

**MODULAÇÃO DE EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA SOB A ÓTICA DO
DIREITO DOS CONTRIBUINTES**

**MODULATION OF EFFECTS ON TAX MATTERS FROM THE PERSPECTIVE OF
TAXPAYER LAW**

Mirella Luana Brito Caran¹

RESUMO

O presente artigo analisa o tema da modulação de efeitos em matéria tributária sob o aspecto do direito fundamental dos contribuintes. A metodologia de pesquisa utilizada é a dedutiva. Inicialmente será desenvolvida uma correlação entre os institutos da supremacia da Constituição e do controle de constitucionalidade. Após, será abordado o tema da modulação de efeitos e de seus critérios norteadores. Por fim, será analisado o instituto da modulação de efeitos nas declarações de inconstitucionalidade e o direito fundamental dos contribuintes. Nesse contexto, pode-se observar que a manutenção, por meio da aplicação de efeitos prospectivos da norma tributária inconstitucional somente deve ser concedida em hipóteses excepcionais. Não podendo ser concedida em benefício do Estado e em prejuízo aos direitos fundamentais dos contribuintes - tais como a segurança jurídica e da previsibilidade. E para melhor ilustração do tema, será analisada a ADI nº. 4.481/PR.

Palavras-chave: Modulação de efeitos em matéria tributária. Direito fundamental dos contribuintes. ADI nº. 4.481/PR.

ABSTRACT

This article analyzes the issue of modulation of effects in tax matters from the perspective of the fundamental right of taxpayers. The research methodology used is deductive. Initially, a correlation will be developed between the institutes of the supremacy of the Constitution and the control of constitutionality. Afterwards, the theme of effects modulation and its guiding criteria will be addressed. Finally, the institute of modulation of effects in declarations of unconstitutionality and the fundamental right of taxpayers will be analyzed. In this context, it can be observed that maintenance, through the application of prospective effects of the unconstitutional tax rule, should only be granted in exceptional cases. It cannot be granted to the Benefit of the State and to the detriment of the fundamental rights of taxpayers - such as legal certainty and predictability. And for a better illustration of the theme, ADI nº. 4,481/PR.

Keywords: Modulation of effects in tax matters. Fundamental right of taxpayer. ADI nº. 4.481/PR.

¹ Advogada, inscrita na OAB/RS 109.056, pós-graduada em direito tributário e direito empresarial e membro dos grupos de estudos de direito imobiliário e LGPD, ambos da ESA/RS.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho científico terá por finalidade abordar o tema da modulação de efeitos nas ações declaratórias de inconstitucionalidade sob o enfoque do direito fundamental dos contribuintes. Dada a natureza de suas exações, bem como por atingir direitos e garantias fundamentais dos contribuintes e os interesses do Estado, o tema da modulação de efeitos em matéria tributária ganha destaque na seara doutrinária, jurisprudencial e legal. Mostrando-se relevante pelas consequências geradas no mundo dos fatos e no normativo. Assume especial importância face às recentes decisões jurisprudenciais. Ademais, é um tema intimamente ligado à ordem constitucional, à estruturação do Estado Democrático de Direito e com os direitos e garantias fundamentais.

Pelas razões acima expostas, busca-se apresentar resposta para o seguinte questionamento: “sob o fundamento do interesse público, a modulação de efeitos pode ser arguida pela Fazenda Pública para a manutenção de norma tributária inconstitucional em prejuízo aos direitos fundamentais dos contribuintes?”

Objetivando-se alcançar o resultado pretendido, o presente artigo será dividido em dois momentos. Primeiramente, busca-se desenvolver a pesquisa com base nas fontes ofertadas pela doutrina e legislação vigente. Após, visando aproximar a teoria da prática forense, busca-se enriquecer o trato da matéria com a análise de jurisprudência. Os procedimentos e técnicas utilizadas para se chegar ao resultado desejado são aqueles atinentes à metodologia de pesquisas bibliográfica, oriundos da coleta dos dados anteriormente mencionados, da organização e disposição dos materiais bibliográficos, bem como da análise, interpretação e argumentação dos conteúdos.

Para melhor compreensão do problema proposto, o trabalho será subdividido em três capítulos. No primeiro capítulo, pretende-se apresentar o conceito de Estado Democrático de Direito, para, em seguida, viabilizar a reflexão sobre a relação deste com o princípio da supremacia da Constituição e com o controle de constitucionalidade. Já no segundo capítulo, busca-se apresentar o tema da modulação de efeitos em matéria tributária sob o aspecto doutrinário, bem como discutir a possibilidade de o Estado arguir a aplicação da modulação de efeitos prospectivos em matéria tributária em prejuízo aos direitos fundamentais dos contribuintes. No terceiro capítulo, o objeto deste trabalho científico se voltará à análise da Ação Direita de Inconstitucionalidade nº. 4.481/PR, proferida pelo Supremo Tribunal Federal (STF). Nesta oportunidade analisar-se-á os fundamentos que legitimaram a declaração de inconstitucionalidade da Lei nº. 14.985/2006, bem como as controvérsias em relação a decisão de aplicação dos efeitos da modulação a partir da sessão de julgamento.

Volume 13 – Número 1 (2023) - Porto Alegre – Rio Grande do Sul – Brasil

Por derradeiro, apresentar-se-á as considerações finais sobre o trabalho realizado, discutindo-se de maneira conclusiva sobre os pontos trabalhados, reafirmando-se nesta ocasião, sua relevância social e jurídica.

1 ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

O Estado brasileiro, nos termos da Constituição Federal de 1988, é o Democrático de Direito². Considerando que o legislador constituinte elevou a República Federativa do Brasil ao status de Estado Democrático de Direito, indispensável se mostra a compreensão dos referidos conceitos.

O Estado Moderno nasce, no fim do século XVIII, com um propósito de evitar o arbítrio inseguro dos governantes. Em outras palavras, vale dizer que o Estado de Direito pode ser traduzido no ideal de que o poder político está preso e subordinado ao direito objetivo, que exprime o justo e igual para todos os cidadãos (FERREIRA, 2008, p. 02). O núcleo dessa relação reside no respeito à hierarquia legal, à separação dos poderes e aos direitos e garantias individuais, todos submissos às leis democraticamente promulgadas. Esta é a evolução na qual se insere o Estado de Direito, com as funções e poderes bem definidos. Por sua vez, o termo democrático diz respeito ao regime de governo no qual a soberania é exercida pelo povo, de forma direta ou indireta.

Por meio de uma construção hermenêutica, o constitucionalismo moderno agregou ao Estado brasileiro o viés social e ambiental, tendo em vista que o texto constitucional também preconiza ações afirmativas voltadas à garantia da segurança, do bem-estar social, do meio ambiente ecologicamente equilibrado e da sadia qualidade de vida dos cidadãos (CRFB/88, artigos 5º, 6º, 225 e outros).

Por todo o exposto, pode-se inferir que para que reste caracterizado um Estado Democrático de Direito, necessário se faz à observância das leis pré-existentes no Estado em questão, devidamente criadas pelos representantes do povo legitimamente eleitos. No entanto, a existência por si só de um conjunto de normas escritas e jurisdição independente não alcança

² CRFB/88, art. 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela União indissolúvel dos Estados, Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I - a soberania; II - a cidadania; III - a dignidade da pessoa humana; IV os valores sociais do trabalho e da livre-iniciativa; V - o pluralismo político.

a concepção de Estado Democrático de Direito, tendo em vista que a existência deste pressupõe que os direitos sejam assegurados e plenamente exercidos dentro do ideal democrático (OLIVEIRA, 2010, p. 27).

Assim, diante da necessidade de criação de um mecanismo de controle e fiscalização da ordem social, da segurança jurídica e dos direitos fundamentais, incorporou-se ao ordenamento jurídico brasileiro o instituto de controle de constitucionalidade das normas.

1.1 Controle de constitucionalidade como mecanismo garantidor da supremacia da Constituição e do Estado Democrático de Direito

O princípio da supremacia da Constituição se apresenta no ordenamento jurídico brasileiro como uma consequência lógica do sistema de rigidez constitucional - e é justamente a maior complexidade para a elaboração e alteração da norma constitucional que garante a esta a superioridade em relação às demais (SILVA, 2000, p. 45). O controle de constitucionalidade, por sua vez, se apresenta como um mecanismo garantidor da supremacia da Constituição e de sua força vinculante em relação aos demais poderes públicos e atos infraconstitucionais. Igualmente, ao alcançar a garantia dos direitos fundamentais constitucionalmente protegidos, legitima-se o Estado e viabiliza-se o processo democrático, por conseguinte, garante-se a salvaguarda do Estado de Direito (CARVALHO, 2006, p. 318).

Diante da incontestável relevância da supremacia da Constituição, imprescindível se mostra a discussão sobre as formas e modos de defesa desta, bem como sobre a necessidade de controle de constitucionalidade dos atos emanados pelo poder público (MENDES; BRANCO; COELHO, 2011, p. 1.059).

O ordenamento jurídico brasileiro adota, como regra, o sistema de controle de constitucionalidade jurídico (ou jurisdicional), que concede aos órgãos do Poder Judiciário, com função jurisdicional, a possibilidade de declarar a inconstitucionalidade de leis ou de atos do poder público que contrariem, formal ou materialmente, as normas emanadas pelo texto constitucional, tornando-os nulos desde a promulgação. Quanto aos tipos de controle de constitucionalidade, estes podem ser classificados

Volume 13 – Número 1 (2023) - Porto Alegre – Rio Grande do Sul – Brasil

em preventivo e repressivo³, sendo que este último ocorre por meio das vias de controle difuso⁴ e concentrado.

O controle difuso, também denominado de controle por via de exceção ou de defesa, transforma cada indivíduo em fiscal da Constituição e da constitucionalidade das leis (CARVALHO, 2006, p. 334), tendo em vista que outorga ao cidadão (parte legítima do processo) ou ao Ministério Público a competência para arguir a inconstitucionalidade da lei. Essa modalidade de controle é exercida por qualquer juiz ou tribunal que possua função jurisdicional, em qualquer tipo de ação e tem o condão de afastar incidência da norma inconstitucional, produzindo seus efeitos de forma retroativa (efeito *ex tunc*) somente para as partes envolvidas na ação (eficácia *inter partes*).

Diferente do que ocorre no controle difuso, no concentrado busca-se a declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo em tese (ou abstrato), independentemente da existência de um caso concreto. Ademais, o objeto principal desta ação é a própria declaração de inconstitucionalidade (MORAES, 2009, p. 730). O controle concentrado (por via de ação ou controle abstrato de constitucionalidade) nada mais é do que um “um processo que visa sobretudo a defesa da Constituição e da legalidade democrática” (CARVALHO, 2006, p. 342), sendo, portanto, realizado exclusivamente pelo STF⁵. Enquanto na defesa das Constituições Estaduais ou Leis Orgânicas Municipais o órgão julgador competente passa a ser o Tribunal de Justiça do respectivo Estado-membro.

Em decorrência do princípio da nulidade, nesta via de controle, os efeitos da declaração de inconstitucionalidade atingem a todos (eficácia *erga omnes*) e em regra, possuem efeitos *ex tunc* (retroativos), o que importa no desfazimento do ato inconstitucional desde a sua origem. Quanto ao rol de legitimados para a propositura da ação vale destacar que a doutrina o classifica

³ A referida classificação fundamenta-se no princípio da separação dos poderes, A primeira é exercida pelo Poder Legislativo, na garantia do devido processo legislativo. Enquanto a segunda é exercida pelo Poder Judiciário, após a elaboração da norma.

⁴ Embora o Conselho Nacional de Justiça (CNJ) seja um órgão do Poder Judiciário e realize controle interno, não possui função jurisdicional, logo, não realiza controle difuso.

⁵ CRFB/88, art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: I - processar e julgar, originariamente: a) a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal.

como exaustivo (*numerus clausus*) e o seu fundamento legal pode ser extraído do artigo 103 da Constituição⁶.

Como visto, dada a relevância do princípio da supremacia da Constituição - consequentemente, garantia da ordem social, da segurança jurídica e do próprio Estado Democrático de Direito - o princípio da nulidade da lei ou ato normativo inconstitucional adquire status de valor constitucional. No entanto, por se tratar de direito relativo, a eficácia do referido princípio vem sendo mitigada pela jurisprudência do STF, conforme se verifica no capítulo que segue.

2 MODULAÇÃO DE EFEITOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

As divergências sobre o instituto da modulação de efeitos em matéria tributária ganham destaque não só pelo peso que os interesses em conflito⁷ possuem para o sistema jurídico, como também em razão da alta carga axiológica dos critérios norteadores referidos pelos artigos 27 da Lei nº. 9.868/99 e 11 da Lei nº. 9.882/99 (NETTO, 2015, p. 239). Com base na exceção apresentada pelos artigos 27 da Lei nº. 9.868/99⁸, 11 da Lei nº. 9.882/99 e 927, §3º do Código de Processo Civil, a regra geral da nulidade absoluta da lei ou ato normativo inconstitucional pode ser mitigada pelo STF, pois ao lado do princípio da nulidade outros valores, de igual importância, destacam-se, tais como, o princípio da segurança jurídica, da boa-fé, da igualdade, da proteção da confiança legítima pelo contribuinte e da previsibilidade (ZAVASCKI, 2017, p. 69). Ou seja, excepciona-se o princípio da nulidade, mitigando o seu efeito *ex tunc* para conferir-lhe eficácia *ex nunc* (não retroativa), modulação temporal a partir de certo período ou atribuição de efeitos a partir do trânsito em julgado da decisão, por razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social.

⁶ CRFB/88, art. 103. Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e ação declaratória de inconstitucionalidade: I - o Presidente da República; II - a Mesa do Senado Federal; III - a Mesa da Câmara dos Deputados; IV - a Mesa da Assembleia Legislativa; V - o Governador de Estado ou do Distrito Federal; VI - o Procurador-Geral da República; VII - o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil; VIII - partido político com representação no Congresso Nacional; IX - confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional.

⁷ Qual seja, o interesse do Estado em contraposição aos direitos dos contribuintes, que possui status de direitos fundamentais.

⁸ 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 2/3 de seus respectivos 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.

Volume 13 – Número 1 (2023) - Porto Alegre – Rio Grande do Sul – Brasil

Para melhor compreensão do tema pretende-se estabelecer uma breve definição dos conceitos de segurança jurídica e de excepcional interesse social.

A segurança jurídica visa garantir certa coerência e estabilidade na conduta do Estado e se relaciona diretamente com o princípio da boa-fé, da legalidade e da proteção à confiança⁹, à medida que propicia ao cidadão condições de previsibilidade sobre as normas vigentes, por conseguinte, cria-se uma expectativa de que estas sejam cumpridas¹⁰.

Por sua vez, a doutrina explica o termo “relevante interesse social” de forma ampla. Diante da vagueza terminológica do referido conceito, a arguição de qualquer princípio constitucional relevante pode ser suscitada no juízo de ponderação para dar forma ao conceito de excepcional interesse social (ÁVILA, 2009, p. 167). A esse respeito, destaca-se parte do voto do Ministro Gilmar Mendes proferido no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº. 582.280/RJ, julgado pela Segunda Turma do STF¹¹:

Configurado eventual conflito entre os princípios da nulidade e da segurança jurídica, que, entre nós, tem status constitucional, a solução da questão há de ser, igualmente, levada a efeito em processo de complexa ponderação. O princípio da nulidade continua a ser a regra também. O afastamento de sua incidência dependerá de severo juízo de ponderação que, tendo em vista análise fundada no princípio da proporcionalidade, faça prevalecer a segurança jurídica ou outro princípio constitucionalmente relevante manifestado sob a forma de excepcional interesse social preponderante. Assim, aqui, a não-aplicação do princípio da nulidade não se há de se basear em consideração de política judiciária, mas em fundamento constitucional próprio (2006, p. 1.207).

Em outras palavras, a modulação de efeitos é medida excepcional e só é possível se o Estado lograr êxito em demonstrar que tal medida é indispensável à concretização dos direitos fundamentais e para a garantia da ordem constitucional.

Superada a conceituação do instituto da modulação de efeitos e a compreensão dos seus critérios norteadores, busca-se apresentar o tema sob o aspecto do direito dos contribuintes.

⁹ Desdobramento subjetivo do conceito de segurança jurídica.

¹⁰ Desdobramento objetivo do conceito de segurança jurídica.

¹¹ Trata-se de trecho extraído do Agravo Regimental no Agravo no Instrumento nº. 582.280/RJ, interposto contra acórdão que não recepcionou o art. 67 do Código Tributário do Município do Rio de Janeiro (Lei 691 de 1984), o qual estabelece a progressividade do IPTU. O Município do Rio de Janeiro (parte agravante) postulou a legitimidade da progressividade da exação e, subsidiariamente, pleiteou que a declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF tenha eficácia *ex nunc*, para o fim de afastar o pedido de repetição de indébito requerido pela parte agravada. A Segunda Turma do STF, por votação unânime, negou provimento ao recurso e entendeu que não se aplicaria a exceção determinada pelo art. 27 da Lei 9.868/1999, pois a referida lei municipal sequer foi recepcionada pela Constituição de 1988.

2.1 Modulação de efeitos em matéria tributária sob a ótica do direito fundamental dos contribuintes

Considerando que a realização do bem comum deve se sobrepôr ao interesse individual, em determinadas relações jurídicas em que o Estado é parte, este goza de prerrogativas especiais em face dos particulares. Entretanto, assim como o legislador constituinte concedeu competências e vantagens aos entes federados, conforme suas respectivas competências, também estabeleceu limitações ao poder de império conferido a estes, isto é, propôs limitações e garantias à invasão no patrimônio dos particulares. Tal invasão justifica a existência dos direitos e garantias concedidos aos contribuintes, que não só limitam como resguardam uma relação segura e justa entre os sujeitos da relação jurídico-tributária (NETTO, 2015, p. 240).

Nesse contexto, destaca-se que embora o Título II da Constituição Federal de 1988 verse sobre os direitos e garantias fundamentais, o §2º do artigo 5º do referido diploma legal estabelece uma cláusula de abertura, possibilitando aos operadores do direito buscar desdobramentos dos direitos e garantias fundamentais em diversos dispositivos do texto constitucional. Partindo desta premissa a doutrina conferiu ao direito dos contribuintes o status de direito fundamental (NETTO, 2015, p. 163).

Assim, diante do quadro normativo instaurado após a declaração de inconstitucionalidade em matéria tributária, indispensável se mostra a adoção de um juízo de ponderação, pois de um lado observa-se a regra do princípio da nulidade absoluta decorrente da inconstitucionalidade da norma e, de outro verifica-se a situação jurídica em concreto, bem como os demais bens jurídicos atingidos pela permanência da norma inconstitucional no plano real. Ou seja, ao considerar os efeitos que se operam no campo prático o julgador deverá modular os efeitos por meio da ponderação dos valores jurídicos colidentes e deverá “optar pela providência menos gravosa ao sistema de direito, ainda quando ela possa ter como resultado o da manutenção de uma situação originariamente ilegítima” (ZAVASCKI, 2017, p. 70).

No entanto, o Estado não pode invocar somente o princípio da segurança jurídica em detrimento aos direitos fundamentais dos contribuintes, pois o referido princípio também é um direito fundamental do cidadão e não deve prevalecer em caso de conflito, tendo em vista que os direitos fundamentais são benesses concedidas aos cidadãos e não ao Estado (ÁVILA, 2009, p. 151). No mesmo sentido, Antônio Alves Pereira Netto aduz que:

[...] a modulação de efeitos em matéria tributária só pode ser justificada pelo argumento da segurança jurídica se for manejada em favor do contribuinte, tendo em vista que seria uma contradição proteger o Estado em razão de um próprio ato seu (NETTO, 2015, p. 241).

Como visto, no âmbito doutrinário observa-se uma tendência de que a modulação de efeitos deverá ser aplicada pela Suprema Corte em uma linha interpretativa restritiva, para que sejam garantidos os direitos fundamentais, a ordem constitucional e a segurança jurídica das relações firmadas entre o fisco e os contribuintes (LEAL, 2008, p. 86). Assim, a exceção à regra da nulidade absoluta da declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo em matéria tributária não pode ser arguida pelo Estado para manutenção de situação que a lei inconstitucional tenha gerado em seu benefício, tampouco para se eximir das responsabilidades patrimoniais decorrentes da violação da norma constitucional, em prejuízo aos direitos fundamentais dos contribuintes. Igualmente, a Suprema Corte deve adotar uma postura coerente, confiável e uniforme na tomada de decisões, de modo a concretizar a manutenção da ordem constitucional e dos valores protegidos pelo Estado Moderno.

3 AÇÃO DIREITA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº. 4.481

Visando enriquecer a reflexão sobre o tema pretende-se discorrer sobre o julgamento da Ação Direita de Inconstitucionalidade (ADI) nº. 4.481, que declarou a inconstitucionalidade da Lei Estadual nº. 14.985/2006, do Estado do Paraná.

Como dito, trata-se de ADI, com pedido liminar, proposta pela Confederação Nacional da Indústria (CNI), em face dos artigos 1º a 8º e 11 da Lei nº. 14.985/2006, sob o argumento de que os referidos dispositivos violam o artigo 155, §2º, XII, “g” da CRFB/88¹², pois instituem benefício fiscal relativo ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) sem a autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

Em sede de defesa, a Assembleia Legislativa e o Governador do Estado do Paraná pleitearam pela improcedência do pedido sob o fundamento de que o processo de elaboração da lei em questão não viola o texto constitucional. Por sua vez o Advogado Geral da União e a

¹² CRFB/88, art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: §2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: XII – cabe à lei complementar: g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Volume 13 – Número 1 (2023) - Porto Alegre – Rio Grande do Sul – Brasil

Procuradoria-Geral da República apresentaram manifestação no sentido que a ação em apreço deve ser conhecida e parcialmente provida.

Quanto a análise da legitimidade para propositura da ADI, o Ministro Relator, Luís Roberto Barroso, destacou que a parte requerente é entidade sindical, portanto, se enquadra no rol de legitimados, nos termos do artigo 103, IX da CRFB/88. E, por se tratar de entidade sindical, a parte requerente se enquadra no rol de legitimados especiais, sendo necessária a comprovação da pertinência temática. Que, por sua vez, restou caracterizada diante da relação entre o objeto do pedido da ação de declaração de inconstitucionalidade com o objetivo institucional descrito pelo artigo 3º, I do Estatuto da CNI¹³.

Superado o reconhecimento dos pressupostos de legitimidade e pertinência temática, os Ministros iniciaram o julgamento da análise de mérito. O Tribunal Pleno do STF reconheceu a constitucionalidade do inciso I do artigo 1º da Lei nº. 14.985/2006, sob o fundamento de que o diferimento do recolhimento da quantia devida de ICMS não caracteriza redução ou dispensa do valor, portanto, não configura hipótese de concessão de benefício fiscal. Igualmente, estendeu a declaração de constitucionalidade ao artigo 5º do mesmo diploma, tendo em vista que o mesmo se enquadra na determinação descrita pelo artigo 12, IX da Lei Complementar nº. 87/1996.

Quanto a declaração de inconstitucionalidade do inciso II e parágrafo único do artigo 1º e dos artigos 2º, 3º e 6º da Lei nº. 14.985/2006, o Tribunal Pleno não realizou qualquer inovação de posicionamento, pois já era pacificado nos tribunais superiores que a instituição de benefícios fiscais referentes ao ICMS somente poderia ser concedida por meio da realização de convênio do CONFAZ, sob pena de violação do artigo 155, §2º, XII, “g”, da CRFB/88 e da Lei Complementar nº. 24/1975. Igualmente, o inciso II do art. 11 da Lei nº. 12.985/2006 foi declarado inconstitucional, pois concede ao Governador do Estado poderes para autorizar, por ato infralegal, a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS para as empresas domiciliadas no Estado do Paraná, violando expressamente o artigo 150, §6º da CRFB/88¹⁴.

¹³ Dentre os objetivos institucionais descritos pelo art. 3º do Estatuto da CNI, pode-se extrair, de seu inciso I, a obrigatoriedade de representar, defender e coordenar os interesses gerais da indústria, contribuindo, direta ou indiretamente, para fomentar a expansão e a competitividade do setor industrial e o desenvolvimento econômico e social do País.

¹⁴ CRFB/88, art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: §6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido

Por fim, a declaração de inconstitucionalidade foi estendida aos artigos 4º, 7º, 8º e inciso I do art. 11 da Lei nº. 14.985/2006, tendo em vista que complementam os dispositivos cuja inconstitucionalidade já foi reconhecida anteriormente. Como visto, por unanimidade dos votos, o Tribunal Pleno julgou parcialmente procedente o pedido e declarou a inconstitucionalidade dos dispositivos anteriormente referidos. No entanto, as controvérsias em relação ao julgado em apreço se dão em razão da decisão da maioria dos Ministros em modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade a partir da sessão, conforme se verificará no subcapítulo que segue.

3.1 Análise da concessão de efeitos prospectivos no julgamento da ADI nº. 4.481/PR

Embora a lei inconstitucional seja declarada nula por atentar contra a supremacia da Constituição e do Estado de Direito, a aplicação de efeito retroativo poderá gerar “um resultado mais inconstitucional que o reconhecimento da própria norma inválida” (ÁVILA, 2009, p. 69), objetivando a contenção dos danos no plano prático, deverá prevalecer o bem jurídico mais relevante conforme o caso concreto. Nesse contexto, a aplicação dos efeitos prospectivos nas ações declaratórias de inconstitucionalidade da norma tributária demanda aprofundado juízo de ponderação e cumprimento dos critérios referidos pelo artigo 27 da Lei nº. 9.868/99, uma vez que só pode ser concedida em hipóteses absolutamente excepcionais.

Partindo dessa premissa, busca-se analisar os efeitos da modulação do referido caso, bem como verificar se este atendeu aos critérios de segurança jurídica e excepcional interesse social.

Embora o Ministro Relator Luís Roberto Barroso tenha afirmado que a decisão de modulação ocorreu com base no juízo de ponderação entre a disposição constitucional violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica, não se verifica nos autos aprofundado sopesamento dos valores em conflito. Apenas a conclusão de que os referidos princípios deveriam prevalecer em razão da presunção de constitucionalidade da norma, que esteve em vigor pelo período de 08 (oito) anos, bem como pelo fato de que a atribuição de efeitos

mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, §2º, XII, g.

Volume 13 – Número 1 (2023) - Porto Alegre – Rio Grande do Sul – Brasil

retroativos geraria injusto prejuízo à ordem social e aos contribuintes. De igual sorte, não se verifica nos autos esclarecimentos acerca dos prejuízos anteriormente referidos.

Contrapondo-se a posição da maioria dos Ministros presentes, que votaram pela atribuição de modulação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade a partir da sessão de julgamento, o Ministro Marco Aurélio asseverou que:

É menoscabo à Carta da República editar uma lei como essa, em conflito evidente com a Constituição, já que a sujeição ao convênio unânime nela está em bom vernáculo, para chegar-se ao benefício, e, então, simplesmente, apostar-se na morosidade da Justiça, que, em um futuro próximo, acomodará a situação (2015, p. 33).

Diante da superficialidade dos argumentos utilizados para delimitar os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, torna-se questionável o seu enquadramento nos critérios exigidos pelo artigo 27 da Lei nº. 9.869/1999. Ademais, quando da edição da Lei nº. 14.985/2006 já vigorava nos Tribunais Superiores o entendimento pacificado de que a outorga de benefício fiscal pressupõe convênio de autorização do CONFAZ, sob pena de estimular a “guerra fiscal” entre os Estados-membros e violar disposição constitucional expressa no artigo 155, §2º, XII, “g”. Desse modo, a referida lei foi editada e aprovada em dissonância com o texto constitucional.

Outro ponto que merece destaque é que a vedação descrita pelo artigo 155, §2º, XII, “g” da CRFB/88 é corolário da livre concorrência e da igualdade de condições e tem por finalidade a preservação da arrecadação tributária e a harmonia do pacto federativo. O descumprimento da norma constitucional resultaria na denominada “guerra fiscal”, pois se cada ente pudesse instituir exonerações fiscais de forma discricionária, a tentativa de atrair investimentos e capital poderia ensejar uma significativa redução da carga tributária dos mesmos e, conseqüentemente, prejuízo para o federalismo fiscal.

Por todo o exposto, pode-se inferir que a modulação prospectiva de norma incompatível com a Constituição com base nos superficiais argumentos de boa-fé e segurança jurídica utilizados no julgamento em apreço tende a estimular a reprodução de comportamentos semelhantes pelos demais entes da federação, isto é, a edição de outras normas flagrantemente inconstitucionais. Por sua vez, a insegurança jurídica oriunda da adoção de comportamentos contrários à lei pelos próprios entes federativos - com a chancela do Poder Judiciário - incentiva

que os cidadãos ajam de forma similar, comprometendo-se gravemente à credibilidade das instituições democráticas.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A despeito da questão da declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo se sujeitar a regra de eficácia *ex tunc*, não raras às vezes o reconhecimento da nulidade ocasionava situações ainda mais gravosas do que aquela gerada pela promulgação da norma inconstitucional, tendo em vista que colidia com outros valores de igual relevância jurídica. Para minimizar estes efeitos no plano concreto foi instituído no ordenamento jurídico brasileiro o instituto da modulação de efeitos, o qual concede ao STF a possibilidade de excepcionar o princípio da nulidade, mitigando o seu efeito *ex tunc* para conferir-lhe eficácia *ex nunc*, modulação temporal a partir de certo período ou atribuição de efeitos a partir do trânsito em julgado da decisão por razões de “segurança jurídica” ou de “excepcional interesse social”.

A partir dos objetivos traçados, buscou-se refletir sobre as consequências da modulação de efeitos nas declarações de inconstitucionalidade de matéria tributárias, bem como sobre a adequada utilização dos critérios norteadores referidos pelo artigo 27 da Lei nº. 9.868/99. O tema em questão ganhou destaque devido as consequências patrimoniais geradas no mundo dos fatos, bem como por ofender princípios constitucionais sensíveis, conseqüentemente, a própria supremacia da Constituição.

Verificou-se, ao longo desta pesquisa, uma relutância por parte da doutrina com relação a possibilidade de modulação prospectiva dos efeitos da lei tributária declarada inconstitucional, tendo em vista que os princípios tributários consubstanciam-se em mecanismos de proteção dos contribuintes contra o poder império do Estado.

Os estudos realizados demonstraram que a aplicação dos efeitos prospectivos da declaração de inconstitucionalidade da norma tributária pressupõe rígido sopesamento dos valores em conflito, seguido de aprofundado e coerente esforço argumentativo para demonstrar a necessidade de modulação prospectiva dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, uma vez que está só poderia ser concedida em hipóteses absolutamente excepcionais.

Nesse contexto, foi possível constatar que o Estado não pode se valer de suas prerrogativas e finalidades para se beneficiar ou se eximir das responsabilidades que a lei

inconstitucional tenha gerado. Por tal razão, a arguição da justificativa de prejuízo aos cofres públicos sem nenhuma relação com os pressupostos da segurança jurídica e excepcional interesse social não se constitui como fator suficiente para o afastamento da regra da nulidade e de seu efeito *ex tunc*. Igualmente, a mera arguição dos preceitos da boa-fé, da ordem social e da segurança jurídica sem demonstração efetiva da real necessidade de manutenção dos efeitos da norma inconstitucional também não se enquadram nos critérios norteadores que fundamentam a aplicação da eficácia prospectiva das ações declaratórias de inconstitucionalidade.

Por todo o exposto, observou-se que o STF, na qualidade de guardião da Constituição, deve rechaçar argumentos consequencialistas arguidos pelos poderes executivo e legislativo ou interesses políticos e econômicos aleatórios ao interesse público, de modo a preservar e fortalecer a supremacia da Constituição e o Estado Democrático de Direito e, por conseguinte, garantir efetiva segurança jurídica ao direito fundamental dos contribuintes.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Ana Paula Oliveira. *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 nº. 9.868/1999. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

BRASIL. Constituição (1998). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal, 1998.

_____. *Lei nº. 9.869, de 10 de novembro de 1999*. Inteiro teor disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9868.htm>. Acesso em: 29 abr. 2018, às 23h08.

_____. *Lei nº. 14.985, de 6 de janeiro de 2006*. Inteiro teor disponível em: <http://www.normasbrasil.com.br/norma/lei-14985-2006-pr_142807.html>. Acesso em: 02 mai. 2018, às 21h25.

_____. *Estatuto da Confederação Nacional da Indústria*. Inteiro teor disponível em: <https://static-cms.si.s3.amazonaws.com/media/uploads/arquivos/Estatuto_CNI_251017.pdf>. Acesso em: 02 mai. 2018, às 22h56.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº. 582.280/RJ*. Agravante: Município do Rio de Janeiro/RJ. Agravado: Olivier Charles Mathieux. Segunda Turma. Min. Rel. Celso de Mello. Brasília/DF, Dje 12 set. 2006. Inteiro teor disponível em:

https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/AI_582280_RJ_1279029918767.pdf?Signature=T6zCpuIz1GAHPc5vp1nNQSPQOJ8%3D&Expires=1524594226&AWSAccessKeyId=AKIAIPM2XEMZACAXCMBA&response-content-type=application/pdf&x-amz-meta-md5-hash=404ac1f5ffd0607a36680ee018e151ac Acesso em: 26 abr. 2018, às 10h30.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 4.481/PR*. Requerente: Confederação Nacional da Indústria. Requeridos: Governador do Estado do Paraná e Assembleia Legislativa do Estado do Paraná. Tribunal Pleno. Ministro Relator: Luís Roberto Barroso. DJe 15 mai. 2015. Inteiro teor disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8494796>>. Acesso em: 2 mai. 2018, às 23h15.

CARVALHO, Kildare Gonçalves. *Direito Constitucional – Teoria do Estado e da Constituição*. 12. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

FERREIRA FILHO, M. G. *Direitos Humanos Fundamentais*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

LEAL, Saul Tourinho. *Modular para não pagar: a adoção da doutrina prospectiva negando direito aos contribuintes*. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário. Publicada em nov. 2008. Acesso em: 14 de abril, às 02h50.

MENDES, G. M.; BRANCO, P. G. G.; COELHO, I. M. *Curso de Direito Constitucional*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

NETTO, Antônio Alves Pereira. *Modulação de Efeitos em Matéria Tributária: análise quanto aos fundamentos constitucionais e às possibilidades de aplicação*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

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

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 19ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

ZAVASCKI, Teori Albino. *Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.