconstitucionalidade da guerra fiscal*. São Paulo: Dialética, 2011.

_____. Aspectos financeiros do sistema de organização territorial do Brasil. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 112. São Paulo: Dialética, 2005.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, vol. IV.

ZAVASCKI, Teori Albino. Ações de controle concentrado de constitucionalidade. In: DIDIER JR., Fredie; e FARIAS, Cristiano Chaves de. *Procedimentos especiais cíveis – legislação extravagante*. São Paulo: Saraiva, 2003.

Sítios eletrônicos:

<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/lei-complementar-1602017-o-fim-da-guerra-fiscal-11082017> acesso em 02.08.2018.