

FGV DIREITO SP
MESTRADO PROFISSIONAL

Inconstitucionalidade de normas tributárias, modulação de efeitos pelo STF e consequências econômicas: propostas para a diminuição da incerteza tributária

Rogério Gaspari Coelho

Projeto de pesquisa apresentado ao
Mestrado Profissional da FGV Direito SP.

1. Tema e contexto

O que este projeto de pesquisa para elaboração de dissertação no programa de Mestrado Profissional em Direito Tributário da FGV DIREITO SP almeja é analisar possíveis efeitos adversos, sobre os orçamentos públicos, a economia, e, principalmente, sobre os investimentos privados, da modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade de normas tributárias, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), e propor mecanismos para mitigá-los.

Os procedimentos judiciais estabelecidos pelo direito brasileiro para a declaração de inconstitucionalidade de uma norma tributária, seja por meio do controle concentrado de constitucionalidade, seja por intermédio do controle difuso, têm longa duração, como ocorre com boa parte das demandas submetidas ao Poder Judiciário brasileiro, ocasionando insegurança jurídica-tributária.

Segundo dados do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), compilados no anuário *Justiça em números 2018*¹, o Poder Judiciário brasileiro contava com um estoque, no referido ano, de 80,1 milhões de processos pendentes de solução definitiva. No que se refere à duração dos processos, o relatório conclui que “*as maiores faixas de duração processual estão concentradas no tempo do processo pendente, em específico na fase de execução da Justiça Federal (7 anos e 11 meses) e da Justiça Estadual (6 anos e 9 meses)*”. É um tempo muito longo, e propício a causar outros danos além do próprio dano que se busca evitar ou reparar pela via judicial.

A título de exemplo, no que se refere ao controle difuso de constitucionalidade, o Recurso Extraordinário nº 574.406/PR², que trata da não inclusão do ICMS nas bases de cálculo do PIS e da COFINS, com repercussão geral reconhecida, foi protocolado em 13/12/2007, julgado favoravelmente aos contribuintes pelo plenário do STF em 15/03/2017, e, até a protocolização deste projeto de pesquisa, ainda aguardava o julgamento dos embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional, nos quais se requereu a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade. Ou seja, somente no STF (sem contar as instâncias anteriores) o processo tramita há 12 (doze) anos.

¹ Disponível em <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2018/08/44b7368ec6f888b383f6c3de40c32167.pdf>, consultado em 04/06/2019 às 19:15.

² Andamento processual consultado em 25/06/2019.

Ações relativas ao controle concentrado de constitucionalidade geralmente também se estendem em demasia. Nesse sentido, a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945/MT³, com pedido de medida liminar, que, entre outros assuntos, questiona a constitucionalidade da tributação, pelo ICMS, do *download* de *software*, foi ajuizada em 21/01/1999. A medida liminar pleiteada foi parcialmente deferida em 26/05/2010. A ação, que tramita no STF há 20 (vinte) anos, ainda não foi julgada definitivamente. Uma medida liminar que perdura por 9 (nove) anos não é uma situação transitória, mas sim um fato consumado que certamente causará danos econômicos, reduzindo a certeza tributária de determinada jurisdição, mormente caso se modulem os efeitos da decisão que venha a declarar inconstitucional algum dispositivo legal.

2. Relevância prática, caráter inovador, potencial de impacto e familiaridade com o objeto da pesquisa

Dado o exposto no tópico anterior, em termos abstratos, seja qual for o resultado desses processos, o tempo (e a forma econômica de sua remuneração, os juros) potencializa o dano econômico impingido à parte perdedora. Usualmente, declarada a inconstitucionalidade de uma norma tributária, ou o orçamento público é prejudicado ou, caso o STF opte por modular os efeitos de sua decisão, o patrimônio dos contribuintes será afetado. Essa faculdade de modular os efeitos das referidas decisões está prevista no art. 27 da Lei nº 9868/1999⁴, assim como no § 3º do art. 927⁵ da Lei nº 13.105/2015, o Código de Processo Civil.

Em ambos os casos, os resultados são ruins para a economia, afetando as variáveis do PIB⁶ relativas aos gastos públicos (G), aos investimentos (I) e ao consumo (C).

Se, de um lado, os princípios e as regras do direito orçamentário, se respeitados, deveriam impedir a ocorrência de dispêndios imprevistos oriundos de decisões judiciais, ainda mais em processos com grandes – e, sobretudo, *previsíveis* – impactos financeiros, por outro lado os contribuintes não poderiam ser alijados de seu patrimônio em razão da reiterada aplicação de argumentos consequencialistas geralmente esposados pelo Fisco em juízo.

Tais argumentos consistem em alegações no sentido de que a decisão final do Poder Judiciário, que declare a inconstitucionalidade de norma e determine o ressarcimento dos contribuintes, não poderia causar um impacto financeiro que impedisse que o Estado exercesse suas funções. Pleiteia a Fazenda, assim, usualmente, que o ressarcimento não seja autorizado a todos contribuintes, mesmo após a declaração de inconstitucionalidade da norma, e que o STF module os efeitos da decisão de inconstitucionalidade, concedendo-lhe efeitos *ex nunc*, ou seja, prospectivos, para o futuro.

³ Andamento processual consultado em 25/06/2019.

⁴ “Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.”

⁵ “§ 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.”

⁶ Na formulação do PIB pela ótica da demanda: $Y = C + I + G + (X-M)$, ou seja, o PIB é igual ao somatório do consumo, do investimento, dos gastos governamentais e do resultado da balança comercial.

Trata-se, assim, de tema de grande relevância prática, dada a grande litigiosidade, no Brasil, envolvendo normas tributárias e a sua constitucionalidade. Ademais, a duração razoável do processo, princípio constante do art. 5º, inciso LXXVIII⁷ da Constituição Federal, é cláusula pétrea do sistema constitucional brasileiro, sendo premente o aprimoramento dos meios processuais para sua efetivação.

O potencial de impacto orçamentário das discussões tratadas neste projeto e os benefícios econômicos oriundos de uma política pública ou de medidas legislativas visando a diminuir a incerteza tributária, tanto para a elaboração dos orçamentos públicos quanto para salvaguardar o direito dos contribuintes, justificam a importância do tema.

No que se refere às empresas e ao investimento privado, geralmente a certeza da carga tributária é mais relevante do que o nível de alíquota nas decisões sobre investimento⁸. O mesmo raciocínio vale para a segurança jurídica que permite às companhias serem ressarcidas, após recorrerem ao Poder Judiciário e saírem vencedoras de uma contenda questionando a constitucionalidade de determinado tributo.

Em que pese a relevância para a sociedade desse tipo de impacto para os orçamentos públicos, a soberania estatal e o poder de tributar podem, mediante o exercício das competências estabelecidas em lei, serem utilizados com vistas a recompor o equilíbrio das finanças estatais. Os efeitos nocivos para o ambiente de negócios e para os investimentos privados, entretanto, podem ser imprevisíveis e irreversíveis.

Ademais, a incerteza tributária aumenta a litigiosidade, e a possibilidade de modulação dos efeitos do tipo de decisão ora analisada retroalimenta a incerteza tributária. Dessa maneira, é difícil para as empresas avaliar o custo da litigância tributária, para que possam tomar a decisão racional, do ponto de vista econômico, de iniciar ou não um processo judicial. Acresça-se a isso que determinadas modalidades de discussões judiciais exigem a garantia do juízo, mediante depósito judicial ou apresentação de seguro-garantia, medidas custosas que pressionam o fluxo de caixa das companhias e reduzem a sua capacidade de investimento.

Nesse sentido, a segurança e certeza jurídicas são essenciais para o investimento privado, que pode ser bastante afetado perante a perspectiva de enfrentar processos judiciais morosos, caros, e, ao final deles, mesmo com a obtenção de uma decisão favorável, ter, geralmente, dificuldade de obter ressarcimento, ou, ainda, de não obter qualquer ressarcimento, uma vez aceitos os argumentos geralmente esposados pelos entes tributantes. Evitar os efeitos nocivos dessa incerteza tributária nas decisões privadas de investimento é, pois, de grande relevância, ainda mais em um país em desenvolvimento como o Brasil.

O potencial inovador deste projeto de pesquisa reside na análise multidisciplinar de um problema concreto, sob a ótica do Direito Financeiro, do Direito Tributário, do Direito Processual Civil, da Teoria da Argumentação Jurídica e da Economia. Essa análise busca, por intermédio de um modelo de pesquisa de resolução de problema: **(a)** aprimorar a alocação de recursos na economia, por intermédio da prevenção de impactos indesejados no PIB e nas contas públicas decorrentes da incerteza tributária; **(b)** aprimorar a legislação processual, de modo a mitigar efeitos econômicos adversos sobre os contribuintes em razão da incerteza tributária oriunda da morosidade judicial; e **(c)** contribuir para que essa redução de incerteza tributária aprimore a efetividade do sistema de controle de constitucionalidade, evitando que os

⁷ “LXXVIII - a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.”

⁸ *Tax uncertainty: economic evidence and policy responses*, European Commission Taxation Papers - Working Paper n. 67, 2017, p. 3.

contribuintes não tenham seu patrimônio recomposto em caso de declaração de inconstitucionalidade de norma tributária.

A familiaridade do autor com o tema objeto de pesquisa advém da reiterada prática da advocacia contenciosa e consultiva, por mais de 15 (quinze) anos, na qual pode acompanhar de perto as questões neste projeto discutidas, ampliada pelo estudo da disciplina de Macroeconomia realizado durante curso de MBA concluído, também na FGV/SP, em 2017.

3. Delimitação do escopo e questões a serem enfrentadas

Este projeto tem, portanto, o objetivo de avaliar a seguinte questão: *dado o atual sistema de controle de constitucionalidade brasileiro, quais medidas podem ser tomadas para mitigar os impactos sobre os orçamentos públicos, e, principalmente, os efeitos adversos sobre decisões de investimento privadas, oriundos de decisões do Supremo Tribunal Federal que declaram a inconstitucionalidade de tributos, especialmente no que se refere à possibilidade de modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade?*

Para se chegar às conclusões almejadas, os seguintes quesitos devem ser respondidos, valendo-se dos referenciais normativos apontados logo abaixo de cada quesito, bem como da bibliografia preliminar apontada no tópico seguinte. Eis os quesitos:

1) Em quantos e quais casos o STF declarou a inconstitucionalidade de normas tributárias e modulou os efeitos de suas decisões em razão dos impactos da decisão nas finanças públicas? Quais são os dispositivos das leis orçamentárias que visam a diminuir os efeitos adversos sobre os orçamentos públicos de condenações judiciais em razão da declaração de inconstitucionalidade de normas tributárias?

2) Há algum padrão observável ou mensurável nessas decisões? Como são aplicados, pelo STF, argumentos consequencialistas de viés econômico?

Referencial teórico-normativo:

BRASIL. Lei nº 4.320/1964. Diário Oficial da União de 23/03/1964, retificado em 09/04/1964 e retificado em 03/06/1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm>. Acessado em 07/07/2019.

BRASIL. Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal). Diário Oficial da União de 05/05/2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acessado em 07/07/2019.

Análise de Leis de Diretrizes Orçamentárias

Análise da jurisprudência do STF.

3) Quais são os dispositivos da lei processual que podem tornar o processo decisório mais célere, diminuindo a incerteza tributária sobre normas cuja constitucionalidade é questionada junto ao Poder Judiciário?

Referencial normativo:

BRASIL. Constituição Federal (1988). Diário Oficial da União de 05/10/1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acessado em 07/07/2019.

BRASIL. Lei nº 9.868/1999. Diário Oficial da União de 11/11/1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19868.htm>. Acessado em 07/07/2019.

BRASIL. Lei nº 9.882/1999. Diário Oficial da União de 06/12/1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19882.htm>. Acessado em 07/07/2019.

BRASIL. Lei nº 13.105/2015 (Código de Processo Civil). Diário Oficial da União de 17/03/2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/13105.htm>. Acessado em 07/07/2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal. Brasília, 2019. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/legislacaoRegimentoInterno/anexo/RISTF_ER_51_web.old.pdf>. Acessado em 07/07/2019.

BRASIL. Regimento Interno do STJ. Brasília, 2019. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/publicacaoinstitutional/index.php/Regimento/article/view/3115/3839>>. Acessado em 07/07/2019.

4) Como poderia ser a incerteza tributária diminuída, evitando efeitos econômicos adversos para os contribuintes no caso de modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade de normas tributárias? Como poderia a alocação de recursos na economia se beneficiar da diminuição da incerteza, em razão da morosidade, e dos custos de litigância, para os contribuintes, em matéria tributária?

4. Bibliografia preliminar

ARVATE, Paulo, BIDERMAN, Ciro (org.). *Economia do Setor Público*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*, 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*, 3ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

AVI-YONAH, Reuven; MAZZONI, Gianluca. *Tit for Tat: How Will Other Countries React to the Tax Cuts and Jobs Act*. U of Michigan Law & Econ Research Paper No. 17-022. Dezembro de 2017. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3089052. Acessado em 07/07/2019.

BANCO MUNDIAL e PWC. *Paying Taxes 2019*. Disponível em: <http://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Special-Reports/PwC---Paying-Taxes-2019---Smaller-19112018.pdf>. Acessado em 07/07/2019.

BARROSO, Luís Roberto. Mudança da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária. Segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais (parecer). In: *Temas de Direito Constitucional, Tomo IV*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 257-294.

BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de Direito Constitucional*. 8ª edição, São Paulo: Saraiva, 2013.

CAIUMI, Antonella; HEMMELGARN, Thomas; e ZANGARI, Ernesto. *Tax Uncertainty: Economic Evidence and Policy Responses*. 2017. European Commission Working Paper 67. Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_paper_67.pdf. Acessado em 07/07/2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008.

COOTER, Robert. ULEN, Thomas. *Law and Economics*, 6th edition. Addison-Wesley Pearson Education, 2012. Disponível em: <http://scholarship.law.berkeley.edu/books/2>. Acessado em 07/07/2019.

DAMGAARD, Jannick; ELKJAER, Thomas; JOHANNESSEN, Niels. *Piercing the Veil*. In: IMF Finance & Development, junho de 2018, p. 50-53. Disponível em: <<https://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2018/06/inside-the-world-of-global-tax-havens-and-offshore-banking/damgaard.pdf>>.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A imprevisibilidade da jurisprudência e os efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal no Direito Tributário. In: JOBIM, Eduardo. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenadores). *O Processo na Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 161-194.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Modificações da jurisprudência danosas ao contribuinte. Fundamentos das modulações de efeitos. In: *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2009. p-574-609.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Confiança e Desconfiança Sistêmicas. In: *Tributação: Democracia e Liberdade – Em homenagem à Ministra Denise Arruda Martins*. São Paulo: Noeses, 2014. p. 1007-1032.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Do efeito *Ex nunc* na declaração de inconstitucionalidade pelo STF. In: JOBIM, Eduardo. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenadores). *O Processo na Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 533-552.

FMI e OCDE. *Tax Certainty 2017*. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/g20-report-on-tax-certainty.htm>>. Acessado em 07/07/2019.

FMI e OCDE. *Report on Tax Certainty – 2018, update 2018*. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/tax-certainty-update-oecd-imf-reportg20-finance-ministers-july-2018.pdf>>. Acessado em 07/07/2019.

FMI e OCDE. *2019 Progress Report on Tax Certainty – 2019, IMF/OECD – Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors*. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/tax-policy/imf-oecd-2019-progress-report-on-tax-certainty.pdf>>. Acessado em 07/07/2019.

HARRISON, Jeffrey L. THEEUWES, Jules. *Law and Economics*. Nova Iorque: W.W. Norton & Company Inc., 2008.

HODGE, Scott A. *The Economic Consequences of Tax Complexity*. 2016. Disponível em: <<https://www.jec.senate.gov/public/cache/files/1e0be0f4-97ff-44c9-a057-a5896a86cf8f/hodge-jec-testimony-4-18-2016.pdf>>. Acessado em 07/07/2019.

JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Tercera Edición. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996, Reimpressão, 2004.

JOBIM, Eduardo. A interpretação econômica do direito e a duração razoável do processo: análise de mecanismos alternativos para a solução de litígios. In: JOBIM, Eduardo. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenadores). *O Processo na Constituição*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 53-76.

MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*, 8ª edição. São Paulo: Dialética, 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Mendes, Gilmar Ferreira. Nascimento, Carlos Valder do. (coordenadores) *Tratado de Direito Financeiro, 2 vols.* São Paulo. Saraiva: 2013.

MENDES, Gilmar Ferreira. Parte III, Capítulo 5, Decisões no controle de constitucionalidade e seus efeitos In: *Estado de Direito e Jurisdição Constitucional 2002-2010*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 122-128.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de Oliveira. *Curso de Direito Financeiro*, 4ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Argumentando pelas consequências no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011.

POSNER, Richard A. *Economic Analysis of Law*, 8th Edition, Nova Iorque: Aspen Publishers, 2010.

RODRIGUEZ, José Rodrigo. *Como decidem as cortes?* São Paulo: Editora FGV, 2013.

STIGLITZ, Joseph E. *Economics of the Public Sector*, 3ª edição. New York: W. W. Norton & Company, 2000.

STRECK, Lenio Luiz, *Jurisdição constitucional e decisão jurídica*, 3ª Edição. São Paulo: Thompson Reuters Revista dos Tribunais, 2013. p. 802-810.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, Volume V – O Orçamento na Constituição*. 3ª Edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

ULPH, David. Measuring Tax Complexity. School of Economics and Finance Discussion Paper No. 1417, 2014. Disponível em: <<https://www.st-andrews.ac.uk/~wwecon/repecfiles/4/1417.pdf>>. Acessado em 07/07/2019.

5. Cronograma de execução

2019													
Atividade	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	Horas
Análise jurisprudencial													56
Revisão da Literatura													140h

2020													
Atividade	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	Horas
Redação da Dissertação													256h