



**Centro Universitário de Brasília – UniCEUB**  
**Curso de Graduação em Direito**

**NATÁLIA LOPES LIMA TOZZATTI**

**MODULAÇÃO DE EFEITOS E NORMAS DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA SOB A  
ÓTICA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

**BRASÍLIA/DF**  
**2015**

NATÁLIA LOPES LIMA TOZZATTI

MODULAÇÃO DE EFEITOS E NORMAS DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA SOB A  
ÓTICA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Monografia apresentada ao final do curso de graduação em Direito do Centro Universitário de Brasília como pré-requisito para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientadora: Professora MSc. Ariane Costa Guimarães.

BRASÍLIA/DF  
2015

## AGRADECIMENTOS

*Agradeço aos meus pais por todo o carinho, amor e compreensão despendida ao longo de toda a minha vida e, em especial, durante a minha graduação.*

*Ao Marco Paulo que me entende e me acalma sem que nenhuma palavra seja dita.*

*Ao Rodrigo que ao final dessa jornada, quando eu já demonstrava cansaço, me encorajou e me incentivou a alcançar os meus objetivos.*

*Às minhas amigas que, mesmo com a distância e os diferentes caminhos profissionais a serem traçados, sempre estiveram ao meu lado celebrando cada conquista.*

*A minha orientadora por despertar em mim o interesse e a paixão pelo direito tributário.*

## RESUMO

Este trabalho monográfico se propôs a analisar como o Supremo Tribunal Federal tem contribuído para que as normas de competência sejam respeitadas, bem como de que maneira tem-se aplicado a modulação nas declarações de inconstitucionalidade das normas provenientes do exercício irregular da competência tributária. No primeiro capítulo, colocou-se em foco as normas constitucionais que dotam os entes da federação de competência tributária. No segundo capítulo, tendo em vista a necessidade de aplicação da norma sancionatória de competência, direcionou-se os estudos aos tipos de controle de constitucionalidade. Deu-se enfoque ao controle concentrado de constitucionalidade e à Lei nº 9.868/99 que traz a possibilidade de modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade. No último capítulo realizou-se uma análise empírica dos argumentos trazidos nos julgamentos das ADIs 4481/PR e 3794/PR, nas quais foram declaradas inconstitucionais leis que violavam a competência tributária. Verificou-se, assim, por meio do estudo doutrinário e da jurisprudência recente, que a aplicação do instituto da modulação não tem se dado de maneira uniforme e coerente pela Suprema Corte. Logo, chegou-se a conclusão de que não há na jurisprudência um entendimento consolidado quanto às situações que ocasionam inseguranças jurídicas ou excepcional interesse social e reclamem a mitigação do princípio da nulidade absoluta. Desse modo, estar-se-ia a contribuir com o enfraquecimento das normas constitucionais, assim como com a própria insegurança jurídica.

Palavras-chave: Competência tributária. Controle de constitucionalidade. Modulação dos efeitos da decisão de declaração de inconstitucionalidade. Lei nº 9.868/99.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>7</b>
<b>1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA</b> .....	<b>9</b>
<b>1.1 Poder de tributar ou competência tributária</b> .....	<b>9</b>
1.1.1 Competência e República .....	11
1.1.2 Competência e Federação .....	13
1.1.3 Competência e tributo .....	16
1.1.4 Tipos de competência tributária (legislativa, administrativa e executiva) .....	19
1.1.5 Competência e a Constituição de 1988.....	22
<b>1.2 Os elementos da norma de outorga de competência</b> .....	<b>28</b>
1.2.1 Antecedentes da norma de competência <i>stritu sensu</i> .....	29
1.2.2 Sujeito Ativo .....	30
1.2.3 Procedimento .....	30
1.2.4 Local.....	30
1.2.5 Tempo para criação .....	31
<b>1.3 Consequente da norma de competência <i>stritu sensu</i></b> .....	<b>31</b>
1.3.1 Sujeitos da relação de competência.....	32
<b>1.4 Estrutura lógica da norma de competência</b> .....	<b>33</b>
<b>1.5 Norma sancionatória de competência</b> .....	<b>35</b>
<b>2 CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE</b> .....	<b>37</b>
<b>2.1 Teoria da validade de uma norma jurídica</b> .....	<b>37</b>
2.1.1 Paradoxos entre validade, existência e aplicabilidade .....	37
2.1.2 Análise de validade da norma pelo Poder Judiciário .....	39
<b>2.2 Tipos de inconstitucionalidade</b> .....	<b>42</b>
<b>2.3 Tipos de controle de constitucionalidade</b> .....	<b>44</b>
<b>2.4 Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade</b> .....	<b>45</b>
<b>3. ANÁLISE EMPÍRICA: A MODULAÇÃO NAS AÇÕES DE DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS QUE FOMENTAM A “GUERRA FISCAL”</b> .....	<b>50</b>

<b>3.1 Julgamento ADI 4481/PR.....</b>	<b>54</b>
3.1.1 Fundamentos do autor .....	54
3.1.2 Fundamentos do Governador e da Assembleia Legislativa .....	56
3.1.3 Fundamentos do acórdão .....	58
3.1.4 Modulação.....	60
<b>3.2 Julgamento da ADI 3794/PR .....</b>	<b>61</b>
3.2.1 Fundamentos do autor .....	61
3.2.2 Fundamentos do Governador e da Assembléia Legislativa .....	63
3.2.3 Fundamentos do acórdão .....	66
3.2.4 Modulação.....	67
<b>3.3 Comparação dos argumentos da modulação .....</b>	<b>68</b>
<b>3.4 A incoerência entre a Modulação e a Competência Tributária .....</b>	<b>71</b>
<b>4. CONCLUSÃO .....</b>	<b>75</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>78</b>

## **MODULAÇÃO DE EFEITOS E NORMAS DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA SOB A ÓTICA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

### **INTRODUÇÃO**

Tendo em vista que o Estado brasileiro tem a Constituição Federal de 1988 (CF) como a Lei Maior, ou seja, a prescrição escrita dos princípios e normas aos quais devem respeito o Poder Público e todas as normas infraconstitucionais, qualquer violação a esta máxima deve ser combatida, em especial, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), órgão de cúpula do Poder Judiciário, que tem por prerrogativa a sua proteção.

É dever, portanto, da Suprema Corte expurgar do ordenamento jurídico toda e qualquer norma inconstitucional, tornando nulos todos os efeitos por ela produzidos, de maneira que a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade se mostra uma opção delicada, porquanto sua aplicação pode por em xeque a própria Constituição.

O tema é de suma importância e relevância porque a aplicação indevida desse instituto, bem como uma jurisprudência oscilante em relação a este, têm o condão de afetar diretamente a ordem constitucional e a confiabilidade do Poder Judiciário. Assim, sofre a sociedade brasileira, sem previsibilidade, perante a insegurança jurídica.

Nesse contexto, aponta-se necessário o estudo das formas pelas quais se apresenta a presente questão no STF, limitado o estudo às normas de competência tributária, expressamente previstas na Constituição Federal de 1988. Posto isso, indagamos sob o crivo dos argumentos doutrinários e jurisprudenciais da própria Corte, como tem o STF aplicado a modulação de efeitos nos casos em que a inconstitucionalidade advém da inobservância dos elementos da norma de competência.

Inicia-se o presente trabalho a partir da compreensão do que seria o poder de tributar do Estado e como este estaria distribuído entre os entes da Federação, fazendo nascer as competências tributárias. Para uma melhor compreensão da competência tributária, é feita uma análise sob a ótica da República, de modo que se

possa compreender como esta influencia diretamente sobre o seu exercício. Aprofunda-se o estudo sob o conceito de Federação e a aliança traçada entre a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal. Concomitantemente, se demonstra que embora o Estado brasileiro seja um Estado fiscal, a outorga e o exercício da competência tributária têm por pressuposto a supremacia da Constituição.

Em seguida, é feita uma síntese de todos os elementos que compõem a norma tributária e condicionam a aptidão dos entes políticos do Estado de editar normas que farão surgir, em concreto, os tributos previstos em abstrato na norma de competência. Visto que as normas editadas podem não reunir todos elementos formais e materiais que a tornam válidas, surge a necessidade de aplicação das normas sancionatórias de competência.

Logo após tal exposição, expõem-se os tipos de controle de constitucionalidade existentes no ordenamento jurídico brasileiro, aprofundando-se naquele realizado pelo STF, bem como na maneira pela qual este lida com os efeitos produzidos pela norma criada em desrespeito à Constituição. Traz-se à luz o instituto da modulação e as suas singularidades.

Analisa-se julgados que envolvem o desrespeito às normas de competência e a modulação dos efeitos da decisão declaratória de inconstitucionalidade. Foram selecionados os julgamentos das ADIs nº 4481/PR e 3794/PR, ambas relacionadas à “Guerra Fiscal” travada entre os entes federados com competência para a instituição, fiscalização e arrecadação do ICMS, a fim de se analisar os argumentos trazidos pelos Ministros do STF para que a manutenção da ordem constitucional.

Ao final, espera-se concluir de que maneira o STF tem contribuído, e se é que assim tem agido, para que as normas de competência tributária sejam respeitadas e haja segurança jurídica em seus pronunciamentos.



## **1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA**

### **1.1 Poder de tributar ou competência tributária**

Todo Estado tem como base e condição de existência uma Constituição. Não há que falar em Estado sem que haja a união de seus membros, de forma organizada, em razão da formação de uma vontade superior. A Constituição unifica os elementos constitutivos do Estado e com ele passa a se confundir (GAMA, 2009, p. 199).

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 instituiu no Brasil o Estado Democrático de Direito e previu em seu art. 1º, parágrafo único, que “Todo poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”. Cabe à Constituição, portanto, prescrever quais são os poderes do Estado, quem os exercerá e de que forma (GAMA, 2009, p. 192).

Há diversas menções ao termo “poder” no texto constitucional, existindo, porém, controvérsias quanto ao sentido atribuído a ele. Logo em seu art. 2º, a Constituição define que os poderes da União compreendem o Executivo, Judiciário e Legislativo. Mais adiante, refere-se aos poderes de determinados agentes, especificando as matérias e formas de atuação. Há, ainda, uma Seção própria do Sistema Tributário Nacional intitulada “Das Limitações ao Poder de Tributar” (GAMA, 2009, p. 192).

Com o intuito de esclarecer a utilização dos termos “poder” e “competência” quando da análise do direito tributário, analisaremos três correntes que sustentam posições diferentes em relação ao emprego dos mencionados termos.

A primeira corrente sustenta ser o termo “poder” e “competência” sinônimos. Essa corrente parte do princípio de que no Estado moderno não mais se utiliza da força para governar, tendo sido ela substituída pelo poder jurídico, advindo de uma Constituição. Assim, o poder jurídico exercido pelo Estado sobre seus cidadãos deve obedecer aos ditames trazidos pelo ordenamento jurídico, visto que não subsiste organização política sem o exercício de um poder. O poder de tributar, ou a competência tributária, seria a faculdade de instituir, fiscalizar e arrecadar tributos nos termos do ordenamento jurídico vigente. Corroboram com esse entendimento os

doutrinadores Alfredo Augusto Becker, Aliomar Baleeiro, Misabel Abreu Machado Derzi, Amílcar de Araújo Falcão e José Souto Maior Borges (GAMA, 2009, p. 192 - 193).

Já a segunda corrente interrelaciona ambos os termos, compreendendo ser um o gênero e o outro, sua espécie. Segundo Sacha Calmon Navarro Coelho, o Estado seria o detentor do poder de tributar, na sua expressão total, porque conferido a ele pela vontade do povo, consequência do modelo de Estado Democrático de Direito. No entanto, esse poder seria dividido entre as pessoas políticas da Federação, em forma de competências tributárias juridicamente delimitadas (COELHO, 2002, p. 67).

A terceira corrente, sustentada por Rubens Gomes de Sousa, Geraldo Ataliba, e Paulo de Barros Carvalho, afasta a possibilidade de se falar em poder tributário, uma vez que este está revestido da ideia de faculdade ilimitada, o que por excelência é incompatível com a competência tributária, limitada por natureza (GAMA, 2009, p. 195).

Roque Antônio Carrazza também se filia à essa corrente porque para ele “No Brasil, por força de uma série de disposições constitucionais, não há falar em poder tributário (incontrastável, absoluto), mas, tão somente, em competência tributária (regrada, disciplinada pelo direito). De fato, entre nós, a força tributante estatal não atua livremente, mas dentro dos limites do direito positivo. Como veremos em seguida, cada uma das pessoas políticas não possui, em nosso País, poder tributário (manifestação do *ius imperium* do Estado), mas competência tributária (manifestação da autonomia da pessoa política e, assim, sujeita ao ordenamento jurídico-constitucional)” (2004, p. 447 - 448).

O ponto convergente de todas elas é o fato de que, independentemente do termo utilizado, a faculdade impositiva de instituir tributos somente pode ser exercida de acordo com as prescrições legais, mais precisamente com as prescrições constitucionais.

Será utilizado, bem como estudado, o termo competência por ser este o que melhor se adequa ao modelo estatal brasileiro. Sendo assim, segundo a corrente adotada, o Estado é o detentor do poder de tributar, outorgado a ele pelo povo em razão da constituição do Estado Democrático de Direito, enquanto que as competências

tributárias são o poder de tributar limitadamente recebido pelos entes da Federação pela Constituição.

Entretanto, faz-se necessário destacar que nenhuma das correntes está correta ou errada. A todas elas lhe assistem razão, haja vista ser um conflito verbal a preferência de utilização do termo “poder” em detrimento de “competência”, ou vice e versa, visto que a distinção não enseja em nenhuma relevância conceitual. Como mencionado, todas as correntes concordam que a faculdade impositiva de instituir e arrecadar tributos deve observar os limites prescritos no ordenamento jurídico (GAMA, 2009, p. 198).

A competência não se restringe a faculdade dada a uma pessoa ou órgão de direito público de editar normas jurídicas, como também engloba o procedimento e os limites materiais que deverão ser respeitados para a sua criação. Essa análise é de suma importância porque é a competência o fundamento de validade das normas jurídicas instituidoras de tributos.

### 1.1.1 Competência e República

A noção de República está intimamente ligada ao conceito de soberania popular, ou seja, o poder não mais se autojustifica e deve surgir do povo. A Constituição de 1988 trouxe esse conceito em seu art. 1º, parágrafo único, bem como determinou que o exercício deste seria feito de modo direto ou por meio de representantes eleitos (CARRAZZA, 2013, p. 70).

Pode-se, então, conceituar a República como um tipo de governo pautado na igualdade formal das pessoas que elegem seus representantes, detentores do poder político de maneira transitória e sujeita a responsabilização (CARRAZZA 2013, p. 67).

Esse tipo de governo tem por base o respeito à vontade da maioria das pessoas, tendo José Soriano de Souza observado que podemos diferenciar os tipos de governos existentes por meio da análise do maior ou menor grau de participação popular no exercício da soberania e na gestão da coisa pública (1893, p. 113).

Partindo da premissa que a República respeita a vontade da população expressa por meio do voto, não seria compatível com esse ideal a diferenciação do voto

dessas pessoas e tampouco de seus atributos. Sendo assim, a República impôs o princípio da igualdade formal para que todos fossem iguais perante a lei, visto que diferentes um dos outros na realidade. Logo, não haverá desigualdade de tratamento senão em razão das peculiaridades de determinadas pessoas acolhidas pela própria lei (CARRAZZA, 2013, p. 73).

Ademais, os detentores dos poderes políticos sempre o exercerão em nome do povo e segundo a Constituição. Isso se dá porque os detentores eleitos dos poderes políticos, os legisladores e os membros do Poder Executivo, recebem seus poderes do povo, em benefícios e iguais encargos a todos os cidadãos deverão ser traduzidos (ATALIBA, 1984, p. 175 - 176).

No Brasil, os representantes do povo que exercem as funções executivas e legislativas não passam de verdadeiros mandatários. Essa relação de mandante e mandatário existe especialmente em relação ao Poder Legislativo que deve legislar em atendimento ao bem público, enquanto o Poder Executivo se limita, em regra, a aplicar a lei. Há, assim, uma transferência, por tempo determinado, do poder do povo, os eleitores, por meio do sufrágio universal e pelo voto secreto e direto (CARRAZZA, 2013, p. 69).

O resultado dos votos é capaz de chegar ao equilíbrio das vontades e opiniões existentes em um Estado. Já a transitoriedade dos mandatos possibilita ao povo a reavaliação de seus mandatários, vontades e opiniões que resultarão na eleição de novos representantes (CARRAZZA 2013, p. 73).

No entanto, a decepção proporcionada por um mandatário terá consequências. Eles respondem perante o povo, pelo seus atos e deliberações, nos termos da Constituição e das leis às quais eles estão vinculados. Resta, portanto, evidente a diferença do tipo de governo da República dos demais e, em especial, da monarquia que não imputa nenhuma responsabilidade ao chefe de Estado (ATALIBA, 1984, p. 71).

Celso Antônio Bandeira de Mello sintetiza muito bem o exposto da seguinte maneira:

“Portanto, o regramento jurídico não tem mais o caráter de preceitos impostos pelo ‘Príncipe’, por uma autoridade externa ou estranha aos destinatários das regras e por isso estabelecida como instrumento de seus próprios desígnios. Passa a ser, reversamente, uma disciplina produzida em atenção, no interesse, e com vistas a produzir vantagens para os administrados, já agora concebidos como senhores últimos da coisa pública, *res publica*. Em suma: o título competencial para produção do Direito muda fundamentalmente, pois seus produtores agem por ‘representação’”<sup>1</sup>.

A conclusão a se tirar, então, quanto à competência tributária recebida pelas pessoas políticas é que se esta foi concedida pela Constituição, em razão da vontade soberana do povo, é evidente que a tributação não poderá ter por fim exclusivo o benefício do Poder Público ou de uma determinada categoria. Na perspectiva de uma República, os tributos apenas poderão ser exigidos para o bem público. Conseqüentemente, a receita obtida da tributação deverá ser destinada à manutenção da *res publica* (CARRAZZA, 2004, p. 95).

#### 1.1.2 Competência e Federação

Hoje, o exercício do poder de forma única e indivisível se torna cada vez mais inviável, ao passo que se busca a especialização das funções estatais. O Estado detentor de funções múltiplas institui órgãos com funções específicas atribuindo-lhes faculdades, poderes e deveres que compõem uma competência (CARVALHO, 2007, p. 229).

Essa divisão de competências é vislumbrada em diversos Estados que devido ao maior ou menor grau de descentralização do poder são classificados em Estado unitário ou federal, respectivamente. O Estado unitário expressa a sua vontade sem a interferência de Estados e Municípios autônomos, enquanto o modelo federativo forma a sua vontade central a partir da expressão de vontade dos seus entes autônomos (GAMA, 2009, p. 201).

Compreende-se o Federalismo como um fenômeno moderno, iniciado no século XVIII, a partir da Constituição dos Estados Unidos da América de 1787, uma vez que as experiências de descentralização política da Antiguidade não passaram de alianças com objetivos pontuais e por tempo determinado (LIMA, 2011, p.127).

---

<sup>1</sup> “Controle judicial dos atos administrativos”, in RDP 65/28

A Constituição americana de 1787 surgiu como modo de superação da frágil aliança dos “Artigos da Confederação”, tendo contribuído para esse novo paradigma de governo, os ensinamentos de O Federalista, comentário à Constituição dos Estados Unidos, produzido por Hamilton, Madison e Jay que se mostrou ser um resumo das conclusões a que se havia chegado a respeito da nova melhor forma de solução dos problemas governamentais (LIMA, 2011, p. 128).

Hamilton, Madison e Jay se propuseram a discutir a utilidade da União para a prosperidade do Estado; a insuficiência da Confederação para conservar essa união; a necessidade de um governo energético ao ponto de se atingir este objetivo; a conformidade da Constituição com os verdadeiros princípios do governo republicano, fazendo uma analogia com a Constituição americana de 1787. Por fim, discorrem sobre a necessidade de se preservar a Constituição como garantia dessa espécie de governo, da liberdade e da propriedade (2001, p.5).

A Federação é a forma de Estado adotada pelo Brasil desde 1889 (LIMA, 2011, p. 132). Seu fundamento, assim como o da República, se encontra na Constituição de 1988, mais precisamente no caput do art. 1º, onde estão especificados os entes autônomos da Federação: União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

Faz-se necessário ressaltar que não há entre os doutrinadores um entendimento unânime quanto às características essenciais para a classificação de um Estado Federal, até porque cada Federação tem as suas peculiaridades que, por sua vez, acabam evitando a classificação trazida por cada um deles. No entanto, é possível dizer que a Federação é uma união de Estados que faz nascer um novo Estado, o Estado Federal, sem o desaparecimento de suas personalidades jurídicas próprias, porém com uma mitigação de suas prerrogativas em prol desta união (CARRAZZA, 2013, p. 146 - 147).

Podemos elencar as seguintes características da federação brasileira: (i) união indissolúvel das entidades autônomas; (ii) participação dessas entidades na formação da vontade universal do Estado; e (iii) personalidade internacional unitária (GAMA, 2009, p. 202).

A personalidade internacional unitária advém da soberania que, por sua vez, é inerente ao Estado e caracteriza-se pela unidade, originalidade, indivisibilidade e inalienabilidade. Uma porque em um Estado não podem coexistir mais de uma soberania. Originária em razão de ter sua própria fonte, independentemente de outros ordenamentos, superior ou anterior. Indivisível porque uma vez fracionada, desaparecerá. E inalienável, em razão de não poder o Estado dispor da sua soberania e tampouco renunciá-la (CARRAZZA, 2004, p.150).

Desse modo, apenas o Estado, como um só sujeito, sem distinção entre as entidades federativas que lhe dão forma, é soberano e possui personalidade internacional para manter relações com os demais Estados, mediante o respeito da soberania do outro.

A indissolubilidade da união dos entes federativos é a razão de ser do Estado Federal que, no entanto, não ignora as diferenças e prioridades próprias de cada um dos seus entes. Por isso, concede-se a cada um deles autonomia para decidir sobre os seus interesses. A Federação não é uma forma de Estado estática, sendo possível variar o grau de autonomia concedido às suas unidades por meio da extensão das competências distribuídas de acordo com o momento histórico vivido (CARRAZZA, 2013, p.167).

No sistema jurídico brasileiro, por força do princípio federativo, não de conviver harmonicamente a ordem jurídica global, representada pela Constituição Federal, e as ordens jurídicas parciais periféricas, representadas pela Constituição dos Estados-membro. Essa convivência só é possível porque são discriminadas minuciosamente as áreas de atuação das ordens jurídicas de cada um dos entes da Federação na Lei Maior (CARRAZZA, 2004, p. 171). Não resta dúvida, portanto, que a distribuição de competências impossibilita que um ente político adentre a esfera de competência de outro.

Ademais, o princípio federativo é um dos princípios mais relevantes abarcados pelo nosso Direito, haja vista ter sido consagrado como cláusula pétrea pelo art. 60, § 4º da Constituição de 1988, o qual torna intolerável qualquer alteração da Lei

Maior que tenha por fim a modificação da forma de Estado adotada, isto é, a Federação.

Parece certo concluir que cada ente da federação brasileira deverá respeitar os anseios do seu povo, de modo a promover as necessidades de seu governo e administração sem a ingerência dos demais entes. A Lei Maior concretizou essa possibilidade quando conferiu a todos a capacidade de instituição e arrecadação, em caráter exclusivo e privativo dos tributos passíveis de atender às suas despesas (CARRAZZA, 2004, p. 171). Assim, nasceu a competência tributária dos entes da federação que, a partir de uma análise singular de suas necessidades, passaram a ter o poder de decisão de exercê-la ou não, dando aos seus recursos financeiros a destinação que julgassem necessária.

A Constituição Federal, ainda atenta aos princípios da federação, instituiu em seu art. 151, inciso I, que, em matéria tributária, estaria defeso à União a instituição de tributo que:

“não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País”.

Visto isso, a única distinção possível a ser feita em detrimento da autonomia e igualdade dos entes da federação é justificada pela tentativa de atenuar as diferenças socioeconômicas existentes entre eles, o que não passa de um reforço à unidade nacional (CARRAZZA, 2004, p. 182).

### 1.1.3 Competência e tributo

Com o surgimento do Estado de Direito, o exercício do poder foi regulado e limitado pelas normas constitucionais, bem como o reconhecimento de direitos fundamentais invioláveis passou a subordinar a criação das leis. Do mesmo modo, o poder de tributar foi constitucionalmente regulado e a relação jurídica obrigacional existente entre o Estado, credor, e o contribuinte, devedor, passou a obedecer a prerrogativas próprias. A normatização da relação tributária entre o Estado e o



contribuinte além de regular a matéria tributária, também trouxe garantias formais aos procedimentos e processos tributários (PAULSEN, 2010, p. 19).

Com o intuito de se assegurar o direito de propriedade de todos os cidadãos de um Estado, bem como o poder do Estado de buscar recursos por meio da transferência compulsória das riquezas privadas aos cofres público, as constituições passaram a prever em seu texto de forma detalhada a outorga das competências tributárias e as suas limitações. Desse modo, o cidadão passou a ter a certeza de o poder de tributar do Estado não ultrapassaria os limites previstos na Constituição, visto que o que ali não estivesse previsto não poderia ser objeto de tributação (PAULSEN, 2010, p. 14).

A definição de competência e as limitações do poder de tributar não podem ser vistas como simples restrição à tributação exercida pelo Estado, mas também deve ser vista como instrumento da própria sociedade. O poder de tributar não é uma permissão dada pela sociedade ao Estado e tampouco uma imposição unilateral deste. Ele se presta à manutenção do aparato estatal, estruturado conforme os anseios da sociedade quando da promulgação da Constituição. Surge daí a noção de que pagar tributos constitui um dever fundamental do cidadão integrante de uma sociedade que necessita ser sustentada pelos seus cidadãos (PAULSEN, 2010, p. 14 - 15).

Nesse sentido, entende a doutrina ser necessária a implementação de uma visão do ordenamento jurídico tributário como um viabilizador das políticas públicas e não como uma mera proteção ao contribuinte. Ademais, a ideia de que o exercício da tributação pelo Estado é um instrumento da sociedade quando visto da perspectiva dos direitos fundamentais e sociais é evidente, uma vez que estes somente serão promovidos e garantidos se o Estado obtiver recursos para tanto (PAULSEN, 2010, p. 15).

Aliomar Baleeiro leciona, a partir de uma análise pelo tempo a fora, em sua obra *Uma Introdução à Ciência das Finanças* que os recursos utilizados pelos governantes para a aferição de receitas, necessárias à despesa pública, podem ser resumidos entre os seguintes meios universais: a) extorsões ou doações voluntárias advindas de outros povos; b) recolhimento das rendas produzidas pelos bens e

empresas do Estado; c) tributos exigidos coativamente ou imposição de penalidades; d) empréstimos forçados; e) fabricação de dinheiro metálico ou de papel (1990, p. 115).

Afirma-se, portanto, estarem todos os processos de financiamento do Estado enquadrados em um desses cinco meios já conhecidos há séculos. Essas fontes de recursos teriam méritos desiguais e assumiriam importância maior ou menor, de acordo com a época na qual foram empregadas (PAULSEN, 2010, p. 16).

A Constituição Federal brasileira adotou os tributos como sua fonte principal de receita. Sendo assim, pode-se classificar o Estado brasileiro como Estado Fiscal ou Estado Tributário (PAULSEN, 2010, p. 16).

Quanto aos tributos, pode-se classificá-los em receita derivada e compulsória, uma vez que são originários do patrimônio privado e decorrentes de lei que impõe aos cidadãos, independentemente da vontade destes, o dever de custear a atividade estatal. Também podemos distingui-los quanto ao seu caráter que pode ser fiscal, ou seja, visa a arrecadação em favor dos cofres públicos, ou extrafiscal que tem o condão de estimular ou desestimular condutas praticadas pelos contribuintes (PAULSEN, 2010, p. 17).

Define o Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172/66, em seu art. 3º que “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

No entanto, podemos extrair do próprio texto da Constituição de 1988 os pressupostos de existência do tributo, quais sejam: obrigação pecuniária, caráter compulsório e a não constituição de sanção de ato ilícito (PAULSEN, 2010, p. 24 -25).

Primeiramente, a Constituição ao outorgar as competências tributárias aos entes políticos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), que precisam de receita para manter as atividades próprias do Poder Público, instituiu a possibilidade de cobrança de impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e de contribuições especiais (arts. 145, 148 e 149). O que todas essas modalidades de tributo têm em comum é o seu pagamento em pecúnia, ou seja, dinheiro (PAULSEN, 2010, p. 24).

Todavia, ao pressuposto da obrigação pecuniária se acrescenta o caráter compulsório, visto que o nascimento da obrigação tributária decorre de uma imposição legal independentemente da vontade do contribuinte. O caráter compulsório do tributo decorre do fato de ser a sua fonte, a lei, geral e vinculante a todos os cidadãos. Verifica-se referido pressuposto no art. art. 150, inciso I da Constituição que exige que a majoração e instituição de tributos seja feita por meio de lei (PAULSEN, 2010, p. 25).

Por fim, o tributo jamais poderá constituir uma sanção à prática de um ilícito puro e simplesmente, porque a Constituição não previu o ilícito como um fato gerador da obrigação tributária. Não obstante, poderá o ente político competente tributar a renda advinda de um ilícito, porque o que estará sendo tributado é a renda e não o ilícito que nessa relação obrigacional será ignorado (PAULSEN, 2010, p. 25).

Quanto à alusão feita pelo art. 3º do CTN à cobrança mediante atividade administrativa plenamente vinculada, esta significa que somente por meio da observância da lei tributária e de todos os seus atos regulamentares, instruções e portarias poderá ser cobrado o pagamento de um tributo. Ademais, a plena vinculação também significa que não poderá o ente federativo se furtar de constituir o crédito e exigir o cumprimento da obrigação pelo contribuinte se praticado o fato gerador da obrigação tributária (PAULSEN, 2010, p. 26).

Os entes federativos podem fazer o juízo de conveniência e de oportunidade sobre exercer ou não a sua competência em razão da necessidade de determinada receita. No entanto, exercida a competência tributária, é imperiosa a cobrança do tributo, ressalvado os casos de suspensão e inexistência do crédito tributário.

#### 1.1.4 Tipos de competência tributária (legislativa, administrativa e executiva)

A competência tributária pode ser dividida em legislativa, administrativa e executiva. Essa classificação está associada ao clássico princípio da separação dos poderes no qual se pressupõe que há órgãos do poder político dotados de competência cuja função é legislar, governar/administrar ou julgar (CANOTILHO, 2000, p. 532).

A competência tributária legislativa é a aptidão de que uma pessoa política tem para criar leis em sentido amplo. O seu exercício faz surgir normas que instituíram

tributos, *in abstracto*, por meio da descrição de suas hipóteses de incidência, seus sujeitos passivo e ativo, suas bases de cálculo e alíquotas (CARRAZZA, 2004, p. 575).

Faz-se surgir, então, enunciados que poderão inserir desde novas disposições na própria Constituição da República, dos Estados ou na lei orgânica dos Municípios e Distrito Federal, como poderão criar novas leis complementares, ordinárias e decretos legislativos.

As normas criadas darão forma ao Sistema Tributário Nacional porque são elas que criam e revogam materialidades, princípios ou imunidades, por meio da instituição de novos tributos, isenções, deveres instrumentais e obrigações tributárias que terão sua constituição, suspensão e extinção previstas na própria regra.

Em razão do exposto, somente os representantes eleitos pelo povo de cada ente federado poderão exercer a competência legislativa, uma vez que são eles as pessoas de direito público capazes de falar em nome da soberania popular. Como titulares da competência legislativa, se reunirão em órgão de representação parlamentar e a exercerão nos estritos limites da lei, sendo vedada a transferência a outra pessoa (GAMA, 2009, p. 228).

Enquanto o Poder Legislativo edita leis que estabelecem normas gerais e abstratas, o Poder Executivo, dotado de competência tributária administrativa, é quem editará atos normativos infralegais necessários à positivação das normas tributárias. Porém, assim como a anterior, deverá ser exercida nos limites da lei.

Tácio Lacerda Gama divide a competência tributária administrativa dos órgãos da administração pública em: (i) competência regulamentar, (ii) competência para promover a incidência da norma tributária e (iii) competência jurisdicional atípica (2009, p. 230).

A competência regulamentar, atribuída aos chefes do Poder Executivo da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, é aquela que operacionaliza a aplicação das normas tributárias ao caso concreto por meio da edição de decretos, resoluções, instruções normativas, entre outros.

Já a competência para promover a incidência da norma tributária é atribuída aos agentes públicos que se utilizam dos instrumentos de lançamento e auto de infração para relatar a ocorrência de um fato, imputando ao contribuinte uma obrigação de pagamento de tributo resultante da relação jurídica tributária por eles verificada (GAMA, 2009, p. 262 - 263).

Por último, a competência jurisdicional atípica diz respeito ao processo administrativo perante a um órgão da própria Administração Pública que julgará um conflito entre agente público e contribuinte. É atípica porque não é exercida pelo Poder Judiciário, no entanto, os princípios de legalidade, ampla defesa e duplo grau serão respeitados, além de ser possível a posterior apreciação pelo Judiciário, haja vista a garantia constitucional (CF, art. 5º, inciso XXXV) de que não se excluirá de apreciação pelo Poder Judiciário qualquer lesão e ameaça a direitos, não se falando em coisa julgada administrativa (GAMA, 2009, p. 264).

Por fim, a competência tributária jurisdicional típica é aquela imputada aos órgãos do Poder Judiciário para apreciação da validade e aplicação ou não de todas as normas tributárias, podendo esta estar ligada direta ou indiretamente à instituição, arrecadação ou fiscalização de tributos. Essa é a mais ampla das competências, uma vez que sempre que o exercício das demais competências ensejarem em lesão ou ameaça a direito, poderá o Poder Judiciário ser chamado a se manifestar. Assim, a jurisdição será acionada para aferir a regularidade da obrigação tributária, afastando qualquer possibilidade de uma lei irregular produzir efeitos (GAMA, 2009, 266 - 267).

Gama crescenta, ainda, à classificação das competências feita com base na tripartição dos Poderes do Estado, a competência atribuída aos particulares, contribuintes, que tem por fim a positivação da competência tributária ao caso concreto. São os casos que o próprio contribuinte faz incidir a norma tributária na sua totalidade, auferindo-se dela, além do dever de pagar o tributo, todos os deveres instrumentais (2009, p. 271).

Percebemos essa transferência de competência tributária do Estado ao particular quando incumbe a ele os deveres instrumentais de emissão de notas, cadastro

nos sistemas de controle de atividade comercial dos contribuintes, manutenção do bando de dados com informações fiscais, entre outros (GAMA, 2009, p. 271 - 272).

Concluimos que o exercício de todas as competências em conjunto tem o condão de assegurar tanto ao Estado, como ao contribuinte, o exercício regular e constitucional da tributação, sem que nenhuma das partes dessa relação jurídica saia prejudicada.

#### 1.1.5 Competência e a Constituição de 1988

A Constituição confere competências tributárias impositivas ao legislador infraconstitucional por meio de normas cujo estudo da semântica deve ser feito, com a consequente tradução do seu conteúdo, porém este não há de ser feito por quem recebe a competência. Permitir que o legislador infraconstitucional disponha sobre o âmbito semântico do veículo linguístico adotado pela Constituição poderia acarretar sérios entraves a distribuição da competência, além de vir a possibilitar o enfraquecimento da sua supremacia (GONÇALVES, 2002, p. 171).

Temos como pressupostos de existência dos conceitos constitucionais referentes à outorga de competências: (i) a supremacia normativa da Constituição Federal, (ii) a repartição de competências tributárias baseadas nos conceitos e (iii) a adoção de um critério material para a distribuição das competências (PIZOLIO, 2006, p. 190).

O primeiro pressuposto reporta-se ao fato de que todas as normas jurídicas encontram seu fundamento de validade formal e material na Constituição, visto que a Carta Magna está situada hierarquicamente no ápice do ordenamento jurídico, fazendo com que todas as demais normas a ela se reconduzam. Desse modo, segundo Reinaldo Pizolio, a Constituição Federal reverte-se de verdadeiro princípio de interpretação (2006, p. 190).

O segundo pressuposto diz respeito à competência exclusiva da Constituição de repartir entre os entes federativos as competências tributárias, tendo como base a supremacia dos seus conceitos que por eles não poderão ser manipulados. Pode-se definir o segundo pressuposto, também, como a repartição de competências baseada

em conceitos delineados pela Constituição, os quais irão definir as matérias reservadas a cada ente da Federação (PIZOLIO, 2006, p. 191 - 192).

Já o terceiro pressuposto decorre dos anteriores e refere-se ao fato da Constituição utilizar os seus conceitos como critério de materialidade de discriminação da competência tributária. Assim, a discriminação da matéria fática sobre a qual incidirá o tributo instituído pelo ente competente apenas será possível se partirmos da premissa de existência de conceitos constitucionais, ou seja, conceitos de significados mínimos que nos permitem distinguir as parcelas de realidade tributáveis segundo a Constituição. Por fim, a título de exemplo, a materialidade será definida a partir dos conceitos constitucionais de renda, produto industrializado, faturamento, receita, entre outros (PIZOLIO, 2006, 192).

Conclui-se, portanto, que o conceito constitucional encontrado na regra de outorga da competência tributária que indicará o sujeito ativo, o passivo e a base de cálculo possível.

Visto que o conceito constitucional é um elemento de autorização para a instituição de tributos, entende Pizolio que a sua natureza jurídica é de limitação do poder de tributar, porque estabelece, em posição hierárquica superior no ordenamento jurídico, o que o legislador pode e não pode fazer em relação ao poder de tributar recebido (2006, p. 193).

Sendo assim, em que pese o legislador possua certa liberdade na interpretação dos conceitos, ou seja, na construção do seu significado, essa liberdade é limitada pelo próprio conceito, além de ser necessária a observância dos limites e da distribuição do poder de tributar entre os entes competentes (PIZOLIO, 2006, p. 195).

A Constituição não se exauriu quando da delimitação dos conceitos, porém estes impõem a observância dos seus conteúdos semânticos mínimo e máximo. Em outras palavras, qualquer que seja a variação semântica do conceito, ele sempre trará consigo um significado indissociável.

A fim de concluir esse raciocínio, esmiúça-se os conceitos de conteúdo mínimo e máximo da norma de competência tributária, com o intuito de elucidar os

limites que o legislador infraconstitucional ao desempenhar sua função deverá obedecer.

O conteúdo semântico mínimo é aquele evidentemente extraído da norma. Enquanto que o conteúdo semântico máximo indica o que ele jamais poderá significar.

Não se pode olvidar que o direito tributário é classificado como direito de sobreposição, por existir uma relação entre ele e outras áreas do direito positivo. No entanto, isso não quer dizer que há uma dependência entre eles. O que ocorre é que o direito tributário dispõe sobre os mais diversos fatos que, por sua vez, também se encontram regulados por outros ramos do direito (PIZOLIO, 2006, p. 197 - 198).

Afirma Reinaldo Pizolio que:

“pode a norma tributária, em determinados casos, alterar certas características presentes nos conceitos dos outros ramos do direito, para fins e efeitos tributários, sendo-lhe vedado, entretanto, em outras específicas hipóteses, modificar os contornos trazidos das outras áreas do direito para a esfera tributária” (2006, p. 199).

Devemos, portanto, analisar se a norma tributária ao se referir ao conceito de origem de outra área do direito, o faz obedecendo ou não as características e propriedades definidas pelas normas não tributárias. Mais uma vez, o nosso objetivo é encontrar o significado do conceito tributário não previsto exhaustivamente na Constituição Federal.

A interpretação do conceito trazido pela norma constitucional pode ser feita, também, por meio da relação deste com o contexto em que ele está inserido. Na visão de Pizolio, o contexto pode ser classificado em intranormativo, internormativo, interdisciplinar e quanto ao uso linguístico (2006, p. 201 - 202).

Chegou-se a conclusão de que não importa que os conceitos utilizados pela Constituição sejam oriundos das ciências das finanças, economia ou outra área alheia ao ordenamento jurídico, visto que o importante é saber com qual significado o conceito foi incorporado ao direito, isto é, jurisdicizado (PIZOLIO, 2006, p. 205).

Feito esse estudo do conceito, o legislador obterá um conceito jurídico sobre o qual ele irá criar normas, revestidas de presunção de constitucionalidade, que estarão sujeitas ao controle de constitucionalidade, o qual terá como um dos seus objetos de



análise a compatibilidade do conceito legal com a Constituição (PIZOLIO, 2006. p. 205 - 206).

De acordo com as regras dos conceitos de conteúdo semântico mínimo e máximo, o legislador possui a liberdade de restringir ou limitar o conceito constitucional, porém não pode ampliá-lo além das fronteiras impostas pela Carta Magna.

Outro tema importante na construção do conteúdo dos conceitos constitucionais, revelando-se igualmente relevante em toda a atividade de interpretação e aplicação do direito, é o transcurso do tempo como influenciador, haja vista que o exame de compatibilidade da lei criada com a Lei Maior ocorre após a sua vigência e produção de efeitos.

Reinaldo Pizolio questiona se, na interpretação dos conceitos constitucionais, o intérprete deve buscar o conceito possível, razoável e proporcional de acordo com o momento da promulgação da Constituição Federal, o tempo da edição da lei impositiva, o tempo em que se dá a prática do ato considerado como fato oponível ou, ainda, o tempo da aplicação da lei ao caso concreto (2006, p. 208)

No último caso, o Poder Judiciário será chamado para verificar se o conceito adotado pelo legislador obedeceu ou não os limites fixados pela Constituição, ocasião em que pode, então, e de forma definitiva, consignar o sentido e o alcance do conceito objeto de análise (PIZOLIO, 2006, p. 208).

Entretanto, faz-se necessário mencionar que o Poder Judiciário não será apenas chamado para consignar o sentido e o alcance do conceito objeto de uma lei, sendo também o responsável pela verificação da obediência de todas as regras de outorga de competência.

Teria a Constituição cristalizado, petrificado ou paralisado o conceito adotado em seu corpo ao prever as competências tributárias, ou poderia este ser alterado ou atualizado pelo ente competente no momento da interpretação? Pizolio entende ser complexa a resposta a esse questionamento, uma vez que a cristalização do conceito restringe a competência e por outro lado pode diminuir o alcance do comando normativo. Já a atualização pode significar na ampliação dos limites do poder

legiferante assim como pode renovar os limites de alcance da norma tributária (2006, p. 209).

Nesse sentido, pode-se afirmar que as normas de outorga de competência tributária não são normas constitucionais abertas, ou seja, sua interpretação não está sujeita ao juízo de interesses do legislador. Porém, o exercício da competência tributária está condicionado ao juízo de conveniência e à opção política do ente tributante que, no entanto, não poderá ultrapassar os limites impostos pela Constituição Federal (PIZOLIO, 2006, p. 211).

Não há dúvidas quanto à necessidade de atualização e adaptação da Carta Magna à realidade, uma vez já se passaram 27 anos desde a sua promulgação. Entretanto, a necessidade de se adaptar e atualizar a Constituição à realidade não pode ser acolhida de modo a sacrificar os valores abrigados por ela, que evidentemente não poderão ser ignorados.

Ao vislumbrar a possibilidade de atualização das normas constitucionais, Pizolio sugere que ela seja feita tendo por base a distinção entre normas constitucionais de eficácia positiva e negativa (2006, p. 213 - 215).

As normas constitucionais de eficácia positiva compreenderiam aquelas que impõe a ação do Estado que prescrevem providências a serem adotadas, políticas públicas, planejamentos e atividades que o Estado está obrigado a implementar no bojo da sociedade, como forma de concretização dos valores almejados pela Lei Maior (PIZOLIO, 2006, p. 215).

Por sua vez, as normas constitucionais de eficácia negativa são aquelas que contemplam os limites da ação do Estado, que impõe a ele fronteiras inultrapassáveis, estabelecendo os direitos e garantias sobre os quais o Estado está impedido de atuar (PIZOLIO, 2006, p. 215 - 216).

Seguindo essa distinção, crê-se que as normas constitucionais de eficácia positiva sejam sempre suscetíveis de atualização interpretativa porque a densidade normativa do texto constitucional é mantida por elas. Já as normas constitucionais de eficácia negativa que, em tese, também podem ser atualizados por meio da interpretação, devem sofrer reduzida atualização em razão do seu caráter limitador da

ação estatal. Essas normas jamais poderão ter o seu conceito enfraquecido, devendo apenas a atualização se prestar para a intensificação e renovação dos comandos já previstos (PIZOLIO, 2006, p. 216).

A partir dessa diferenciação feita entre a eficácia das normas constitucionais, os conceitos de direito tributário pertenceriam ao conjunto de normas de eficácia negativa, ao passo que instituem limites ao poder de tributar do Estado. Logo, esses conceitos respeitariam a regra de atualização das normas constitucionais de eficácia negativa, ou seja, não seria cabível para a ampliação da competência.

Quanto à influência do transcurso do tempo sobre a norma, Karl Larenz leciona que “Toda a interpretação da lei está, até certo ponto, condicionada pela época, com isto não se pretende dizer que o intérprete deve seguir a par e passo cada tendência da época ou da moda” (1997, p. 443).

É evidente que a norma ao ser criada se dissocia da vontade do seu criador, adquirindo vida própria e aplicabilidade em situações não pretendidas originalmente. No entanto, por detrás da lei se encontram a intenção do legislador, suas valorações, aspirações e reflexões, que assim como a própria lei, estão vinculadas à Constituição (PIZOLIO, 2006, p. 217). Consequentemente, tanto a lei como as suas valorações históricas deverão respeitar os limites impostos pela Carta Magna.

Temos como fonte principal do direito tributário o Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/66, que prevê as normas gerais balizadoras do poder tributante dos entes da República Federativa do Brasil.

O art. 110 do Código Tributário Nacional dispõe:

“A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.

Ao ver do Ricardo Lobo Torres, o artigo transcrito do Código Tributário Nacional não pode dispor sobre a interpretação da Constituição uma vez que infringe o princípio da Supremacia desta. Essa norma, bem como qualquer outra que disponha

sobre a interpretação da Constituição, somente será válida se prevista no texto constitucional (2000, p. 228).

Contudo, entende Pizolio que o referido artigo é um comando disciplinador dos limites da lei tributária dirigido diretamente ao legislador e não um dispositivo que versa sobre a interpretação da Constituição. No entanto, os limites foram estabelecidos pela própria Constituição, e não pelo art. 110 do CTN, visto que são consequência direta da distribuição de competências. Ademais, seria inócua a revogação do mencionado artigo porque, como demonstrado, a necessidade de observância da definição, do conteúdo e do alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado decorre da supremacia da Constituição (2006, p. 218).

Assim, o art. 110 do CTN contribui para a proteção do contribuinte, uma vez que limita o exercício da competência tributária aos conceitos de direito positivo utilizados pela Constituição.

## **1.2 Os elementos da norma de outorga de competência**

Antes de serem estudados os elementos específicos da norma de competência tributária, precisa-se estabelecer as seguintes premissas:

- i. competência tributária é a aptidão de criar normas jurídicas cuja disposição regula de modo direto ou indireto a instituição, fiscalização e arrecadação de tributos;
- ii. norma de competência em sentido amplo é toda norma que traz em seu bojo a programação da aptidão de criar normas jurídicas;
- iii. norma de competência em sentido estrito impõe uma relação de antecedente-consequente, a qual deverá ser verificada por meio de um juízo condicional para que se crie uma norma jurídica tributária (GAMA, 2009, p.66).

Visto isso, os elementos específicos que serão estudados são os da norma de competência tributária em sentido estrito, compreendido como antecedente os elementos primordiais para que a enunciação seja válida e consequente como “a

relação jurídica em cujo objeto estão os condicionantes materiais para a norma de inferior hierarquia” (GAMA, 2009, p.66).

### 1.2.1 Antecedentes da norma de competência stritu sensu

O antecedente de uma norma é o relato de um fato concreto ou abstrato capaz de gerar efeitos jurídicos de modo individual ou geral. Esse fato relatado será um acontecimento futuro e incerto, porém de ocorrência provável (GAMA, 2009, p. 61).

Ademais, a regulação e imputação de efeitos individuais ou gerais ao acontecimento de um fato concreto ou abstrato, somente é possível se houver uma relação jurídica pré-estabelecida, ou seja, um vínculo entre o sujeito que irá exigir certo comportamento de outro (GAMA, 2009, p. 61).

Paulo de Barros Carvalho define o conceito de relação jurídica como o vínculo abstrato de imposição normativa que concede a um sujeito ativo o direito subjetivo de reclamar o cumprimento de uma prestação de um sujeito passivo (2007, p. 278). Assim, sujeito ativo é detentor de um direito e o sujeito passivo, detentor de um dever.

Os direitos e deveres que nascem do antecedente normativo podem ser, ainda, positivos ou negativos, uma vez que eles podem ensejar um *facere* ou um *non facere*. Ambos compõem o Direito, porém é da essência deste conferir direitos e deveres positivos (ENGISCH, 2004, p. 35).

Adentrando na análise da norma de competência tributária, Gama identifica as seguintes características: (i) sujeito dotado de competência para a adição do tributo; (ii) procedimento legislativo necessário; (iii) local no qual este deverá ser realizado; (iv) condições temporais a serem observadas (GAMA, 2003, p.74).

Podemos simplificar esses critérios em subjetivo, procedimental, espacial e temporal. Todos eles em conjunto condicionam a criação da norma jurídica instituidora de um tributo e nos possibilitam observar se a sua criação esteve veiculada à norma jurídica que a previu.

### 1.2.2 Sujeito Ativo

O critério subjetivo indica qual o sujeito competente para a criação de tributos. Esse sujeito, no entanto, está diretamente ligado aos sujeitos dotados de Poder Legislativo pela Constituição, ou seja, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal. Assim, nenhuma norma de hierarquia inferior poderá tornar competente outro sujeito, alterando ou restringindo as competências constitucionalmente previstas (GAMA, 2003, p. 75-76).

### 1.2.3 Procedimento

O critério procedimental é, também, essencial para a criação da norma tributária uma vez que a instituição e majoração de tributos somente ocorrerá mediante a observância do processo legislativo específico (GAMA, 2003, p. 76).

Um tributo criado sem o cumprimento procedimental necessário será sempre inconstitucional, mesmo que este seja possível. Isso ocorre porque a inconstitucionalidade nasce do fato de a enunciação não ter obedecido a formalidade legal estabelecida no antecedente da norma de competência tributária.

### 1.2.4 Local

O critério espacial nos permite saber onde será aplicada a norma de competência e, conseqüentemente, onde surgirá a norma de hierarquia inferior prescritiva do tributo (GAMA, 2003, p. 77).

A título de exemplificação, a competência tributária da União será exercida em Brasília, local onde ocorrerá a enunciação, porque é na Capital da República que estão sediados os órgãos do Poder Legislativo e Executivo responsáveis pela produção normativa em âmbito federal.

É importante ressaltar, ainda, que o critério espacial não se confunde com o âmbito de validade da norma, visto que o primeiro se refere ao local onde nascerá a norma tributária e o segundo a porção territorial onde a norma tributária produzirá seus efeitos (GAMA, 2003, p. 77).

### 1.2.5 Tempo para criação

O critério temporal traz o exato momento em que será aplicada a norma de competência tributária, sinalizando, portanto, o momento em que a nova norma passa a integrar o sistema de direito positivo (GAMA, 2003, p. 78).

A norma de competência tributária deve ser aplicada dentro do lapso temporal previsto no seu antecedente para que a enunciação seja válida e capaz de integrar o sistema de direito positivo. Porém, não se confundem o critério temporal do antecedente e a validade da norma de competência no tempo, porque esta é válida desde a promulgação da Constituição Federal (GAMA, 2003, p. 78-79).

Visto isso, pode-se concluir a primeira etapa de investigação da validade da criação da norma tributária, entendida como validade formal e composta pelas noções gerais anteriormente expostas.

Partindo da premissa de que todos os critérios do antecedente da norma de competência tributária foram atendidos, passa-se à análise dos elementos do consequente para saber se o sujeito competente obedeceu aos limites de instituição de tributos prescritos na ordem jurídica, representada pelas normas e princípios.

### **1.3 Consequente da norma de competência *stritu sensu***

O consequente, diferentemente do antecedente que programa a enunciação, define os contornos materiais que a norma criada assumirá. Há sempre de haver uma compatibilidade entre o conteúdo do consequente da norma de competência com a matéria prevista na nova norma.

Nesse sentido, a validade a ser analisada nessa segunda fase é a validade material dos tributos. Haja vista a permissão de editar o tributo, esse deve reunir além dos elementos formais, os ditames dos princípios constitucionais, das imunidades e dos enunciados complementares que disciplinam a criação de tributos (GAMA, 2003, p. 81).

Deve-se ter em mente, ainda, que a Constituição impõe um conjunto de limitações especiais ao exercício de determinadas competências tributárias como as condicionantes de criação de empréstimos compulsórios<sup>2</sup>, entre outros.

### 1.3.1 Sujeitos da relação de competência

Lourival Vilanova ensina que dado um fato enunciado em uma norma de direito positivo, nasce uma relação jurídica entre sujeitos de direito que recebem uma posição ativa ou passiva (2000, p. 102).

A relação jurídica que surge das normas de competência tributária, assim como as que surgem de toda norma em sentido estrito, vincula dois ou mais sujeitos, sendo o sujeito ativo aquele que detém a competência de editar a lei e o sujeito passivo o encarregado a respeitar e cumprir a lei editada. Segundo Tácio Lacerda Gama, “Trata-se de um vínculo abstrato estabelecido entre o sujeito competente para edição de tributos e a totalidade de pessoas destinatárias da norma tributária” (2003, p. 81).

Como anteriormente mencionado, a relação jurídica imposta a esses sujeitos é delimitada pelas disposições constitucionais e complementares que suprem qualquer espaço aberto relativo à criação de tributos. O respeito a essas disposições é condição de validade da norma jurídica criada e deve ser verificado a partir dos elementos integrantes do antecedente e consequente da norma de competência (GAMA, 2003, p. 86).

O sujeito ativo tem a competência tributária de editar as normas e ao mesmo tempo é responsável pelos efeitos dela emanados, podendo ser chamado a argumentar pela validade da mesma. Isso ocorre porque tem o sujeito ativo da competência o direito de regular condutas e ver a sua norma produzindo efeitos através da sua permanência no direito positivo (GAMA, 2013, p. 20).

---

<sup>2</sup> Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:  
I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;  
II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".



No entanto, há uma distinção entre o direito de exercer a competência e o de efetivamente ver os efeitos prescritivos da enunciação, uma vez que o segundo está condicionado à compatibilidade da norma com o ordenamento jurídico (GAMA, 2013, p. 21).

Em contrapartida, os sujeitos passivos têm o dever de aceitar a prescrição normativa criada de acordo com a norma de competência, ou seja, em harmonia com todos os seus antecedentes, condicionantes formais, e consequentes, condicionantes materiais (GAMA, 2013, p. 21).

Ocorre que esse dever de suportar os efeitos da norma criada afeta de maneira distinta os sujeitos passivos porque para alguns não haverá subsunção da prescrição normativa aos seus atos, não gerando, portanto, uma relação jurídica tributária que tem por consequência uma obrigação (GAMA, 2013, p. 23).

Porém, para aqueles sujeitos passivos que praticam condutas que incidem diretamente na hipótese de incidência da norma tributária, nasce além de uma obrigação, o direito de questionar juridicamente ou administrativamente a validade da norma e os eventuais danos causados por ela (GAMA, 2013, p. 23).

Os sujeitos passivos podem ser distinguidos entre aqueles que possuem legitimidade de questionamento do exercício da competência tributária e aquelas que apenas devem ter ciência da existência das normas, visto que não sofrem sujeição passiva direta (GAMA, 2013, p. 23).

Assim, suportados os efeitos da norma tributária, terá o sujeito passivo a legitimidade ativa para requerer o reconhecimento de uma possível incompatibilidade da norma inferior com a norma de competência que lhe serviu de fundamento ou até da aplicação da norma sancionadora de incompetência (GAMA, 2013, p. 23).

#### **1.4 Estrutura lógica da norma de competência**

Criar norma é uma conduta regulada por uma norma de competência e para que ela se concretize de forma válida, todas as proposições que concorrem para a sua programação devem estar reunidas em um só juízo condicional. Gama representa, em

uma linguagem formalizada, a norma de competência com a seguinte conjunção de elementos (2009, p. 229):

$$\mathbf{Njcom = Hj [s.e.t.p(p1.p2.p3...)] \rightarrow Rj [S(s.sp).m(s.e.t.c)]}$$

Com esse sintagma, ele tenta ilustrar os elementos que a norma jurídica de competência (Njcom) deve reunir para regular a criação lícita de outras normas. Infere-se três ideias centrais dessa conjuntura de elementos (GAMA, 2009, p. 229).

Primeiramente, cabe à norma de competência descrever a hipótese (Hj) e as formalidades [s.e.t.p(p1.p2.p3...)] que tornarão possível a criação de uma norma com um conteúdo específico. As formalidades são expressadas a partir da definição do sujeito competente (s) que obedecendo determinado procedimento (p) e condições de espaço (e) e tempo (t) poderá regular um comportamento, representado na norma de competência como Rj [S(s.sp).m(s.e.t.c)] (GAMA, 2009, p. 230).

A relação jurídica (S) deve obedecer, por sua vez, a existência de um sujeito competente (s), que edita as normas, e um sujeito passivo (sp) que se sujeitará ao pagamento de tributo ou outras obrigações, caso venha a praticar a hipótese prevista abstratamente (GAMA, 2009, p. 230).

Já a matéria (m(s.e.t.c)) é um comportamento prescrito por um verbo que, também, poderá delimitar o sujeito que o realiza (s) em determinadas condições de tempo (t) e espaço (e). Nota-se, por fim, que a possibilidade de criar normas nessas condições materiais está condicionada à competência (c) outorgada a determinado sujeito (s) (GAMA, 2009, p. 230).

As normas criadas pelos sujeitos competentes terão, sempre, um fato jurídico coincidente com o antecedente da norma de competência, bem como versará sobre a mesma matéria prevista no consequente da norma de competência (GAMA, 2009, p. 101).

Assim, podemos concluir que a finalidade da enunciação nada mais é do que prescrever de forma mais concisa as condutas prescritas na norma de competência, sem, todavia, ir de confronto com o já previsto (GAMA, 2009, p. 101).

### **1.5 Norma sancionatória de competência**

O ato de criar normas pode ser classificado como lícito e ilícito e como o sistema de direito positivo está pautado no princípio dinâmico, essa classificação pode variar, além de depender de uma decisão de um ente competente, nos moldes procedimentais previstos no próprio sistema (GAMA, 2009, p. 123).

Da mesma forma, a constatação de uma invalidade ou nulidade da norma jurídica decorrerá de uma decisão competente, mostrando-se necessário um processo judicial, sem o qual não seria possível sustentar tal afirmação (GAMA, 2009, p. 123).

Norma válida é aquela produzida de acordo com os limites formais e materiais da norma de competência, logo inválida é aquela produzida em desacordo com tais limites que, por consequência, se amoldará a uma norma sancionatória de competência (GAMA, 2009, p. 122).

Herbert Hart sustenta não ser possível distinguir nitidamente o que é produzir e aplicar o direito. Segundo ele, todo ato jurídico seria, ao mesmo tempo, aplicação e criação de normas, gerais ou individuais. Consequentemente, o mero ato de legislar cria normas gerais e, também, aplica normas, mais especificamente as normas constitucionais de distribuição de competências. Já exercer a jurisdição é aplicar normas, no sentido amplo, e criar normas individuais (2001, p. 95).

Desse modo, a norma sancionatória de competência a ser aplicada pelo Poder Judiciário surge para regular as consequências da norma criada ilicitamente pelo Poder Legislativo ou Executivo. A norma jurídica considerada ilícita assim o é porque incompatível com a norma de competência, logo, também, será considerada inválida (GAMA, 2009, p. 108).

A invalidade tem como efeito a suspensão da vigência ou eficácia da norma, como meio de fazer prevalecer a norma de competência em detrimento da norma com ela incompatível. Gama relaciona, ainda, a ideia de nulidade ou invalidade das normas jurídicas à ideia de sanção do exercício irregular da competência (2009, p. 108).

Se norma inválida é um fato ilícito que tem por consequência, prevista no sistema de direito positivo, a sua nulidade, a esse fato ilícito também há de se impor

uma sanção. A sanção não será uma cláusula alternativa, mas a aplicação da própria norma que prescreve a reação do sistema jurídico à criação ilícita das normas (GAMA, 2009, p. 108).

Gama conclui que “sempre que alguém pretenda argumentar pela não aplicação de uma norma ao caso concreto, ou pela suspensão da sua vigência no sistema de direito positivo, o que se está pedindo, em última análise, é a aplicação de uma norma sancionatória, em face do exercício irregular da competência (2009, p. 108).

Na relação jurídica da norma sancionatória de competência, o Estado-jurisdição será sempre o sujeito passivo, devendo o sujeito ativo demonstrar o seu interesse de agir para que seja reconhecida a sua legitimidade. O interesse de agir, por sua vez, só será verificado quando houver uma lesão ou ameaça a direitos próprios ou de terceiros (GAMA, 2009, p. 115).

## **2 CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE**

### **2.1 Teoria da validade de uma norma jurídica**

O termo “validade” da norma jurídica pode assumir diversas acepções e é por isso que o classificamos como plurívoco. Gama ao analisar os diversos significados apresentados por doutrinadores como Alexy, Lins, Kelsen, Miranda e Ross, chegou às seguintes acepções: (i) forma especial de existência de uma norma; (ii) compatibilidade da norma com aquela que a programou; (iii) aplicabilidade da norma por uma tribunal; (iv) capacidade da norma de efetivamente regular um comportamento; (v) compatibilidade da norma com padrões religiosos, racionais ou humanos, em sentido amplo (2009, p. 315 - 316).

Ao escolher qual o sentido do termo de validade que vai ser utilizado, se abandonará outros igualmente possíveis, bem como se estará definindo o que é Direito para esse estudo. Uma vez que defende-se ser a norma jurídica aquela que compõe o Direito e é criada, modificada e alterada por força de decisão tomada por um sujeito competente, é incompatível com esse conceito a adoção da acepção jusnaturalista que condiciona a sua validade a padrões morais, racionais ou religiosos. Logo, será estudada a validade das normas sob os argumentos positivistas (GAMA, 2009, p.317).

#### **2.1.1 Paradoxos entre validade, existência e aplicabilidade**

Os argumentos positivistas não são uniformes e há um debate sobre serem os conceitos de validade e existência semelhantes ou diferentes. A equiparação entre os conceitos de existência e validade, em regra, é feita por quem decide o direito, na posição de órgão julgador.

A partir dessa visão, a mera existência de uma norma no sistema já é suficiente para se afirmar que ela é presumivelmente válida. Paulo de Barros Carvalho sustenta que tendo a norma jurídica satisfeito todos os requisitos necessários para ingressar no ordenamento, essa norma será válida até que ela deixe de pertencer a ele (2006, p. 57). Percebe-se, então, que a validade se dá pelo vínculo estabelecido entre a norma propositiva e o sistema de direito posto.

Em contrapartida, a distinção entre os conceitos é feita pelos observadores do direito que concluem que mesmo com o atendimento de certos requisitos para que a norma integre o sistema positivo, ou seja, exista, ela poderá não ser válida. Nessa visão a existência é pressuposto da validade, uma vez que a norma não pode ser inválida ou válida sem existir. Desse modo, verificada a invalidade a partir do sistema de direito positivo, este determinará por meio de outras normas quais os efeitos da norma inválida (GAMA, 2009, p. 319 - 322).

No entanto, Tácio Lacerda Gama levanta alguns questionamentos em relação a ambas visões. Primeiro, como poderia uma norma, válida porque existente no ordenamento jurídico, ser reconhecida inválida pelo Poder Judiciário? Segundo, a quem competiria declarar a validade das normas se o direito positivo é dinâmico? (2009, p. 321).

Para se responder o primeiro questionamento, é preciso se cogitar a distinção entre os termos de validade e existência. Quanto ao segundo, para que haja segurança em relação às declarações de validade das normas, ela não poderá ser feita por qualquer um, uma vez que estaria sujeita a distorções de interesses e posições doutrinárias (GAMA, 2009, p. 321 - 323). Logo, no nosso ordenamento jurídico compete ao Judiciário declarar a invalidade das normas.

Há, ainda, um critério realista de validade das normas, o da efetividade que abandona as soluções tradicionais, as quais estão vinculadas a requisitos de validade para que se declare a existência de uma norma jurídica. O critério, então, adotado é pragmático e se resume a possibilidade concreta de aplicação do que prescreve dada norma pela jurisdição (GAMA, 2009, p. 325).

Sendo a proposição prescritiva coercitiva da norma aplicável, ela existe juridicamente. Ultrapassou-se, portanto, a simples verificação de dados objetivos como a estrutura da norma para que a partir da análise do seu conteúdo e se o seu criador era um órgão dotado de competência, se pudesse constatar a existência de uma norma jurídica (GAMA, 2009, p. 325).

Entende-se que a efetividade, possibilidade de aplicação da norma jurídica, é de suma importância e, portanto, não pode ser igualada à análise de validade ou

invalidez da mesma, porque em um sistema dinâmico somente os órgãos do próprio sistema poderão fazer essa análise (GAMA, 2009, p. 324).

Segundo Gama (GAMA, 2009, p. 326):

“Se se afirma que uma norma não existe é porque ela não pode ser apreciada pela jurisdição; logo, não tem validade nem invalidez; é simplesmente irrelevante para o sistema. Caso contrário, se se afirma que a norma existe é porque ela é efetiva, podendo ser considerada pelo sistema norma jurídica válida ou inválida.”

Conclui-se que o paradoxo só existe porque há dois pontos de vista, duas perspectivas da norma: do observador, cidadão, e do participante, órgão jurisdicional. O observador diante de uma norma deverá perceber se ela existe ou não por meio do juízo de aplicabilidade da mesma pelo judiciário. Poderá, ainda, sustentar a compatibilidade ou não da norma jurídica com o sistema, porém suas afirmações não terão o condão de alterar a validade da norma. O que se pode fazer é levar os argumentos à apreciação do judiciário, quem poderá alterar a validade ou invalidez da norma jurídica (GAMA 2009, p. 326 - 327).

Já para que haja a manifestação do participante, a norma deve existir, por isso compete somente à ele a análise da validade ou invalidez, prescrevendo a sua licitude ou ilicitude, constitucionalidade ou inconstitucionalidade.

### 2.1.2 Análise de validade da norma pelo Poder Judiciário

Visto que o observador pode classificar as normas entre existente e inexistente e que compete aos órgãos do Judiciário decidir sobre a licitude ou ilicitude da norma, será estudado como essa declaração é feita sob a ótica da validade, vigência e eficácia.

Toda norma no sistema de direito positivo se presta a regular condutas, porém, como visto, as normas de competência, também chamadas de nomogenéticas (nomo = norma + gênese = formação, criação), regulam a conduta de criação de novas normas, tornando possível a verificação da licitude ou não da norma criada. Estando a norma criada em harmonia com a norma de competência que a prescreveu, ela será válida, vigente e eficaz até que surja no ordenamento jurídico outra norma capaz de prescrever o contrário (GAMA, 2009, p. 329).

Como anteriormente mencionado, a norma válida está relacionada à norma de competência; a norma inválida está diretamente relacionada com a norma que sanciona o inadequado exercício da competência, ou seja, a norma sancionatória de competência. Consequentemente, a norma inválida não produzirá os mesmos efeitos que a válida e sofrerá consequências no plano da validade, vigência e eficácia (GAMA, 2009, p. 329).

A validade não é atributo da norma existente, visto que ela pode existir, ser aplicável pela jurisdição, sem, contudo, ser válida. A validade é observada a partir da relação de coerência entre ela e o sistema jurídico, mais precisamente a sua norma de competência (GAMA, 2009, p. 331).

Contudo, a vigência é atributo da norma válida, porque perfeitamente apta a produzir efeitos sobre as condutas humanas. Esses efeitos podem ser divididos em: (i) subjetivo, porque determinam-se os sujeitos cujo comportamento é disciplinado; (ii) espacial, porque demarcado o lugar de irradiação dos efeitos; (iii) temporal, porque definidos os marcos de início e fim da vigência e (iv) material, em sentido estrito, porque regulam-se comportamentos especificamente previstos na norma (GAMA, 2009, p. 331).

Acontece que ao ingressar no sistema jurídico positivo uma norma adquire a presunção de validade, fazendo incidir sobre as condutas humanas os quatro efeitos anteriormente visto. Por isso, cabe ao judiciário analisar a validade da norma para, assim, controlar os efeitos por ela causados, visto que a vigência só pode ocorrer se válida for a norma.

Incumbe ao órgão julgador mitigar os efeitos produzidos ou até expurgá-los por completo do mundo jurídico. Essa sanção à vigência da norma inválida estará prescrita na norma sancionatória de competência que determinará se haverá suspensão de forma plena ou de forma parcial. No entanto, a suspensão da vigência somente ocorre quando os efeitos da norma inválida são afastados de todos (*erga omnes*), caso contrário se suspenderá a eficácia da norma apenas para as partes do processo (*inter partes*) (GAMA, 2009, p. 333).



Além disso, a própria norma sancionatória de competência determinará por meio de qual procedimento se analisará a validade da norma, qual matéria será submetida, qual o âmbito de abrangência territorial, temporal e pessoal da decisão de decretação de invalidade (GAMA, 2009, p. 335).

A norma criada sem alicerce na norma de competência é ilícita e sofrerá as consequências previstas na norma sancionatória de competência que tem o intuito de identificar os vícios de inconstitucionalidade, ilegalidade, nulidade, anulabilidade, erro de fato, erro de direito ou simples incoerência com o que, por exemplo, pretendia a Fazenda ou o contribuinte. Contudo, o ponto convergente de todos esses vícios nada mais é do que o desajuste da norma jurídica com o seu respectivo fundamento de validade (GAMA, 2009, p. 339).

É nesse contexto que o sistema positivo prevê o controle de constitucionalidade. A declaração de inconstitucionalidade nada mais faz do que concretizar os efeitos previstos na norma de reconhecimento de um ilícito de criação de normas, ou melhor, dos efeitos previstos na norma sancionatória de competência.

Todos os efeitos possíveis das normas sancionatórias de competência têm um único fim: assegurar a hierarquia que as normas superiores têm sobre as normas inferiores.

Gama leciona, ainda, que a coibição de ilícitos nomogenéticos é a forma encontrada pelo sistema jurídico de preservar sua consistência, de modo a evitar que normas emanadas de autoridades hierarquicamente inferiores regulem condutas em detrimento do já previstos por normas de autoridades superiores. Desse modo, o controle de constitucionalidade se presta a assegurar a predominância das normas constitucionais sobre as demais, uma vez que o controle de legalidade assevera a hierarquia da lei sobre os atos infralegais e assim por diante (2009, p. 343).

As sanções, além de corroborarem com a consistência do sistema jurídico, cumprem o papel de desestimular a criação de ilícitos nomogéticos que, caso venham a ser criados, terão seus efeitos corrigidos e suportados por quem desobedeceu a norma de competência.

Em apertada síntese, um ilícito nomogenético estará configurado quando haja a violação de um dos seguintes elementos: (i) autoridade competente dotada de jurisdição administrativa ou judicial; (ii) processo; (iii) harmonia entre norma hierarquicamente superior e inferior, acrescentado de (iv) prejuízo advindo do ilícito, porque não haverá nulidade sem dano real ou iminente e uma (v) parte que alegue o ilícito nomogenético, sem que a ele tenha dado causa, porque é vedado à parte tirar proveito da sua própria ilicitude (GAMA, 2009, p. 344 - 345).

## **2.2 Tipos de inconstitucionalidade**

O Estado no exercício do seu poder de legislar pode incorrer em diversos tipos de inconstitucionalidade. Primeiramente, deve-se diferenciar a inconstitucionalidade por ação e a por omissão do Estado. A primeira está relacionada ao efetivo exercício legislativo, ou seja, à uma atuação positiva do Estado. Já a segunda, ocorre quando o Estado deixa de observar o dever de legislar expressamente previsto na Constituição (MENDES, COELHO e BRANCO 2008, p. 1025).

Nessa segunda hipótese, apenas as normas constitucionais de eficácia limitada de princípio institutivo imperativa têm o poder de obrigar o Estado de legislar sobre alguma matéria. Isso ocorre porque a eficácia dessas normas está condicionada a edição de outra norma, uma vez que o direito previsto no texto da Constituição não pode produzir efeitos concretos por si só. Porém, não basta ser uma norma de eficácia limitada, devendo o seu princípio ser institutivo imperativo, isto é, deve-se impor uma atuação do Estado. Tem-se como exemplo o disposto no art. 5º, inciso XXXII e no art. 48 do ADCT<sup>3</sup>.

Dentre as inconstitucionalidades por ação do Estado tem-se a formal e a material. Uma norma incorrerá em uma inconstitucionalidade material quando seu conteúdo violar conteúdo ou princípio constitucional e em inconstitucionalidade formal quando o ato de legislar estiver eivado de alguma irregularidade, podendo esta estar

---

<sup>3</sup> Art. 5º, XXXII - o Estado promoverá, na forma da lei, a defesa do consumidor;  
Art. 48. O Congresso Nacional, dentro de cento e vinte dias da promulgação da Constituição, elaborará código de defesa do consumidor.

ligada ao procedimento ou ao sujeito previsto na norma de competência (MENDES, COELHO e BRANCO 2008, p. 1011).

Deve-se atentar, ainda, à distinção entre a inconstitucionalidade originária e a superveniente, uma vez que a edição da norma objeto do controle de constitucionalidade pode ter sido editada antes ou depois da promulgação da Constituição de 1988 (MENDES, COELHO e BRANCO 2008, p. 1015).

Tem-se um típico caso de inconstitucionalidade quando a norma posterior ao texto constitucional é com ele incompatível. Porém, quando se trata de um norma pré-constitucional, indaga-se se seria um caso de inconstitucionalidade ou revogação (MENDES, COELHO e BRANCO 2008, p. 1015).

Tendo em vista que a questão da constitucionalidade do direito pré-constitucional é resolvida por meio do princípio da *lex posterior derogat priori*, o qual estabelece que lei posterior revoga lei anterior com ela incompatível e sendo a Constituição a Lei maior, é ela quem regerá todas as demais leis editadas pelo Poder Legislativo. Desse modo, somente poderão ser objeto de ações diretas de inconstitucionalidade (ADI) e ações declaratórias de constitucionalidade (ADCon) as normas pós constituição (MENDES, COELHO e BRANCO 2008, p. 1019).

No entanto, a Constituição de 1988 prevê em seu art. 102, § 1º o instrumento da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) que possibilita que o STF reexamine incidentalmente, em controle abstrato, a revogação ou não-recepção do direito pré-constitucional frente à atual Constituição

Conclui-se, assim, que apenas o direito pós-constituição poderá ser declarado inconstitucional, tendo em vista que deve o legislador obediência à Constituição sob cujo pálio agiu. Enquanto que o direito pré-constitucional, devedor de obediência à Constituição revogada, será declarado recepcionado ou não pela égide da constituição atual (MENDES, COELHO e BRANCO 2008, p. 1020).

Por fim, há casos em que a inconstitucionalidade de uma norma é verificada a partir da declaração de inconstitucionalidade de uma outra norma, isto é, o vício de uma se estende ao dispositivo normativo da outra que apresente com ela uma relação de conexão ou de interdependência. Dá-se o nome de inconstitucionalidade por

arrastamento porque sem a norma declarada inconstitucional, as demais se tornariam ineficazes, inexecutáveis (BRASIL, 2005).

### **2.3 Tipos de controle de constitucionalidade**

No Brasil, o modelo de controle de constitucionalidade das leis editadas pelo Poder Legislativo ou dos atos normativos estaduais ou federais é misto, uma vez que se utiliza do controle concentrado e difuso. Ademais, pode-se classificar o controle de constitucionalidade quanto ao momento em que ele é exercido, podendo ser feito antes ou após a entrada em vigor de uma lei.

Diz-se preventivo, anterior à entrada em vigor da lei, o controle feito pelas Comissões de Constituição e Justiça das Casas Legislativas e pelo Chefe do Executivo que tem a faculdade de vetar projetos de leis. Já o controle repressivo, após a entrada em vigor da lei, é feito pelo Judiciário (DIAS, 2000, p. 53).

Classificou-se como controle difuso aquele feito por qualquer juiz em qualquer grau de jurisdição; e concentrado, o realizado por meio de ações específicas, previstas no art. 102 da Constituição Federal (ADI, ADC, ADO, ADPF)<sup>4</sup> que serão julgadas pelo STF, órgão de cúpula do Poder Judiciário que tem por prerrogativa a proteção da Constituição (BRASIL (1988), 2007).

No entanto, as ações de controle concentrado de constitucionalidade somente serão julgadas com exclusividade pelo STF quando a violação suscitada for à Constituição Federal. Sendo a violação à uma Constituição Estadual (CF, art. 25) ou à Lei Orgânica do Distrito Federal (CF, art. 32), o órgão competente para julgar a ação de controle concentrado de constitucionalidade será o Tribunal de Justiça do Estado ou do Distrito Federal e dos Territórios.

Serão, ainda, competentes os Tribunais de Justiça dos Estados, com possibilidade de recurso para o STF, quando a violação à Constituição Estadual for representada por uma norma simétrica à Constituição Federal, ou seja, de reprodução obrigatória.

---

<sup>4</sup> ADI: ação direta de inconstitucionalidade; ADC: ação declaratória de constitucionalidade; ADO: ação direta de inconstitucionalidade por omissão; ADPF: arguição de descumprimento de preceito fundamental.

Devida a influência do direito americano, prevalece o entendimento de que lei inconstitucional é lei nula, a qual deve ser tratada como se nunca tivesse existido ou produzido efeitos, retroagindo, portanto, a decisão que declara a inconstitucionalidade até a data da vigência da lei (DIAS, 2000, p. 55).

Cumprido ressaltar, também, que a eficácia, em regra, *ex tunc*<sup>5</sup> da decisão em ADI deve ser considerada no plano dos fatos e no plano normativo, uma vez que a retroatividade, operada no plano normativo, não faz sumir de imediato os efeitos produzidos quando da vigência da lei inconstitucional. Esses efeitos, por sua vez, podem ter gerado situações jurídicas que requerem uma proteção pelo direito, especialmente se adentrarem o campo dos direitos fundamentais (DIAS, 2000, p.60).

As decisões proferidas no controle difuso de constitucionalidade, cuja consequência é *inter partis* e *ex tunc*. Porém, tem-se possibilitado a atribuição de efeitos *erga omnes* e *ex nunc*<sup>6</sup> em razão da repercussão geral, das súmulas vinculantes e da aplicação por analogia da lei da modulação (MARCÍLIO, 2009, p. 75).

Assim, concluiu-se que o legislador brasileiro optou por um modelo de controle de constitucionalidade diferenciado, posto que é possível a adoção de medidas que modulam os efeitos das decisões de controle de constitucionalidade, não aplicando-se o princípio da nulidade absoluta.

#### **2.4 Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade**

A modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, introduzida pelo art. 27 da Lei nº 9.868/99, consiste na possibilidade de atribuição de efeitos *ex nunc*, assim como a definição de outro momento para a produção de efeitos, da declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF.

Se analisada a evolução histórica da modulação, observa-se que o STF já havia proferido decisões anteriores à Lei nº 9.868/99, com a aplicação dos seus efeitos sob o argumento da interpretação conforme a Constituição e certos dispositivos normativos, estando, portanto, essa possibilidade apenas positivada em 1999 (STF). Porém, o afastamento do princípio da nulidade, cujos efeitos são *ex tunc*, por meio da

---

<sup>5</sup> Efeitos retroativos à época da origem dos fatos a ele relacionados.

<sup>6</sup> Efeitos não retroagem e somente serão eficazes a partir da data da decisão tomada.

modulação só será permitido quando incidir as razões previstas na lei, ou seja, a de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, sob pena de enfraquecimento da Constituição através da convalidação de inconstitucionalidades.

Por isso, diante de tantas peculiaridades e possibilidades alternativas à regra da nulidade absoluta e dos efeitos *ex tunc* das leis inconstitucionais, devemos buscar uma uniformidade da aplicação dos critérios de segurança jurídica e excepcional interesse social, ambos conceitos abertos.

Primeiro, é importante mencionar a constitucionalização que o ordenamento jurídico brasileiro sofreu com o advento da Constituição de 1988, que efetivamente concedeu supremacia às normas constitucionais. O conjunto de transformações ocorridas no Estado e no direito constitucional a partir desse fenômeno, não só no Brasil como em diversos outros países, foi denominado de Neoconstitucionalismo (BARROSO, 2005).

Além do reconhecimento de força normativa da Constituição, ampliou-se a jurisdição desta de modo que a validade de todos os atos do Poder Público e de todas as normas infraconstitucionais estão condicionadas aos princípios e regras constitucionais. Como intuitivo, a constitucionalização concedeu ao Judiciário o poder de fazer valer a Constituição, negando validade às leis inconstitucionais (BARROSO, 2005).

Tal fato aumentou a demanda por parte da sociedade brasileira por justiça, porque antes não havia um sentimento de Constituição forte que, agora, já está amplamente disseminado pelo consciente popular. A justiça almejada pelos cidadãos não está restrita aos pronunciamentos do Poder Judiciário sobre alguma questão reclama a aplicação da Constituição, mas também se estende a todos os atos do Poder Público.

Como o exame de constitucionalidade ocorre posteriormente ao nascimento e à aplicação da lei, faz-se necessária a correção de situações pretéritas causadas por lei inconstitucional. A lei nasce sobre a presunção de validade, o que significa que há a possibilidade de se provar o contrário. Deste modo, o STF deve restaurar a ordem constitucional e adequar a decisão presente ao passado. Essa adequação justifica a

modulação dos efeitos que encontra razão nos casos em que o direito não garantiu formas de lidar com o tempo (SANTI, 2014).

Cumprе ressaltar que nosso ordenamento jurídico prevê a modulação dos efeitos e a prescrição e decadência como meios aptos para lidar com o tempo entre a aplicação de uma lei tributária e a sua eventual confirmação de validade pelo STF, estando o primeiro positivado na Lei nº 9.868/99 e os demais no próprio Código Tributário (SANTI, 2014).

Da análise do artigo 27 da Lei nº 9.868/99 verifica-se as suas hipóteses de aplicação:

“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.

Com o intuito de fazer valer o princípio da legalidade, pilar do Estado Democrático de Direito, observamos que os critérios estabelecidos pela lei são: (i) competência do STF, (ii) momento da declaração da inconstitucionalidade, (iii) votação da maioria de 2/3 dos Ministros do STF e (iv) o critério subjetivo pautado na segurança jurídica e excepcional interesse coletivo.

Os critérios objetivos da referida lei devem ser aplicados por subsunção, ou seja, observada a ocorrência desses, é válida a sua aplicação. No entanto, os critérios subjetivos, aplicação dos princípios, são mais amplos e complexos, uma vez que seus conceitos são abertos e aplicados por ponderação no caso concreto.

Segundo dispõe o próprio artigo em estudo, a sua aplicação só é possível quando há insegurança jurídica ou violação de excepcional interesse social. Mas esses conceitos ainda se encontram no plano abstrato, cuja conceituação será formada por meio do comportamento reiterado do STF, que demonstrará quais as situações de insegurança jurídica ou excepcional interesse social que admitem a modulação dos efeitos da nulidade em matéria tributária.

No entanto, as discussões travadas pelo Legislativo, antes mesmo da promulgação do diploma legal, trouxeram como ponto principal a preocupação com as

possíveis consequências advindas da ampla margem de discricionariedade conferida aos julgadores na aplicação da modulação.

Nesse sentido, se manifestaram os então Deputados Aldo Arantes e Agnelo Queiroz na Emenda Substitutiva Global nº 11:

“O que se faz, no art. 21, é destruir a norma constitucional como parâmetro de validade absoluta das demais normas, à medida em que é conferida aos ministros do STF a faculdade de dizer que uma lei ou ato normativo inconstitucional tem uma meia validade, uma validade de meio tempo. O que é inválido objetivamente desde o nascedouro o que é vedado pela Constituição de penetrar no ordenamento jurídico nacional, não pode ser convalidada, mesmo que por tempo determinado, pela vontade subjetiva dos ministros” (SANTI, 2014, p. 18).

O ex-Deputado Jarbas Lima, à época membro da Comissão de Constituição e Justiça da Câmara dos Deputados, em voto separado ao da Comissão, observou que a aplicação do art. 27, que cria situações desiguais por aplicar uma lei inválida por certo período como válida fosse, na seara tributária importaria em um verdadeiro confisco (SANTI, 2014).

Como anteriormente mencionado, a Constituição, dentro da teoria constitucional, tem por função limitar os poderes do Estado e estabelecer os direitos fundamentais dos cidadãos, dentro dos quais estão os direitos e garantias que protegem o contribuinte. Na tentativa de equilibrar a relação Estado-contribuinte, tida como desigual, a Constituição prevê vários princípios que devem ser concretizados para impedir a fragilização dessa relação (PISANI e LEAL, 2008, p. 101 - 102).

Ao serem criados meios de convalidar atos e leis contrários à ordem constitucional, não estaríamos criando, também, meios para acabar com a constitucionalização? Ou até mesmo, possibilitando a utilização injusta do poder de tributar do Estado? Não seria tirada, assim, dos cidadãos a confiança depositada na Constituição?

A modulação de efeitos não deve servir de escudo ao Poder Público que pratica de modo caprichoso a edição e aplicação de leis inconstitucionais com a confiança de que, se declarados inconstitucionais, terão seus efeitos pretéritos mantidos (PISANI e LEAL, 2008, p. 109).



Pode-se concluir da exposição de motivos nº 189, de 7 de abril de 1997, do projeto de lei nº 2.960 que foi transformado na Lei 9.868/99 que a intenção do legislador com o art. 27 não era atribuir poderes ilimitados ao STF que pudessem enfraquecer a Constituição, mas o de criar um instrumento que possibilitasse o equilíbrio dos efeitos da declaração de nulidade quando ela pudesse criar lacuna normativa, situação de grave insegurança jurídica ou ofensa a outro princípio constitucional que se distanciasse ainda mais da Lei Maior (SANTI, 2014).

No entanto, a discussão quanto ao art. 27 se perpetua até os dias de hoje, porque ainda estão pendentes de julgamento duas ADI, ajuizadas pela Confederação Nacional das Profissões Liberais – CNPL e pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, nº 2.154 e 2.258/DF, que questionam a constitucionalidade do próprio artigo, tendo apenas se manifestado o relator anterior, o Ministro Sepúlveda Pertence, pela inconstitucionalidade do dispositivo.

### **3. ANÁLISE EMPÍRICA: A MODULAÇÃO NAS AÇÕES DE DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS QUE FOMENTAM A “GUERRA FISCAL”**

O STF julga regularmente Ações de Declaração de Inconstitucionalidade (ADI) relativas a leis estaduais e distritais que concedem privilégios fiscais, desrespeitando o princípio republicado e federativo do Estado brasileiro, uma vez que por determinação do texto constitucional esse tipo de benefício está condicionado aos ditames da Lei Complementar nº 24/1975.

Esse tipo de atitude assumida pelos Estados e pelo Distrito Federal vem sendo chamada de “Guerra Fiscal”, porque corresponde à uma nítida competição travada entre eles em prol de investimentos privados para os seus respectivos territórios.

A Constituição de 1988 prevê, em seu art. 145, os tipos de tributos passíveis de instituição, arrecadação e fiscalização por parte dos seus entes federados, distribuindo-lhes a competência de instituir impostos, um dos tipos de tributo constitucionalmente previsto (BRASIL (1988), 2007).

Ocorre que a Lei Maior não cria tributos, mas delimita os seus perfis de modo que atribuiu-se à lei complementar o dever de regulamentação dos conflitos de competência, em matéria tributária, entre União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, das limitações constitucionais ao poder de tributar e do estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária.

Quando a Constituição de 1988 foi promulgada, o Código Tributário Nacional (CTN), criado por uma lei ordinária, Lei nº 5.172/66, já tinha vigência e para que ele pudesse fazer as vezes da lei complementar exigida, precisou-se aplicar o princípio da recepção, previsto no art. 34, §5º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Assim, é a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que define os tributos, suas espécies e respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.

Concretiza-se, dessa forma, a competência tributária de cada ente federado, que pautado nas disposições constitucionais e no CTN, poderá instituir tributos a partir da edição de leis, em regra, ordinárias.

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, é de competência dos Estados e do Distrito Federal conforme se pode depreender do inciso II do art. 155 da Constituição Federal que dispõe que compete aos mesmos a instituição de imposto sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior” (BRASIL (1988), 2007).

Embora a Constituição não crie os tributos, o ICMS está rigorosamente disciplinado no art. 155 que prevê, além das regras atinentes à competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, as hipóteses de incidência, imunidades, base de cálculo e alíquota que foram devidamente regulamentadas pela Lei Complementar nº 87/96.

Dentre os aspectos material, pessoal, espacial, temporal e quantitativos regulamentados por esta lei complementar, é de suma importância para o nosso estudo o aspecto espacial da incidência do ICMS, imposto estadual e distrital, porquanto apenas os fatos jurídicos ocorridos no território de cada um desses ensejará o nascimento da obrigação tributária.

Conclui-se, portanto, que em se tratando de competência privativa (CF, art. 155, II) dos Estados e do Distrito Federal, não poderão esses entes federados invadir a esfera legislativa um dos outros. Nesse sentido, o art. 11 da Lei Complementar nº 87/96, em cumprimento ao disposto no art. 155, §2º, XII, “d” da Constituição Federal, estabeleceu, para efeitos de cobrança e definição do estabelecimento responsável pelo pagamento do ICMS, os locais onde se consideraria ocorrido o fato deflagrador da obrigação tributária (VOGAS, 2011, p.18).

Entretanto, é a Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, recepcionada pela Constituição Federal de 1988, exceto no que toca aos incentivos financeiros, que regulamenta a matéria prevista na alínea “g” do inciso XII, §2º do art. 155, no que se refere a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, serão concedidas e revogadas as isenções, os incentivos e os benefícios fiscais.

Embora a Constituição disponha em seu art. 150, §6º que “Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, apenas poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal [...]”, fez-se a ressalva da regra específica do ICMS prevista no art. 155, § 2.º, XII, g” (BRASIL (1988), 2007).

Assim, a Lei Complementar nº 24/75 estabeleceu que somente, por meio de celebração de convênios, no âmbito do Conselho Nacional de Políticas Fazendárias – CONFAZ, serão concedidos ou revogados incentivos ou benefícios fiscais do ICMS pelos Estados e pelo Distrito Federal.

Tácio Lacerda Gama afirma piamente que a competência para legislar sobre a outorga de benefícios fiscais é, por expressa determinação constitucional, do CONFAZ. Segundo os seus ensinamentos, os Estados e o Distrito Federal são, neste caso, detentores de uma competência condicionada, tendo em vista que na falta de autorização expressa do CONFAZ, eles deverão exigir o ICMS de seus contribuintes de forma obrigatória (2009, p.292- 293).

Contudo, Rosíris Paula Cerizze Vogas discorda dessa tese porque, segundo ela, estaríamos a admitir que um convênio pudesse limitar a competência legislativa constitucionalmente atribuída a esses entes da Federação. Desse modo, prefere dizer que:

“[...] a competência tributária, especialmente no que concerne à concessão de qualquer tipo de benefício fiscal em matéria de ICMS, é privativa dos estados, sendo inalterável e, conseqüentemente, proibido, o seu exercício por quem não tenha sido consagrado com esse direito. Todavia, é uma competência sem eficácia plena e imediata, já que depende de um convênio interestadual para o seu exercício [...]” (2011, p. 89).

A “Guerra Fiscal” tem por característica preponderante a desobediência às regras dos dispositivos constitucionais e legais anteriormente analisados e, tendo em vista que o ICMS é a principal fonte de financiamento dos Estados, é exatamente esse imposto que sofrerá o maior número de concessão indiscriminada de benefícios e renúncias fiscais que, por via de consequência, alocarão investimentos privados ao território de seus concedentes.

Ademais, a competição tributária entre os entes da federação pode se dar vertical ou horizontalmente, isto é, entre entes de mesmo nível hierárquico ou de níveis hierárquicos diferentes (NASCIMENTO, 2009, p. 214).

A competição tributária horizontal, mais corriqueira, ocorre quando há uma desarmonização de legislação tributária à margem da Constituição entre Estados, Municípios ou, até mesmo, entre Estado e Município. Enquanto que a competição tributária vertical ocorre quando a União se contrapõe aos demais entes da Federação e incrementa, de modo desproporcional e desarrazoado, o incremento da sua arrecadação. (NASCIMENTO, 2009, p. 214).

É importante frisar, ainda, que o fenômeno da “Guerra Fiscal” está intimamente ligado ao momento econômico vivenciado no Brasil, tendo Vogas chamado atenção a três principais momentos históricos em que se pôde verificar um acirramento dessa competição tributária: (i) um primeiro período entre meados dos anos 60 a 1975; (ii) um segundo período entre 1975 ao início dos anos 90 e (iii) um terceiro período com início em 1990 que se estende até os dias de hoje (VOGAS, 2011, p. 112).

Pode-se concluir da análise desses períodos que desde o surgimento da “Guerra Fiscal”, ela nunca se encerrou e teve início com o advento da Emenda Constitucional nº 18/1965 que criou o Imposto sobre Circulação de Mercadoria – ICM, em substituição ao Imposto sobre Vendas Mercantis – IVC, instituindo uma nova sistemática de apuração (VOGAS, 2011, p. 113). Contudo, a maior mudança em relação ao ICM ocorreu com a promulgação da Constituição Federal de 1988 que ampliou a base de incidência do ICM, agora denominado de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS.

Haja vista não ser a “Guerra Fiscal” um conflito travado entre os Estados e o contribuinte mas entre os próprios entes competentes da instituição do ICMS, o juiz natural para dirimi-lo é o STF.

Como anteriormente discutido, a lei ordinária que concede um benefício ou uma exoneração fiscal, uma vez que passa a pertencer ao ordenamento jurídico sob a presunção de validade, é plenamente capaz de produzir os seus efeitos que, portanto, deverão ser cumpridos pelos seus destinatários. Assim, somente após a declaração de

inconstitucionalidade da lei em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI), prevista no art. 102, inciso I, alínea “a” da Constituição de 1988, regulamentada pela Lei Federal nº 9.868/99, poderá ela ser considerada inválida.

Embora a própria Lei Complementar nº 24/75 tenha previsto em seu art. 8º sanções à inobservância aos seus demais dispositivos, cujo resultado seja a concessão de benefícios à margem dos convênios, Vogas, respaldada na posição de Sacha Calmon e Eduardo Maneira, afirma que estas somente poderão ser aplicadas após a declaração de inconstitucionalidade pelo STF, sob pena de usurpação da competência desse órgão do Poder Judiciário e violação ao princípio da separação dos poderes (2011, p. 150).

Visto isso, passaremos à análise de duas Ações Diretas de Inconstitucionalidade que tiveram por objetos leis ordinárias, frutos da “Guerra Fiscal”. A primeira, ADI 4481/PR, de relatoria originária do Min. Joaquim Barbosa, redistribuída ao Min. Roberto Barroso, julgada em 11 de março de 2015; e a segunda, ADI 3794/PR, também de relatoria originária do Min. Joaquim Barbosa, redistribuída ao Min. Roberto Barroso, julgada em 01/06/2011, tendo os embargos sido julgados em 18 de dezembro de 2014.

### **3.1 Julgamento ADI 4481/PR**

#### **3.1.1 Fundamentos do autor**

Em 28 de outubro de 2010, a Confederação Nacional da Indústria, entidade sindical de grau superior representativa da indústria brasileira, se valendo da legitimidade ativa para a propositura da ação direta de inconstitucionalidade (CF, art. 103, inciso IX), ativou o STF, a quem compete originalmente o julgamento dessas ações, para que fossem declarados inconstitucionais os artigos 1º a 8º, assim como o artigo 11, da Lei nº 14.985/06, que teve por acrescentado ao artigo 1º o parágrafo único pela Lei nº 15.467/07, também apontado como inconstitucional, sendo ambas provenientes do Estado do Paraná.

Para que a legitimidade ativa da entidade sindical fosse reconhecida, o requisito da pertinência temática, entendida como a congruência entre os objetivos

estatutários ou as finalidades institucionais da entidade autora e o conteúdo material da norma questionada em sede de controle de constitucionalidade, deveria ser cumprido (MENDES, COELHO e BRANCO 2008, p. 1108).

Assim, com o intuito de comprovar o preenchimento deste requisito, a Confederação Nacional da Indústria argumentou que o benefício fiscal concedido à importação de produtos industrializados pela lei objeto da ação direta de inconstitucionalidade interfere na livre concorrência das indústrias atuantes no mercado por ela representadas, por meio de diferenciação do produto em razão da origem.

Justificou-se a inconstitucionalidade dos mencionados artigos ao argumento de que a Lei nº 14.985/06 estabelece um regime normativo de benefício fiscal aos estabelecimentos comerciais e demais estabelecimentos paranaenses contribuintes do ICMS na importação de insumos e produtos finais industrializados, de modo a conceder-lhes uma supressão total ou parcial ao pagamento, um prazo mais alargado, bem como uma alíquota muito inferior à alíquota interestadual. Assim, os dispositivos constitucionais apontados como violados são (i) art.150, §6º; (ii) art. 155, §2º, inciso VI; (iii) art. 155, §2º, inciso XI, alíneas “c” e “g”; (iv) art. 152 e (v) art. 170, inciso IV.

Da interpretação dos artigos 1º, inciso I e parágrafo único, 2º, 5º e 6º da Lei nº 14.985/06, depreende-se que o Estado do Paraná, por meio de uma lei ordinária, desonerou os seus contribuintes do pagamento do ICMS, lhes gerando um ganho financeiro; postergou o momento do pagamento do ICMS ao momento da saída do produto industrializado, de modo que alíquota efetiva é de 3%, além de ter realizado essa redução do valor do tributo a ser pago por meio da criação de créditos fictícios, de modo que este crédito não poderá ser recuperado através do sistema de débitos e créditos das etapas subsequentes.

No entanto, afirmou-se que a simples redução da alíquota interna já ensejaria em uma vantagem desmedida, haja vista que a alíquota interna não poderá ser inferior à interestadual fixada pelo Senado por meio de resolução (CF, art. 155, inciso VI), salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do inciso do art. 155, XII, alínea “g” da Constituição Federal.

Como esses dispositivos conferem uma vantagem tributária aos competidores do mercado situados no Estado do Paraná, seria inequívoca a afronta aos limites impostos ao poder de tributar dos Estados e à garantia da livre concorrência, previstos nos artigos 150 e 170, inciso IV da Constituição.

Apontou-se especial violação do art. 11, inciso II da Lei nº 14.985/06 ao art. 37 da Constituição Federal, ou seja, aos princípios da legalidade, impessoalidade, da moralidade e da publicidade, por permitir que o Chefe do Executivo, por meio de Decreto, conceda “outros benefícios no âmbito do imposto como forma de compensar as empresas estabelecidas no Estado pela concorrência desleal provocada por favores concedidos à importação de mercadorias e bens por outras Unidades da Federação”.

Desse modo, esse dispositivo representaria, sem dúvidas, uma verdadeira abdicação legislativa resultante de uma delegação de competência incompatível com a Separação de Poderes (CF, art. 2º) e à margem do disposto na Constituição que condiciona esses benefícios à uma norma específica (CF, art. 146, incisos II e II e 150, §6º).

Argumentou-se, ainda, pela inconstitucionalidade por arrastamento dos artigos 4º, 7º, 8º e 11, inciso II, em razão de estarem os seus dispositivos disciplinando aspectos dos demais artigos cuja razão de inconstitucionalidade foi arguida anteriormente.

Requeru-se que a declaração de inconstitucionalidade tivesse efeitos *ex tunc* e pediu, por fim, que fosse suspensa liminarmente a eficácia dos dispositivos atacados, a fim de que se cessasse a desigualdade de competição entre as indústrias nacionais, em evidente afronta às regras estruturais e de relacionamento entre as unidades da Federação.

### 3.1.2 Fundamentos do Governador e da Assembleia Legislativa

Conforme determinação do art. 6º da Lei nº 9.868/99, o relator da Ação Direita de Inconstitucionalidade solicitou informações à Assembleia Legislativa do Estado do Paraná e ao Governador do Estado do Paraná, órgão e autoridade dos quais emanou a lei impugnada, Lei nº 14.985/06.



Dentre outros argumentos de defesa do Governador do Estado do Paraná, afirmou-se, em síntese, que o Estado do Paraná tem amparo constitucional para a concessão de benefícios fiscais, em razão de não se poder interpretar isoladamente o art. 155, §2º, inciso XII, alínea “g” da Constituição, sem inseri-lo na sistemática dos demais artigos da Lei Maior que consagram e resguardam os princípios da livre concorrência (CF, art. 170, IV), da igualdade (CF, art. 5º, *caput* e 150, II) , assim como vedam o estabelecimento de diferenças tributárias entre bens e serviços, de qualquer natureza, em relação à sua procedência ou destino (CF, art. 152).

Sustentou, desse modo, que os artigos da lei impugnada são constitucionais, porque estão pautados no princípio federativo da autonomia dos Estados, assim como atende à necessidade de promoção da igualdade socioeconômico do seu Estado em relação as demais do país.

Justificou, ainda, a edição da Lei nº 14.985/06 ao fato de ter o Estado de Santa Catarina, assim como outros Estados da Federação, editado normas que concedem benefícios fiscais que colocam o Estado do Paraná em pé de desigualdade, sendo este obrigado a agir, editando a mencionada lei.

Ao final, pugnou pelo indeferimento da medida cautelar, uma vez que militar a seu favor o *fumus boni iuri* bem como, não se vislumbraria urgência, *periculum in mora*, no pedido de declaração de inconstitucionalidade formulado em 2010 em relação a uma lei em vigor desde 2006.

A Assembleia Legislativa afirmou não haver qualquer inconstitucionalidade formal ou material da lei impugnada, do mesmo modo que não teriam sido observados os requisitos ensejadores ao deferimento da medida cautelar postulada. Requereram, assim, tanto a Assembleia Legislativa como o Governador do Estado do Paraná, a improcedência da ação.

Se manifestaram, ainda, o Advogado-Geral da União e o Procurador-Geral da República, conforme autorização expressa do art. 8º da Lei nº 9.868/99.

A manifestação do Advogado-Geral da União concluiu pela inconstitucionalidade dos arts. 1º, inciso II, 2º, 3º, 4º, 6º, 7º, 8º e 11 e pela constitucionalidade do art. art. 5º, 1º, inciso I e parágrafo único, todos da Lei nº

14.985/06. Não estariam eivados de inconstitucionalidade estes últimos porque apenas alterariam o momento de recolhimento do imposto, o que não se confunde com hipótese de isenção ou imunidade tributária, estando, ainda, o art. 5º em consonância com o art. 12 da Lei Complementar nº 87/96. Já os demais dispositivos impugnados caracterizariam clara espécie de benefício fiscal, os quais deviam obediência ao procedimento previsto no art. 155, §2º, inciso XII, alínea “g” da Constituição Federal.

Igualmente se manifestou o Procurador-Geral da República, tendo ambos proferido parecer pelo parcial provimento da Ação Direta de Inconstitucionalidade.

### 3.1.3 Fundamentos do acórdão

Diante do pedido da medida cautelar e da relevância da matéria, o então Ministro Relator Joaquim Barbosa submeteu o feito ao rito do art. 12 da Lei nº 9.868/99, o qual determina que, após a prestação de informações e da manifestação do Advogado-Geral da União e da Procuradoria-Geral da República, será o processo submetido diretamente ao Tribunal que terá a faculdade de julgar definitivamente a Ação Direta de Inconstitucionalidade.

Tendo sido o processo redistribuído ao Ministro Roberto Barroso em 26 de junho de 2013, nos termos do art. 38 do Regimento Interno do STF, este foi levado ao Plenário no dia 11 de março de 2015, cujo quorum respeitou o mínimo de pelo menos oito Ministros para a prolação da decisão sobre a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade da lei (art. 22 da Lei nº 9.868/99).

Reconhecido o requisito da pertinência temática para o ajuizamento da ação nos termos do art. 103, inciso IX da Constituição Federal de 1988, uma vez que existente correlação específica entre os objetivos institucionais da autora e o objeto do pedido de declaração de inconstitucionalidade, passou-se à análise de mérito.

Inicialmente, o Ministro Relator chamou atenção ao fato de que em que pese a competência tributária abranja a competência para instituir benefícios fiscais e exonerações tributárias, no que tange ao ICMS, há uma exceção à regra que deverá ser seguida. O proclamado pelo art. art. 155, §2º, inciso XII, alínea “g” da Constituição Federal, disciplinado pela Lei Complementar nº 24/75, tem o escopo de preservar o

“equilíbrio da tributação entre os entes da federação, dada a relevância do regime do ICMS para a manutenção da harmonia do pacto federativo”.

Assim, compartilhando do entendimento exarado pelo Advogado-Geral da União e da Procuradoria-Geral da República, reconheceu-se a constitucionalidade do art. 1º, caput, inciso I e parágrafo único, e art. 5º da Lei nº 14.985/06, porque os seus conteúdos normativos prescindem de convênio prévio.

Restou consignado, portanto, que o art. 1º, inciso I e parágrafo único previam mero diferimento do reconhecimento de valores de ICMS e, sendo assim, poderiam ser disciplinados por lei estadual. Já o art. 5º, por estar plenamente de acordo com a Lei complementar nº 87/96, mais precisamente com o art. 12, tampouco teria incorrido em qualquer inconstitucionalidade.

Contudo, o entendimento esposado com relação aos demais artigos impugnados foi no sentido de declará-los inconstitucionais.

Reconheceu-se a inconstitucionalidade do inciso II do art. 1º da lei do Estado do Paraná porque autorizadora de parcelamento, sem incidência de juros, correção monetária, o que caracteriza indiscutível benefício fiscal, assim como dos arts. 2º, 3º e 6º da mesma lei, que conferem créditos fictícios de ICMS, reduzindo artificialmente o valor do tributo a ser pago, todos sem previsão em convênio do CONFAZ.

A inconstitucionalidade do inciso II do art. 11 da Lei nº 14.985/06, ainda, foi reconhecida porque autorizava o Governador a conceder, por ato infralegal, benefícios fiscais que a Constituição de 1988 exige que sejam concedidos mediante a observância da forma prevista em lei específica, nos termos do seu art. 150, §6º.

Aplicou-se, por fim, a teoria da inconstitucionalidade por arrastamento aos arts. 4º, 7º, 8º e 11 que dispunham sobre aspectos dos artigos, naquele momento, declarados inconstitucionais.

Quanto à matéria de fundo, mostrou-se unânime o entendimento dos Ministros que julgaram, nos termos do voto do Relator, parcialmente procedente o pedido para declarar a inconstitucionalidade do inciso II do art. 1º e dos arts. 2º, 3º, 4º,

6º, 7º, 8º e 11 da Lei nº 14.985, de 06/01/2006, do Estado do Paraná, por violação ao art. 155, §2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição de 1988.

### 3.1.4 Modulação

Visto que o então Ministro Relator, Joaquim Barbosa, deixou de apreciar o pedido de cautelar de forma imediata, aplicando o art. 12 da Lei nº 9.868/99 em 12 de novembro de 2010, teriam se passado quase cinco anos sem que a Suprema Corte tivesse se manifestado acerca da questão que poderia preencher os requisitos do *fumus boni juris* e do *periculum in mora*.

Afirmou o Ministro Roberto Barroso que, de um lado, a decisão então proferida pela inconstitucionalidade da lei estadual não causava nenhum espanto ou surpresa, porém, por outro lado, a norma teria vigorado por oito anos, sob a presunção de constitucionalidade, o que justificaria a modulação dos efeitos desta decisão.

Expressou achar difícil afastar a modulação dos efeitos temporais da decisão, por não ter havido o deferimento da cautelar de pronto, tendo sugerido que, nos casos de pedido de cautelar, procurasse o relator se pronunciar quanto antes sobre este, levando a decisão ao Plenário para referendo.

Concluiu, com base nos ensinamentos da Ana Paula Oliveira Ávila, que:

“A supremacia da Constituição é pressuposto do sistema de controle da constitucionalidade e, por consequência, é imponderável. A ponderação ocorre entre a disposição constitucional tida por violada e os princípios da boa-fé e da segurança jurídica”.

Votaram com o Relator pela modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, os Ministros Ricardo Lewandowski, Celso de Mello, Carmén Lúcia, Dias Toffoli, Luiz Fux, Rosa Weber e Teori Zavaski, vencido o Ministro Marco Aurélio que não modulava os efeitos da decisão.

Em debate, os Ministros que votaram pela modulação convencionaram, com base na sugestão do Ministro Barroso, que, nos casos de Guerra Fiscal, o marco temporal final da modulação seria a data do julgamento. Contudo, deixaram claro que esta seria uma regra específica, uma vez que cada caso é um caso, sendo inviável a estipulação de uma regra universal.

Como de costume, expressou o Ministro Marco Aurélio a sua posição quanto a impossibilidade de aplicação desmedida do instituto da modulação. No presente caso concreto, o Ministro chamou atenção ao fato de que na data da edição da lei declarada inconstitucional já havia jurisprudência pacífica do Supremo no sentido de ser inviável a outorga de benefícios fiscais, sem o convênio previsto na Carta da República.

Ademais, mostrou-se assustado em relação a generalização do instituto da modulação, ao ponto de aplicá-lo ao inegável caso de “Guerra Fiscal”, cuja inconstitucionalidade já havia sido mais do que sinalizada pela Suprema Corte que, apenas, não havia editado um verbete de súmula nesse sentido.

Afirmou que, em razão de vivermos em um Estado Democrático de Direito, não se pode deixar de pagar um preço que, ao seu módico ver, é o preço capaz de assegurar a irrestrita observância dos ditames constitucionais, salvo se afirmarmos que a nossa Constituição não é rígida e, sim, flexível, passível de ser colocada em segundo plano.

Sendo assim, alcançado o requisito de quórum qualificado de 2/3 (dois terços) dos membros do STF, ou seja, oito votos, foram modulados os efeitos da decisão de declaração de inconstitucionalidade para que tivesse eficácia a partir da data da sessão, dia 11 de março de 2015.

## **3.2 Julgamento da ADI 3794/PR**

### **3.2.1 Fundamentos do autor**

Em 6 de setembro de 2006, o Governador do Estado do Paraná se valendo da legitimidade ativa para a propositura da ação direta de inconstitucionalidade (CF, art. 103, inciso V), ativou o STF para que fosse declarada inconstitucional a Lei Complementar nº 93/01, proveniente do Estado do Mato Grosso do Sul, em especial os seus artigos 6º, 7º e 8ª, que havia instituído o Programa Estadual de Fomento à Industrialização, ao Trabalho, ao Desemprego e à Renda (MS-EMPREENDEDOR), entre outras providências.

Alegou o Governador que a mencionada lei estaria a beneficiar os contribuintes do Estado do Mato Grosso do Sul com a redução da carga tributária das

operação de saída de produtos industrializado, ou seja, do ICMS, abrangendo as operações interestaduais, de modo que os Estados destinatários das mercadorias arcavam com o crédito do imposto não recolhido porque não constante nas notas fiscais os preços do imposto pago nas condições do programa.

Como o caso anteriormente analisado, a questão aqui em comento também é de “Guerra Civil”, porém, entre o Estado do Paraná e o Estado do Mato Grosso do Sul, uma vez que foram concedidos benefícios fiscais sem a celebração de convênio pelos Estados e pelo Distrito Federal no CONFAZ, em desrespeito ao pacto federativo e à Lei Complementar nº 24/75.

Foram apontados por violados os artigos 146, inciso III, alínea “a”, 150, §2º, inciso XII, alínea “g” da Constituição Federal, porque evidentemente desrespeitados os requisitos formais para a redução do ICMS nas operações elencadas na Lei Complementar atacada.

O art. 6º previu a concessão de benefícios ou incentivos fiscais, financeiros-fiscais ou extrafiscais aos empreendimentos econômicos produtivos daquele Estado que preencham os requisitos estabelecidos em lei, tendo o art. 7º deixado claro que estes se referiam ao ICMS, porquanto especificada a base de cálculo deste imposto. Já o art. 8º estipulou que o benefício ou incentivo criado deveria ter seu percentual e prazo proposto pelo Conselho de Desenvolvimento Industrial do Estado (CDI/MS), os quais foram limitados ao percentual de 67% e ao prazo de cinco anos, prorrogável por igual período.

Argumentaram ser flagrante a inconstitucionalidade da lei porque instituidora de um regime protecionista da produção e indústria local que estabelece tratamento tributário discriminatório em razão da origem da mercadoria ou serviço, prática vedada pelo art. 152, também da Constituição Federal.

Além de ter violado o Princípio Federativo, a Lei Complementar nº 93/01 também teria violado o Princípio Republicado, do qual decorre a garantia de que ocupantes de uma mesma posição jurídica não serão tributados de maneira desigual. Nesse sentido, por se cogitar de preferências e distinções entre os brasileiros, estaria o art. 19, inciso III da Constituição Federal a ser violado.

Ressaltou, ainda, que por força do art. 3º, inciso II da Constituição Federal, um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil é “garantir o desenvolvimento nacional”, entendido como um todo.

Para reforçar seus argumentos, colacionou a peça inicial ementas de julgados do STF no sentido de declarar inconstitucional a outorga de qualquer benefício fiscal em matéria de ICMS que não atenda à imprescindível celebração de convênio entre os Estados-Membros da Federação.

Por fim, pediu que fossem declarados inconstitucionais os artigos impugnados, sem fazer qualquer ressalva quanto à atribuição de efeitos *ex tunc* ou *ex nunc* à eventual declaração de inconstitucionalidade.

### 3.2.2 Fundamentos do Governador e da Assembléia Legislativa

Em se tratando mais uma vez de uma Ação Direta de Inconstitucionalidade, o relator, por expressa previsão da Lei nº 9.868/99, solicitou informações à Assembleia Legislativa do Estado do Mato Grosso do Sul e ao Governador do Mato Grosso do Sul, órgão e autoridade dos quais emanou a lei impugnada, Lei Complementar nº 93/01.

O Governador do Estado do Mato Grosso do Sul pugnou pela constitucionalidade dos artigos 6º, 7º e 8º da Lei Complementar nº 93/01, em razão da imperiosa interpretação sistemática ao art. 155, §2º, alínea “g” da Constituição Federal.

Sustentou que a decisão pela constitucionalidade ou não da lei em questão deve se dar a partir de uma análise mais apurada da realidade brasileira no que tange ao ICMS, balizada, principalmente, pelo objetivo fundamental republicano de garantia do desenvolvimento nacional (CF, art. 3, inciso II) e da possibilidade de concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País (CF, art. 151, inciso I).

Afirmou estar a Lei de acordo com os ditames constitucionais, porque a política pública por ela instituída visa o desenvolvimento regional e a equalização socioeconômica do Estado. Nesse sentido, a concessão de benefícios e incentivos fiscais teria o condão de aumentar a arrecadação, na medida em que aumentaria o poder aquisitivo dos contribuintes, que fomentariam o desenvolvimento regional.

Ainda com o intuito de reduzir as desigualdades regionais, a Constituição teria previsto como função do planejamento orçamentário da União (CF, art. 165, §7º) e como princípio da ordem econômica (CF, art. 170) a redução das desigualdades regionais, caso contrário a redução das desigualdades regionais não passaria de uma utopia constitucional.

Defendeu que a deliberação dos Estados, nos termos do art. 155, §2º, XII, “g” da Constituição Federal, somente seria exigível se o benefício fiscal a ser concedido não tivesse por fim a redução das desigualdades econômicas regionais.

Demonstrou o entendimento de que o objetivo constitucional de erradicação da pobreza e da marginalização, além do da redução das desigualdades sociais e regionais estariam comprometidos, visto que um único Estado pode inviabilizar a concessão de benefícios fiscais, porque exige a Lei Complementar nº 24/75 decisão unânime dos Estados. Sendo assim, reforça a necessidade de uma interpretação sistemática dos dispositivos constitucionais, de maneira a viabilizar a concessão de incentivo fiscal por cada Estado.

Argumentou que embora não se possa afirmar a constitucionalidade da lei impugnada por meio das leis em vigor nos outros Estados que também concedem benefícios fiscais, impedi-lo de conceder incentivos agravaria a sua situação de desigualdade perante os demais.

Mencionou, a título de argumentação, haver uma Proposta de Emenda Constitucional (PEC 285/04), na época ainda em trâmite no Congresso Nacional, que constitucionalizaria e ratificaria todos os incentivos fiscais concedidos até então pelo Estados.

Sustentou, ainda, que a Lei Complementar nº 24/75 haveria extrapolado os seus limites materiais, ao tratar de incentivos e benefícios fiscais, quando a Constituição de 1967 apenas fazia remissão à deliberação conjunta dos Estados e do Distrito Federal em relação as isenções tributárias. Logo, ela teria nascido inconstitucional e não poderia a Constituição de 1988 tê-la recepcionado, admitindo-se uma constitucionalidade superveniente.



Impugnou-se o art. 2º, §§1º e 2º e art. 4º, §2º da Lei Complementar nº 24/75 e afirmou considerá-la apenas recepcionada no que diz respeito às isenções, excluindo-se os dispositivos que tratam de incentivos ou benefícios fiscais.

Defende que deve prevalecer a autonomia dos Estados para que lhes seja permitido regular e disciplinar suas competências tributárias de forma plena, para que a concessão de isenções tributárias, bem como benefícios e incentivos fiscais não fiquem sujeitos às vontades de outros entes da Federação.

Pugnou, por fim, que caso seus argumentos não fossem aceitos, fosse declarada a inconstitucionalidade dos artigos 6º, 7º e 8º da Lei Complementar nº 93/01, com a aplicação da modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade a fim de que esta somente fosse eficaz a partir do seu trânsito em julgado.

Haja vista que a modulação somente poderá ocorrer diante de razões de segurança jurídica e excepcional interesse social, o Governador alegou que os empreendedores que se alocaram no Estado do Mato Grosso do Sul em razão dos benefícios fiscais poderiam sofrer prejuízos incalculáveis por meio da cobrança da diferença do ICMS, cujo resultado seria a inviabilização da atividade empresarial em curso.

Atentou-se à possibilidade dos empreendedores buscarem indenização por perda e danos por parte do Estado em face da revogação do benefício e o alto valor investido sob a promessa de incentivos fiscais. Ademais, a não prospecção dos efeitos da decisão também traria impactos sociais, uma vez que com o impacto econômico as empresas fechariam gerando desemprego.

Assim, na forma do art. 27 da Lei nº 9.868, pediu pela limitação da eficácia da decisão, com aplicação dos efeitos *ex nunc*, para que fossem minimizados os impactos sociais e econômicos sobre a população do Estado do Mato Grosso do Sul.

Já a Assembleia Legislativa se limitou a afirmar que a Lei Complementar nº 93/01 teria sido elaborada com a observância dos textos maiores, sem que houvesse no seu conteúdo qualquer tipo de privilégio ou discriminação. Para embasar seus argumentos, juntou os documentos que comprovavam que a lei impugnada seguiu todas as regras do trâmite legislativo.

Requereram, tanto o Governador como a Assembleia Legislativa do Estado do Mato Grosso do Sul, a improcedência total da Ação Direta de Inconstitucionalidade ajuizado pelo Governador do Estado do Paraná.

Se manifestaram, ainda, o Advogado-Geral da União e o Procurador-Geral da República, conforme autorização expressa do art. 8º da Lei nº 9.868/99.

O Advogado-Geral da União entendeu que o requerente não teria restringido seu pedido de declaração de inconstitucionalidade ao disposto no art. 6º, 7º e 8º da Lei Complementar nº 93/01 e, portanto, se manifestou pelo não conhecimento da Ação Direta de Inconstitucionalidade no que se refere aos dispositivos que não cuidam de benefícios e incentivos fiscais e financeiro-fiscais, por falta de observância do disposto no art. 3º, inciso I da Lei nº 9.868/99. Contudo, pugnou pela declaração de inconstitucionalidade da expressão “fiscais, financeiro-fiscais” contida no art. 6º da referida lei e, por arrastamento, dos demais dispositivos dela dependentes, assim como dos artigos 7º e 8º.

O Procurador-Geral da República ofereceu parecer pelo conhecimento da ação, já limitada aos artigos 6º, 7º e 8º da Lei Complementar nº 93/01, e, no mérito, pelo parcial provimento, uma vez que entendeu não ser possível a declaração de inconstitucionalidade de todo o artigo 6º e, tão somente, da expressão “fiscais, financeiros-fiscais”, porém clara a inconstitucionalidade dos artigos 7º e 8º.

### 3.2.3 Fundamentos do acórdão

O Ministro Relator, Joaquim Barbosa, no dia 1º de junho de 2011, levou ao Plenário o julgamento da ADI 3794/PR, tendo iniciado com a ponderação de que embora seja o ICMS de competência dos Estados federados e do Distrito Federal, este é um tributo com feição nacional em razão da sua abrangência e complexidade de operações tributáveis. Classificou-o assim por se tratar de um tributo incidente sobre mercadorias cujo ciclo produtivo pode se alastrar sobre todo o território nacional.

Como mecanismo de ponderação e coordenação de interesses dos entes federados contra a chamada “Guerra Fiscal”, a Constituição prevê que lei complementar veiculará a forma como os entes irão anuir e rejeitar a concessão de benefícios fiscais.

Sendo assim, a Lei Complementar nº 24/75, recepcionada pela Constituição, versa sobre a elaboração de convênios interestaduais, os quais podem dotar de validade a concessão dos benefícios fiscais.

Trouxe a baila a orientação da Corte de que a concessão de benefício fiscal, sem amparo em convênio, fere o art. 155, §2º, inciso XII, g da Constituição Federal, mencionando, ainda, que o art. 1º, incisos I e II da Lei Complementar nº 24/75 também considera como benefício fiscal “a devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros”, bem como a “concessão de créditos presumidos”.

Por ser inequívoca a violação dos artigos impugnados aos ditames constitucionais anteriormente mencionados, julgou a Suprema Corte, por unanimidade, parcialmente procedente o pedido da Ação Direta de Inconstitucionalidade para declarar a inconstitucionalidade dos artigos 6º, na parte em que se refere aos “benefícios fiscais” e “financeiros-fiscais”, 7º e 8º da Lei Complementar nº 93/01.

#### 3.2.4 Modulação

Contra o acórdão que declarou inconstitucionais os artigos 6º, no que se refere a “benefícios fiscais” e “financeiros-fiscais”, e os artigos 7º e 8º da Lei Complementar estadual nº 93/2001, foram opostos embargos de declaração pelo Governador do Estado do Mato Grosso do Sul por não ter sido apreciado o pedido de modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos em questão, formulado nas informações prestadas de acordo com o art. 6º da Lei nº 9.868/99.

Para que fosse aplicado o art. 27 da Lei nº 9.868/99, reforçou a alegação de haver excepcional interesse social que justificasse a modulação dos efeitos da decisão, requerendo que fossem atribuídos efeitos prospectivos à decisão embargada, ou, subsidiariamente, *ex nunc*.

Os embargos foram julgados em 18 de dezembro de 2014, já sob a relatoria do Ministro Roberto Barroso que entendeu não estarem evidentes as razões de

segurança jurídica ou de excepcional interesse social que ensejam a modulação dos efeitos da decisão proferida pelo Supremo.

Segundo o entendimento do Ministro Relator, o embargante não demonstrou de maneira concreta os motivos que justificam o emprego excepcional do instituto da modulação, uma vez que a jurisprudência da Suprema Corte tem sido cautelosa quanto à prospecção dos efeitos das suas decisões declaratórias de inconstitucionalidade, especialmente nos casos de concessão unilateral de exoneração tributária de ICMS.

Afirmou estar correta a declaração de nulidade dos dispositivos em questão com a aplicação dos tradicionais efeitos *ex tunc*, porque caso se convalidasse os efeitos produzidos por benefícios fiscais claramente inconstitucionais, no lapso temporal entre a publicação da lei local instituidora destes e a declaração de inconstitucionalidade, estaria o STF a incentivar a “Guerra Fiscal” entre os Estados.

Finalmente, ressaltou que tanto tem-se preocupado com os casos de violação ao pacto federativo e a criação de inconstitucional competição fiscal, evidenciados pela violação ao art. 155, §2º, inciso XII, “g da Constituição Federal, que a atribuição de efeitos *ex tunc* foi estendida às medidas liminares concedidas nestes casos.

Assim, os Ministros, por unanimidade, conheceram dos embargos para negar-lhes provimento, haja vista não estarem caracterizados os requisitos do art. 27 da Lei nº 9.868/99.

Estavam presentes os Ministros Ricardo Lewandoski, Celso de Mello, Marco Aurélio, Dias Toffoli, Luiz Fux, Rosa Weber, Teori Zavaski e Roberto Barroso.

### **3.3 Comparação dos argumentos da modulação**

Conforme se depreende da análise do julgamento da ADI 4481/PR e da ADI 3784/PR, o Plenário do STF, com a mesma composição em ambos, aplicou de forma diametralmente oposta o instituto da modulação a casos de idêntica matéria de mérito.

Como visto, a inconstitucionalidade das leis que desrespeitam a exigência de deliberação dos Estados e do Distrito Federal para a concessão e revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais, nos termos da lei complementar que a

discipline, é unisonamente reconhecida pelo STF, não havendo nos casos em análise um só Ministro que discorde com a mencionada inconstitucionalidade.

Além disso, esse tipo de ilícito já foi, e está amplamente disseminado pelas normas dos entes da Federação que recebeu a denominação, de conhecimento notório, de “Guerra Fiscal”.

No julgamento da ADI 4481/PR, o Ministro Barroso aplicou a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade sob a simples justificativa de que a Lei nº 14.985/06 havia vigorado sob a presunção de constitucionalidade por oito anos. Contudo, a Lei Complementar nº 93/01, objeto da ADI 3794/PR, também vigorou sob a presunção de constitucionalidade por lapso temporal até maior do que o da Lei nº 14.985/06, somente vindo a ser declarada inconstitucional, sem a aplicação do instituto da modulação, quase dez anos depois.

É importante mencionar que o art. 27 da Lei nº 9.868/99 em nenhum momento faz qualquer alusão ao tempo em que a lei declarada inconstitucional tenha vigorado e tampouco o correlaciona com as hipóteses de “segurança jurídica” e “excepcional interesse social”.

Ademais, a justificativa do lapso temporal foi o único motivo trazido pelo Ministro Barroso para a aplicação da modulação, não tendo nenhum outro Ministro, senão o Ministro Marco Aurélio, se manifestado contrário a essa posição e, tampouco, levantado um debate. Pode-se afirmar, portanto, que no julgamento da ADI 4481/PR apenas o Ministro Marco Aurélio se preocupou com a indevida aplicação do instituto da modulação dos efeitos aos casos de “Guerra Fiscal”.

Já em sede de julgamento dos embargos da ADI 3794/PR, o Ministro Barroso não abriu exceção aos efeitos da nulidade absoluta da lei declarada inconstitucional, mesmo tendo esta vigorado por um lapso temporal superior a da lei declarada inconstitucional na ADI 4481/PR. Assim, dificilmente pode-se vislumbrar os motivos que levaram o Ministro Barroso a defender a aplicação do instituto da modulação em um caso e não em outro.

Deve-se mencionar, ainda, que a declaração de inconstitucionalidade na ADI 3794/PR foi proclamada pelo Ministro Joaquim Barbosa, estando o Ministro Barroso

apenas incumbido de analisar o pedido de modulação dos efeitos. Assim, verifica-se que a sua análise foi mais cautelosa, uma vez diante de um benefício fiscal, concedido igualmente sem a observância do disposto no art. 155, §2º, XII, “g” da Constituição Federal, concluindo-se pela inaplicabilidade da modulação.

Nos chama a atenção a afirmação do Ministro Barroso, no acórdão da ADI 3794/PR, que caso o STF convalidasse os efeitos produzidos por benefícios fiscais claramente inconstitucionais, no lapso temporal entre a publicação da lei local instituidora destes e a declaração de inconstitucionalidade, estaria este a incentivar a “Guerra Fiscal” entre os Estados.

Ocorre que todas as vezes que a Suprema Corte convalida os efeitos de uma lei inconstitucional no cenário de “Guerra Fiscal”, a mensagem que está a se passar é que os Estados poderão dar continuidade a essa interminável e inconsequente disputa, porque haverá a possibilidade de convalidação do seu desrespeito à Constituição por determinado lapso temporal. Não devemos, nos olvidar, que o mesmo Ministro que se preocupou em desincentivar a “Guerra Fiscal”, já a havia motivado em seu voto vencedor proferido no julgamento da ADI 4481/PR.

Faça-se, ainda, um paralelo quanto à preocupação do STF de evitar com que o pacto federativo fosse violado por meio da criação inconstitucional de competição fiscal, mencionada pelo Ministro Barroso na ADI 3794/PR, a qual teria justificado a atribuição, inclusive, às medidas liminares dos efeitos *ex tunc* e as eventuais declarações de inconstitucionalidade com efeitos *ex nunc*, como foi o caso da ADI 4481/PR.

Contrária a esta afirmação, a ADI 4481/PR não teve seu pedido cautelar analisado de pronto, o que conseqüentemente impossibilitou que se cogitasse de atribuição de efeitos *ex tunc* à concessão dessa liminar, assim como a declaração de inconstitucionalidade da lei contrária à cláusula constitucional da convencionalidade teve os seus efeitos modulados, sem que nenhum Ministro, além do Ministro Marco Aurélio se manifestasse contrário e preocupado em manter a suposta posição rigorosa no que tange à modulação.

Sendo assim, qual seria o verdadeiro significado de “segurança jurídica” e “excepcional interesse social” previsto no art. 27 da Lei nº 9.868/99, tendo em vista que na sua jurisprudência não encontramos uma conceituação uniforme e, muito menos, uma preocupação dos Ministros que votam de modo divergente em situações análogas, sem maiores debates jurídicos a respeito deste instituto cuja aplicação deve se dar de forma excepcional.

### **3.4 A incoerência entre a Modulação e a Competência Tributária**

No decorrer da análise dos julgados anteriores, pôde-se verificar a fragilidade do pacto federativo brasileiro, uma vez que a falta de cooperação entre os entes competentes para concessão e revogação das isenções, incentivos e benefícios fiscais do ICMS resulta, pura e simplesmente, no desrespeito aos ditames da competência tributária prevista na Constituição da República Federativa do Brasil.

Contudo, o desrespeito às normas de competência tributária não só fragiliza o pacto federativo brasileiro como o próprio Estado Democrático de Direito, contribuindo com esse perverso cenário do abuso da modulação. Conforme bem assinalado pelo Ministro Marco Aurélio, esse abuso “transforma o Supremo em Congresso Nacional, vindo a reescrever a Carta da República” (2015).

Como visto, as competências tributárias federais, estaduais e municipais estão consolidadas na Constituição Federal de 1988, onde estabeleceu-se os sujeitos competentes, os procedimentos a serem adotados, sob determinadas condições de tempo, espaço que terão por resultado a instituição de um tributo. Do mesmo modo que um sujeito é competente para a instituição, fiscalização e arrecadação de um determinado tributo, também será para a concessão de benefícios fiscais, salvo determinação constitucional em contrário, como é o caso do ICMS.

Assim, qualquer lei proveniente de um ente federado competente que atente contra qualquer requisito constitucional para a instituição de um tributo é inconstitucional e deverá sofrer as consequências que o próprio ordenamento jurídico prescreve para esse tipo de ilícito, ou seja, a sua expurgação com a consequente anulação total dos seus efeitos.

Para que uma lei seja declarada inconstitucional é necessário que esta seja submetida à análise do Poder Judiciário por meio do controle de constitucionalidade difuso ou concentrado. Como, em regra, são as decisões proferidas no controle concentrado que produzem efeitos contra todos, guardam estas maior responsabilidade com a ordem constitucional.

Tendo em vista que são declaradas inconstitucionais diversas leis anualmente, bem como são ajuizadas diversas Ações Diretas de Declaração de Inconstitucionalidade, pode-se concluir que a Constituição vem sendo demasiadamente desrespeitada pelo Poder Legislativo e Executivo, de modo que deve-se buscar um meio de coibir a edição dessas leis.

A modulação se mostra como um empecilho a este objetivo, porque a sua aplicação incorreta ou em grande escala pode ter efeitos contrários ao seu fim originário. A razão de existir da modulação advém do fato que a desconstituição dos efeitos de uma lei declarada inconstitucional pode violar normas e princípios constitucionais além daqueles que a tornaram inconstitucional, de maneira que a proteção dos efeitos por ela produzidos durante a sua vigência se mostre necessário.

Para que se conclua a respeito de qual norma ou princípio constitucional deve prevalecer em detrimento de outro, deve-se utilizar o complexo processo de ponderação para que a partir do sopesamento dos princípios constitucionais envolvidos, se chegue à conclusão de que a solução para tal conflito é a mitigação da nulidade absoluta da norma inconstitucional.

Fábio Martins de Andrade alerta que “Não basta simplesmente ponderar, é necessário que o processo de justificação seja percorrido e capaz de fundamentar a decisão judicial tomada.” (2011, p. 272). Ademais, acrescenta Ávila a esse entendimento a necessidade de rigor técnico dos julgadores no preenchimento valorativo dos conceitos previstos no art. 27 da Lei nº 9.868/99, caso contrário abrir-se-á espaço para o subjetivismo e a arbitrariedade (2009, p. 90).

Por este motivo, deve o STF ser rígido em suas declarações de inconstitucionalidade, assim como na aplicação da modulação dos efeitos nos casos concretos a ele submetidos. Contudo, viu-se que a jurisprudência da Suprema Corte



não tem assim agido, vez que da análise dos dois casos similares de “Guerra Fiscal” verificou-se uma aplicação desarmônica da modulação, em razão de uma inconsistente utilização do conceito de segurança jurídica para a fundamentação das suas decisões.

A segurança jurídica tem por “núcleo conceitual” a previsibilidade, a qual se desdobra na certeza de qual norma será aplicável às relações sociais eventualmente estabelecidas, entendida como a certeza jurídica ou estabilidade, e na expectativa ou confiança de qual posição será assumida por cada uma das partes dessas relações, também entendida como a proteção da confiança (ANDRADE, 2011, p. 276-277).

Paulo Roberto Lyrio Pimenta, embasado nos ensinamento de Cesar García Novoa, sustenta que a previsibilidade em matéria tributária pode se manifestar de duas formas: (i) segurança de orientação, traduzida na certeza de quais regras de conduta deverão ser seguidas pelos contribuintes; (ii) segurança de realização ou aplicação do direito, traduzida na certeza de quais normas serão aplicadas dentro das hipóteses normativas descritas, sem variações de critérios. Para este autor, a segurança jurídica deve ser aplicada em prol do contribuinte, como um mecanismo de contenção do arbítrio estatal, em razão de gozar o Fisco uma posição de superioridade na relação jurídica tributária (2002, p. 55-56).

O arbítrio estatal, o qual se deve combater, está disseminado por todos os poderes do Estado, quais sejam, o Executivo, o Legislativo e o Judiciário. Não se pode mais aceitar que haja a reprodução do “jeitinho brasileiro” nos órgãos desses poderes. Sendo assim, o Brasil clama por um STF que não julgue e aplique o instituto da modulação sob argumentos pragmáticos ou consequencialistas, antevendo os possíveis “rombos” nos cofres públicos ou, até mesmo, no bolso do contribuinte, e sim um que faça valer as normas de competência tributária.

Embora a modulação também possa ser aplicada sob a justificativa do “excepcional interesse social”, conceito jurídico indeterminado, este também assume compromisso com a segurança jurídica e a previsibilidade do ordenamento jurídico. A ponderação dos princípios constitucionais violados igualmente se mostra necessária para que o excepcional interesse social seja legítimo e, por via de consequência, a

própria modulação dos efeitos temporais da decisão de declaração de inconstitucionalidade.

O que se espera é que, ao contrário do que se verifica nos julgados do STF, seja a modulação cada vez menos aplicada porque, como alertado pelo Ministro Marco Aurélio, a Corte está a disseminar o jeitinho brasileiro praticado pelos órgãos do próprio Estado (2015). Em que pese esse jeitinho ser conhecido mundialmente, devemos reprimi-lo no que nos prejudica para que possamos avançar culturalmente e juridicamente.

O Ministro Marco Aurélio expôs em sua palestra realizada no dia 7 de julho de 2015 na Universidade de Coimbra, em Portugal, a seguinte preocupação:

“[...] a flexibilização da rigidez do texto constitucional é um convite ao descumprimento, mormente em um país possuidor de mais de cinco mil e quinhentas casas legislativas, abrangendo Câmaras de Vereadores, Assembleias Legislativas, a Câmara dos Deputados e o Senado Federal. A confiança na estabilidade das normas constitucionais pressupõe a prevalência que a elas é própria. Paga-se um preço por se viver em um Estado Democrático de Direito. É módico e está ao alcance de todos: o respeito irrestrito ao arcabouço normativo constitucional. Somente assim, é dado caminhar para o afastamento das incertezas jurídicas.” (2015).

Visto que todos esses órgãos do Poder Legislativo podem editar leis para a concretização das competências tributárias dos entes federados, conclui-se que são inúmeros os aplicadores do direito que devem obediência às normas constitucionais, de modo que a impossibilidade de flexibilização das consequências do descumprimento a estas normas se mostra como um meio eficaz de se garantir a segurança jurídica, tão almejada por qualquer Estado Democrático de Direito.

#### 4. CONCLUSÃO

A partir desse estudo, constatou-se que a forma sob a qual está estruturado e organizado o Estado brasileiro influencia diretamente o poder de tributar do mesmo, uma vez que a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 se incumbiu de prever a outorga de competências tributárias aos seus entes políticos, bem como seus limites e princípios norteadores.

Inferiu-se do conceito de República, tipo de governo eleito, que a outorga de competência tributária deve ser compreendida como uma parcela do poder de tributar do Estado e cuja razão de existir advém da vontade soberana do povo. Logo, o exercício da tributação deverá ter por fim exclusivo a manutenção do bem público.

Ante a dificuldade de o Estado atender aos anseios de todos os seus cidadãos, percebeu-se que este optou por exercer suas múltiplas funções se estruturando sob a forma de Federação. Assim, atribuiu-se diversas competências aos seus entes federados, dentre elas a competência tributária, que deverão ter o seu exercício traçado pelas necessidades singulares de cada região.

A União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal compõem um só Estado, e por força do princípio federativo, deverão conviver harmonicamente de modo a assegurar a ordem jurídica global prevista na Constituição. Assim, não poderão os entes da federação exercer a sua competência para além dos limites e diretrizes relativos às relações tributárias entre os contribuintes e o Fisco, bem como não poderão adentrar a esfera da competência um dos outros porque autônomos entre si.

A competência tributária, por sua vez, se subdivide, com amparo no clássico princípio da separação dos poderes, em legislativa, administrativa e executiva. Assegurou-se, assim, tanto ao Estado, como ao contribuinte, o exercício regular e constitucional da tributação, de modo que nenhuma das partes dessa relação jurídica seja ferida.

Estudou-se, em especial, as normas de competência tributária que regulam a conduta de criação de novas normas pelos legisladores infraconstitucionais de cada ente federado. Sendo assim, a partir da análise de todos os elementos da norma de competência, tanto em seu antecedente como no seu conseqüente, percebeu-se que a

finalidade da enunciação nada mais é que a prescrição de forma mais concreta daquilo que já estava previsto na norma de competência sem, todavia, ser incompatível com ela e com os demais princípios constitucionais que regulam as relações de direito tributário.

Norma válida, então, será aquela estritamente relacionada com a norma de competência, enquanto que inválida será aquela com ela conflitante, de maneira que incidirá sobre ela a norma sancionatória do exercício irregular da competência. Esta norma, portanto, não produzirá os mesmos efeitos que uma norma válida e sofrerá as consequências no seu plano de validade, vigência e eficácia.

Acontece que mesmo inválida, a norma ingressa no ordenamento jurídico sob a presunção de validade, produzindo efeitos sobre as condutas humanas. Tendo em vista que as normas de competência estão prevista na Constituição, cabe ao Poder Judiciário, quando provocado, declarar a inconstitucionalidade da norma, tornando-a nula.

Do estudo dos tipos de controle de constitucionalidade existentes no Brasil, concluiu-se que este pode ser realizado antes da entrada em vigor da lei, preventivamente pelo próprio Poder Legislativo, ou após a entrada em vigor, repressivamente pelo Poder Judiciário, podendo este ser feito de modo difuso ou concentrado.

Restringida a análise do presente estudo ao controle de constitucionalidade concentrado realizado pelo STF, percebeu-se que o legislador brasileiro optou por relativizar o princípio da nulidade absoluta ao permitir que as decisões por ele exaradas pudessem ter eficácia prospectiva e não *ex tunc*, como acontece em regra.

Porém, o art. 27 da Lei nº 9.868/99, que regula as ações diretas de inconstitucionalidade e as declaratórias de constitucionalidade, restringiu a abertura dessa exceção aos casos que incidissem razões de segurança jurídica ou excepcional interesse social.

Extraiu-se das exposições de motivos do projeto que se transformou na Lei nº 9.868/99 que a intenção do legislador não era atribuir poderes ilimitados ao STF que pudessem enfraquecer a Constituição, mas o de criar um instrumento que possibilitasse o equilíbrio dos efeitos da declaração de nulidade quando ela pudesse criar lacuna

normativa, situação de grave insegurança jurídica ou ofensa a outro princípio constitucional que afastasse ainda mais a vontade da Lei Maior.

Na análise empírica da aplicação do instituto da modulação pelo STF observou-se que não há na jurisprudência um entendimento reiterado que demonstre quais são as situações de inseguranças jurídicas ou excepcional interesse social que reclamem a mitigação do princípio da nulidade absoluta.

A modulação dos efeitos da nulidade em matéria tributária, em especial nos casos de violação às normas de competência tributária, tem sido discricionariamente aplicada sem a haja nos debates realizados nas sessões de julgamento a densidade semântica necessária. Dessa forma, parece inexistir entre os Ministros do STF um consenso quanto ao tema. Verificou-se, assim, que a insegurança jurídica está exatamente no modo casuístico pelo qual a Suprema Corte vem tratando dos efeitos jurídicos produzidos pelas normas inconstitucionais.

Reina, portanto, a insegurança jurídica, haja vista as oscilantes e incongruentes razões das decisões do STF que têm, por resultado, o enfraquecimento da Constituição e a disseminação do desrespeito às normas de competência tributária.

## REFERÊNCIAS

ÁVILA, Ana Paula Oliveira. *A Modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

ÁVILA, Ana Paula Oliveira. *Determinação dos efeitos do controle de constitucionalidade: possibilidades e limites. Tese (Doutorado)*. Porto Alegre: Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2002.

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.

ATALIBA, Geral. *Instituições de Direito Público e República*. São Paulo: Ed. Mimeografrada, 1984.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças. 14ª ed. rev. atualizada por Flávio Bauer Novelli*. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

BARROSO, Luís Roberto. "Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito. O triunfo tardio do Direito Constitucional no Brasil." *Jus Navigandi*. novembro de 2005. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/7547/neoconstitucionalismo-e-constitucionalizacao-do-direito>> (acesso em 14 de agosto de 2014).

BRASIL. *Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: Supremo Tribunal Federal*. Brasília: Supremo Tribunal Federal, 2007.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. REsp 616348/MG. CONSTITUCIONAL, PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE. DO ARTIGO 45 DA LEI 8.212, DE 1991. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO. Recorrente: Companhia Materiais Sulfurosos - MATSULFUR. Recorrido: Instituto Nacional do Seguro Social - INSS. Relator: Min. Teori Albino Zavascki. Julgamento em 15 ago. 2007. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num\\_registro=200302290040](https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=200302290040)>

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. ADI 2895/AL. CONSTITUCIONAL. ADMINISTRATIVO. SERVIDOR PÚBLICO: REMUNERAÇÃO: VINCULAÇÃO OU EQUIPARAÇÃO. C.F., art. 37, XIII. Lei Complementar nº 7, de 1991, com a redação da Lei Complementar nº 23, de 2002, do Estado de Alagoas. Repte.: Governador do Estado de Alagoas. Intdo.: Governador do Estado de Alagoas; Assembleia Legislativa do Estado de Alagoas. Relator: Min. Carlos Velloso. Julgamento em 2 fev. 2005. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266951>>

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. ADI 4481/PR. I. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL QUE INSTITUI BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS. AUSÊNCIA DE CONVÊNIO INTERESTADUAL PRÉVIO. OFENSA AO ART. 155, § 2º, XII, g, DA CF/88. II. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. MODULAÇÃO DOS EFEITOS TEMPORAIS. Repte.: Confederação Nacional da Indústria. Intdo.: Governador do Estado do Paraná; Assembleia Legislativa do Estado do Paraná. Relator: Min.

Roberto Barroso. Julgamento em 11 mar. 2015. Disponível em: <  
<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8494796>>

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. ADI 3794/PR. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. ICMS. BENEFÍCIOS FISCAIS. NECESSIDADE DE AMPARO EM CONVÊNIO INTERESTADUAL. ART. 155, XII, G DA CONSTITUIÇÃO. Reqte.: Governador do Estado do Paraná. Intdo: Governador do Estado do Mato Grosso; Assembleia Legislativa do Estado do Mato Grosso. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Julgamento em 1 jun. 2011. Disponível em: <  
<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=624969>>

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. ADI 3794/PR. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM ADI. OMISSÃO. PEDIDO DE MODULAÇÃO TEMPORAL DOS EFEITOS DA DECISÃO. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI QUE CONFERIU BENEFÍCIOS EM MATÉRIA DE ICMS SEM QUE HAJA CONVÊNIO DO CONFAZ. EMBARGOS CONHECIDOS PARA NEGAR-LHES PROVIMENTO. Embargante.: Governador do Estado do Mato Grosso. Embargado: Governador do Estado do Paraná. Relator: Min. Roberto Barroso. Julgamento em 18 dez. 2014. Disponível em: <  
<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7851429>>

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*, 4a. ed. Coimbra: Almedina, 2000.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, 20a. Edição. São Paulo: Malheiros, 2004.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 29a. Edição. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 5a. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição - Sistema Tributário*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1990.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 6a. Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

DIAS, Eduardo Rocha. *Alterações no Processo de Controle Abstrato de Constitucionalidade e a Extensão do Efeito Vinculante à Ação Direta de Inconstitucionalidade e à Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental*. Vol. n 55, p. 50 - 70. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário - RDDT, abr. 2000.

ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 9a. edição. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2004.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência Tributária e a sua estrutura normativa*. 30 de Julho de 2013. Disponível em:

<<http://www.ibet.com.br/download/Competencia%20Tributaria%20por%20TLG.pdf>>  
(acesso em 8 de Julho de 2015).

\_\_\_\_\_. *Competência tributária: fundamento para uma teoria de nulidade, 2a. Edição.* São Paulo: Editora Noeses Ltda., 2009.

\_\_\_\_\_. *Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico.* São Paulo: Quartier Latin, 2003.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre renda: pressupostos constitucionais. 1 ed. 2. tir.* São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

HAMILTON, Alexander, James MADISON, e John JAY. *El Federalista. 2ª ed. tradução por Gustavo R. Velasco.* México: Fondo de Cultura Económica, 2001.

HART, Herbert L. A. *O conceito de direito. 3a. ed. trad. A. Ribeiro Mandes.* Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001.

LARENZS, Karl. *Metodologia da ciência do direito. 3. ed. Trad. José Lamego.* Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LIMA, Rogério de Araújo. *Os artigos federalistas: a contribuição de James Madison, Alexander Hamilton e John Jay para o surgimento do Federalismo no Brasil.* Brasília: Revista de informação legislativa, v.48. n.192, out./dez. 2011.

MARCÍLIO, Carlos Flávio Venâncio. "Efeitos das Decisões em Sede de Controle de Constitucionalidade: Aplicação do Artigo 27 da Lei nº 9.868/1999." *DPU Nº 26 – Mar-Abr/2009*, 2009: 70-85.

MELLO, Marco Aurélio. *O Direito nos Oferece Segurança?* 10 de jul de 2015. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/Quentes/17,MI223331,41046-O+Direito+em+tempos+de+incertezas+por+Marco+Aurelio+Mello>> (acesso em 16 de set de 2015).

MENDES, Gilmar Ferreira, Inocêncio Mártires COELHO, e Paulo Gustavo Gonet BRANCO. *Curso de direito Constitucional.* São Paulo: Saraiva, 2008.

NASCIMENTO, Sidnei Pereira do. *Guerra Fiscal: uma análise quantitativa para estados participantes e não participantes.* *Revista Economia.* Brasília, v.10, n. 1, maio/ago. 2009.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário/ Leandro Paulsen. 3. ed. rev. atual.* Porto Alegre: Livraria do Advogado Editoria, 2010.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Efeitos da Decisão de Inconstitucionalidade em Direito Tributário.* São Paulo: Dialética, 2002.

PISANI, José Roberto, e Saul Tourinho LEAL. *Modulação de efeitos em matéria tributária "ICMS na base da CONFINS"; "Prescrição Previdenciária" e "CONFINS - Sociedades Civis".* Vol. ano 6. 36 vols, p. 101 - 120. Belo Horizonte: Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, 2008.

PIZOLIO, Reinaldo. *Competência Tributária e Conceitos Constitucionais.* São Paulo: Quartier Latin, 2006.



SANTI, Eurirco Marcos Diniz de. “Modulação de efeitos no controle de constitucionalidade de normas que instituem tributos: Na jurisprudência do STF, a segurança jurídica está em respeitar a legalidade como limitação constitucional ao poder de tributar.” *Fiscosoft*. 2014 de agosto de 2014. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/6i4s/modulacao-de-efeitos-no-controle-de-constitucionalidade-de-normas-que-instituem-tributos-na-jurisprudencia-do-stf-a-seguranca-juridica-esta-em-respeitar-a-legalidade-como-limitacao-constitucional-ao>> (acesso em 3 de setembro de 2014).

SOUZA, José Soriano de. *Princípios Gerais de Direito Público e Constitucional*. São Paulo: Casa Editora Empresa d'A Aprovíncia, 1893.

STF. *Controle de Constitucionalidade – modulação de efeitos*. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/sobreStfCooperacaoInternacional/anexo/Respostas\\_Venice\\_Forum/4Port.pdf](http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/sobreStfCooperacaoInternacional/anexo/Respostas_Venice_Forum/4Port.pdf)> (acesso em 20 de Agosto de 2014).

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 3a. ed. . Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4a. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

VOGAS, Rosíris Paula Cerizze. *Limites Constitucionais à glosa de créditos de ICMS em um cenário de guerra fiscal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2011.