

(RE) ENCONTRO DOS DIREITOS FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO: O CRITÉRIO ORÇAMENTÁRIO NO CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS EXONERATIVAS

Valter de Souza Lobato¹
Pedro Henrique Esteves Fonseca²

1. INTRODUÇÃO

Em artigo de 1989, NELSON PESSOA³ pensou a famosa divisão metafórica entre o público e o privado, metonimicamente representados na “*praça*” e no “*jardim*”. A dinâmica da *praça* (*do público*), ensina, difere da dinâmica *do jardim* (*do privado*). Na *praça* transcorrem a história e as narrativas coletivas de uma sociedade. No *jardim*, as biografias, próprias da seara de intimidade dos cidadãos.

Anos mais tarde, em ensaio que homenageia aquele primeiro, FERNANDO SCAFF⁴ observa o fenômeno de contraposição entre o Direito Financeiro e o Direito Tributário, também sob a mesma ótica do publicismo e privatismo. O “divórcio didático” entre as duas disciplinas,

- 1 *Professor de Direito Financeiro e Tributário da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Mestre e Doutor em Direito pela UFMG. Presidente da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT). Coordenador da Liga Acadêmica de Direito Financeiro e Tributário da UFMG. Advogado e Consultor. e-mail: lobato@sachacalmon.com.br*
- 2 *Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais. Pós-Graduando em Direito Legislativo pelo Instituto Brasileiro de Direito Público (IDP). Pesquisador. Conselheiro e Fundador da Liga Acadêmica de Direito Financeiro e Tributário da UFMG (LAFT-UFMG). Advogado e Consultor. e-mail: pedrofonseca.phf@gmail.com.*
- 3 SALDANHA, Nelson. **O jardim e a praça: ensaio sobre o lado “privado” e o lado “público” da vida social e histórica.** *Ciência & Trópico*, v. 11, 1983.
- 4 SCAFF, Fernando Facury. **O jardim e a praça ou a dignidade da pessoa humana e o direito tributário e financeiro.** *Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica*, v. 1, n. 4, 2005.

especialmente no paradigma pós-CRFB/88, legou ao Direito Tributário autonomia e protagonismo. Aproximou-se, este, ainda que ramo eminentemente de Direito Público, do Direito Privado (*jardim*). Mais do que isso, seguiremos questionando porque cuidamos melhor do nosso jardim e não nos preocupamos com nossas praças?

De modo geral, criou-se a noção (inclusive entre os juristas mais abalizados) de que o Direito Financeiro cuida tão somente daquilo que tangencia a burocracia do orçamento e da contabilidade pública e, mais recentemente, das normas fiscais modernamente incorporadas pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

O Direito Tributário, por outro lado, sob o recorte da receita pública tributária, cuidaria desta relação específica entre o Estado e Contribuinte, permeando as limitações constitucionais ao poder de tributar, em dinâmica que o aproximaria do Direito Privado.

Ainda que se possa compreender a engenharia didática da divisão, o certo é que ela não mais se sustenta – e nem faz sentido. Na verdade, em nosso sistema, *o Direito Tributário segue sendo (como sempre foi), vertente do Direito Financeiro*. Quando se fala de receita tributária, ainda que sob a ótica do contribuinte, está se falando, inevitavelmente, das normas que regem a atividade financeira do Estado.

É que a atividade tributante do Estado não é um fim em si mesmo. A capacidade tributária é instrumento de realização de receitas e de financiamento público, integrada ao arranjo constitucional de prestações estatais e, por isso mesmo, também modulada por ele. Por mais autônomo que possa ser *o jardim do Direito Tributário*, sem o olhar atento para a *praça do Direito Financeiro*, ele será incompleto.

Neste singelo ensaio, pretende-se observar fenômeno que exemplifica o imperativo (*re*) *encontro entre o Direito Financeiro e o Tributário* a partir da análise de inovação constitucional recente em nosso sistema: a exigência encartada no *art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT)*, que tornou a estimativa de impacto orçamentário-financeiro requisito constitucional de validade das renúncias de receita.

A disciplina das renúncias fiscais é um dos exemplos mais paradigmáticos da impossibilidade absoluta de separar as duas disciplinas. A partir da trilha de decisões recentes do Supremo Tribunal Federal sobre o tema, restará demonstrada a inauguração de verdadeiro *critério orçamentário no controle de constitucionalidade de normas exonerativas*.

Por fim, mas ainda observando este contexto de integridade, o ensaio introduzirá tese central no âmbito desse referido controle. Trata-se de contemplar que, quando o requisito do controle da norma tributária for exógeno (como é o requisito orçamentário), a modulação prospectiva (*ex nunc*) dos efeitos da decisão que declarar a inconstitucionalidade da renúncia de receita deverá ser regra geral, sob pena de admitir a instituição retroativa de tributos pela via judicial.

2. OS EFEITOS DAS NORMAS EXONERATIVAS: A SUPRESSÃO DO FATO GERADOR NAS IMUNIDADES E ISENÇÕES

De saída, é essencial entender, especificamente sob o contexto da hipótese incidência, os efeitos das normas de exoneração tributária. Este tema, como se sabe, ocupou algumas das reflexões mais importantes da academia nas últimas décadas.

Há relativo consenso doutrinário em torno dos efeitos das imunidades constitucionais sobre o fato gerador. As imunidades materializam “incompetência tributária” e verdadeira “limitação constitucional ao poder de tributar”⁵.

Os fatos jurígenos imunizados constitucionalmente, portanto, jamais conformarão fatos geradores. Não se trata de obstar a obrigação ou o crédito tributário, mas da incorrência do próprio fato gerador. A norma de incidência tributária não alcança as materialidades imunes, por imposição do Constituinte.

Lado outro, não se observa o mesmo consenso doutrinário em torno da natureza normativa das isenções. Para parte substancial da doutrina, elas atuam na exclusão do crédito tributário⁶. Esses autores⁷ sustentam que as isenções não obstem a ocorrência do fato gerador, mas apenas instituem dispensa legal ao pagamento do tributo.

5 BALEEIRO, Aliomar. **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 113.

6 É a construção incorporada pelo art. 175, II, do Código Tributário Nacional.

7 FALCÃO, Amilcar de Araújo. **O Fato Gerador da Obrigação Tributária**, Editora Revista dos Tribunais, 1973. SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Ed. Póstuma. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975. MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. Vol. II. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

Essa também é a posição incorporada pelo Supremo Tribunal Federal, na conhecida ADI nº 286/RO⁸, em que se asseverou, sob a relatoria do Min. Maurício Corrêa, a posição segundo a qual a “isenção é a dispensa do pagamento de um tributo devido em face da ocorrência de seu fato gerador. Constitui exceção instituída por lei à regra jurídica da tributação”.

Com a devida *venia*, é mais escorreita a corrente doutrinária que vislumbra na isenção, verdadeira causa impeditiva da própria incidência – inócua o fato gerador. Nesta corrente, resguardadas as devidas cores doutrinárias, estão HUGO BRITO MACHADO⁹, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES¹⁰ E MISABEL DERZI¹¹.

A questão, entretanto, está brilhantemente posta em uma das muitas obras-primas do Professor SACHA CALMON, consistente em sua tese de doutorado. Para este jurista, “a isenção, como também a imunidade, não excluem o crédito: obstam a própria incidência, impedindo que se instaure a obrigação”¹². Tomando emprestada a sua diagramação:

$$H = A - (B + C)$$

onde:

H = hipótese de incidência;

A = fatos tributáveis;

B = fatos imunes;

C = fatos isentos.

8 (STF, Tribunal Pleno, ADI nº 286/RO, Rel. Min. Maurício Corrêa, julgado em 22.05.2002, publicado em 30.08.2002).

9 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 193.

10 BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed., São Paulo: Malheiros, 2007.

11 DERZI, Misabel Abreu Machado. **Imunidade, isenção e não incidência**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (org.). **Tratado de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. v. 2, p. 330-376.

12 COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 206.

A isenção, para CALMON, é verdadeira hipótese legal de intributabilidade. Frise-se, por óbvio, que aqui está a se tratar das isenções totais (não das chamadas isenções parciais, que alteram apenas o *quantum* do tributo).

De se concluir (e retornaremos a isso com mais clareza) que a isenção tributária representa verdadeira supressão do fato gerador – ou, no mínimo, supressão da obrigação de adimplemento do tributo. Em ambos os casos, não há opção do contribuinte, mas opção do legislador.

3. **NORMAS EXONERATIVAS E CONCEITO DE RENÚNCIA FISCAL (RENÚNCIA DE RECEITA)**

Como se viu, uma norma de exoneração tributária atua, sob a ótica exclusiva do Direito Tributário, suprimindo fatos geradores (ou obrigações tributárias, a depender da corrente) que tradicionalmente incidiriam sobre determinadas materialidades.

Quando se integra esse fenômeno ao sistema conglobado do Direito Financeiro, denota-se que, por vezes, as normas exonerativas conceituam-se como renúncias fiscais, submetendo-se à disciplina específica no âmbito orçamentário.

Importante a diferenciação: **toda norma exonerativa, em termos contábeis, conduzirá à diminuição de receita (a diminuição de arrecadação), mas não necessariamente integrará o conceito jurídico de renúncia fiscal.**

Uma isenção de caráter geral (como o limite de isenção do imposto de renda, por exemplo) representa passivo na contabilidade pública – mas não renúncia fiscal, por expressa inteligência do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal¹³. Somente é renúncia de receita, de modo geral, aquela opção do legislador que institua tratamento diferenciado entre os contribuintes.

13 Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

Para mais, as imunidades (por não traduzirem opção do legislador, mas limitação constitucional) jamais poderão ser consideradas renúncias fiscais. A renúncia, inclusive por semântica, exige também o ato de vontade de não exercer a competência tributária sobre determinada materialidade tributável. Não havendo materialidade tributável, não há opção.

A importância de contemplar as normas exonerativas sob o signo do Direito Financeiro é concluir que elas não nascem autonomamente sob a égide do Direito Tributário. Uma isenção que seja também uma renúncia fiscal, para ser válida no âmbito tributário, deve também ser válida sob o arcabouço fiscal constitucional, sob o Direito Financeiro.

A previsão orçamentária, por exemplo, modula a instituição das isenções, a teor do art. 165¹⁴, § 6º, da CRFB/88, sendo requisito de sua própria validade, e critério de controle a partir de sua transparência¹⁵.

4. O ART. 113 DO ADCT: O REQUISITO DE IMPACTO ORÇAMENTÁRIO DE VALIDADE CONSTITUCIONAL DAS RENÚNCIAS FISCAIS

Até 2016, o chamado *controle de impacto orçamentário das renúncias fiscais*, conforme já citado, baseava-se exclusivamente na sistemática legal do art. 14 da LRF¹⁶. O referido dispositivo exige não só a estimativa de impacto orçamentário-financeiro da renúncia fiscal nos exercícios financeiros subsequentes à sua instituição. Mas também (ao menos) demonstração de que a renúncia está considerada no orçamento e metas fiscais vigentes ou o estabelecimento de medidas de compensação tributária do passivo.

Desde então, entretanto, a conhecida **Emenda Constitucional nº 95/2016 (Emenda do Teto de Gastos)** fez crescer o art. 113 ao Ato das

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

14 § 6º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

15 CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. 2016. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo, p. 194.

16 CORREIA NETO, Celso de Barros. **O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro**. 2016. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo, p. 204.

Disposições Constitucionais Transitórias¹⁷, conferindo status constitucional à exigência de estimativa de impacto orçamentário das renúncias fiscais (e da criação de novas despesas obrigatórias). Sobre a interação dialógica entre os dois veículos:

A preocupação com o controle dos incentivos fiscais que importem em renúncia de receita é também um ponto comum entre a Emenda n. 95 – especialmente nos arts. 119, § 2º, II, e 113 – e a LRF – art. 14. Tanto a LRF quanto o Novo Regime Fiscal exigem estimativa de impacto financeiro e orçamentário para a concessão de renúncia de receita tributária. Há coincidência também quanto à disciplina comum que é dada às renúncias fiscais e às despesas obrigatórias, no art. 113 do ADCT e no art. 17 da LRF (despesas obrigatórias de caráter continuado)¹⁸.

Por via de consequência, sob este critério de verificação de impacto, o controle das renúncias que, até então, era “meramente” legal, passou também a ser constitucional. A diferença não é nada singela: a normativa inseriu o controle de impacto das renúncias fiscais no âmbito do controle de constitucionalidade – com todas as repercussões que lhe são próprias.

O contexto de proposição e promulgação da Emenda do Teto de Gastos (ora engatilhada para revogação pela Emenda Constitucional nº 126/2022, mas preservado o art. 113 do ADCT), é o de controle forçoso das contas públicas. O intento do constituinte derivado, portanto, foi justamente o de enrijecer as regras fiscais, ampliando o seu figurino constitucional, em torno do equilíbrio fiscal intergeracional¹⁹. É esse o motivo de se exigir, como requisito constitucional de validade do processo legislativo instituidor de renúncia fiscal, a consideração de impacto orçamentário-financeiro. Trata-se de impor ao legislador e, por via de consequência, de facultar à sociedade, a consideração dos custos (financeiro e de oportunidade) que permeiam os gastos tributários. No âmbito do processo legislativo, trata-se de procedimento formal – mas que nada tem de mera formalidade.

17 Art. 113. A proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro.

18 NETO, Celso de Bastos Corrêa. **Comentários ao art. 113. ADCT, da CF**. In: CANOTILHO, J.J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; (Coords.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva: Almedina, 2013. p. 4.155- 4.178.

19 SCAFF, Fernando Facury. **Equilíbrio orçamentário, sustentabilidade financeira e justiça intergeracional**. In: *Homenagem ao prof. Doutor António José Vaelãs Nunes*. Universidade de Coimbra, 2014. p. 3179-3202.

Enquanto regra, a exigência representa uma das formas de substanciação material, na Constituição, do princípio da responsabilidade fiscal em sentido amplo (e não o faz de forma apartada). Bem observa ANA PAULA DE BARCELLOS²⁰ que o referido art. 113 do ADCT dialoga com os arts. 169, § 1º e 195, § 5º, da CRFB/88, esse últimos sendo requisitos constitucionais para instituição e expansão de despesas.

Em todos os casos, a discussão insere-se no âmbito do devido processo legislativo²¹ - mas com motivação fundante em princípios de Direito Financeiro.

Quando o constituinte exige a estimativa de impacto orçamentário para concessão de renúncia fiscal, não se está exigindo um mero expediente contábil, um “mero pedaço de papel” anexado à proposição legislativa. Exige-se, substancialmente, aderência daquela renúncia ao planejamento orçamentário, ao princípio da programação e à equidade intergeracional.

5. A POSIÇÃO RECENTE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: O CONTROLE CONSTITUCIONAL DAS RENÚNCIAS DE RECEITA

Conforme se pôde depreender do contexto normativo apresentado no tópico anterior, antes da ascensão do art. 113 do ADCT ao ordenamento, o controle das renúncias fiscais exercido pelo Supremo Tribunal Federal era bastante contido, tímido mesmo – como deveria ser²².

A nova norma, como se demonstrou, arrastou para a CRFB/88 exigência que antes repousava somente no esteio infraconstitucional da LRF. Por conseguinte, a questão passou a integrar também a jurisdição constitucional, na via do controle concentrado de constitucionalidade.

No princípio, houve discussão hermenêutica acerca do alcance federativo do dispositivo. É que, tendo sido introduzido no bojo da Emenda Constitucional nº 95/2016, integrou o autodenominado Novo Regime Fiscal que, pela dicção do art. 106 do ADCT (o primeiro da referida Emenda

20 DE BARCELLOS, Ana Paula. **Devido processo legislativo, avaliação de custos e as opções hermenêuticas do STF**. Revista Quaestio Iuris, v. 15, n. 3, p. 1380-1404, 2022.

21 DE BARCELLOS, Ana Paula. **Devido processo legislativo, avaliação de custos e as opções hermenêuticas do STF**. Revista Quaestio Iuris, v. 15, n. 3, p. 1380-1404, 2022.

22 NETO, Celso de Barros Corrêa. **Controle formal de benefícios fiscais prevalece no Supremo**. In: Consultor Jurídico. 14 de março de 2015.. Disponível em < <https://www.conjur.com.br/2015-mar-14/observatorio-constitucional-supremo-prevalece-controle-formal-beneficios-fiscais> > Acesso em 03 de fevereiro de 2023.

Constitucional), passou a vigorar no “*âmbito dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União*”.

A controvérsia residia em determinar se, mesmo integrando o novo regime fiscal da União, a norma inserta no art. 113 do ADCT (por não estar adstrita, textualmente, *per se*, ao ente maior) seria aplicável a Estados e Municípios.

Vozes relevantes da doutrina²³ sustentaram que a opção do contribuinte restringia toda a EC nº 95/2016, enquanto “pacote”, à União. O art. 113 estaria conectado, portanto, á diretiva inaugural do art. 106 – sendo parte integrante do Novo Regime Fiscal Federal, impossível a exegese que, o interpretando em apartado, o estendia para os entes subnacionais.

Não foi a conclusão que se consolidou no STF. O precedente primário de aplicação do art. 113 do ADCT a Estado é a **ADI nº 5816/RO²⁴, de relatoria do Min. Alexandre de Moraes.**

In casu, a Corte declarou a inconstitucionalidade da *Lei estadual 4.012/2017*, de Rondônia, que proibia (isentava) a cobrança de ICMS sobre serviços que tivessem igrejas e templos religiosos que qualquer culto como contribuinte de fato/consumidor final.

No que importa ao escopo ora examinado, o argumento vencedor foi o de que a proposição (que não se relaciona, por óbvio à imunidade constitucional inscrita no art. 150, VI, b, da CRFB/88) instituiu isenção de caráter não geral sem o devido processo legislativo de apuração e estimativa do impacto orçamentário-financeiro.

Nos termos do voto vencedor-relator, o art. 113 do ADCT “*reflete uma preocupação, crescente no Brasil, em promover um diagnóstico mais preciso do montante de recursos públicos de que o Estado abre mão por atos de renúncia de receita. Esses incentivos nada mais são do que gastos indiretos, ou gastos tributários, cuja expressividade atinge cifras notáveis*”²⁵

23 Ver: FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano Seabra de; SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 59.

E também: SCAFF, Fernando Facury. **O impacto das renúncias fiscais vale para estados e não para a União?**. In: Consultor Jurídico. 29 de março de 2022. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2022-mar-29/contas-vistao-impacto-renuncias-fiscais-vale-estados-nao-uniao>> Acesso em 03 de fevereiro de 2023.

24 (STF, Tribunal Pleno, ADI nº 5816/RO, Rel. Min. Alexandre de Moraes, julgado em 05.11.2019, publicado em 26.11.2019).

25 (STF, Tribunal Pleno, ADI nº 5816/RO, Rel. Min. Alexandre de Moraes, julgado em 05.11.2019, publicado em 26.11.2019, fls. 4 do acórdão).

Para mais, “em que pese a EC 95/2016 estabelecer cominações específicas para o âmbito da União, sobressai o seu preponderante caráter nacional, especialmente no tocante às normas de processo legislativo e orçamentário, como o art. 113 do ADCT”²⁶.

Desde então, o STF tem enfrentando recorrentemente o tema, e declarado a inconstitucionalidade de normas de isenção estaduais (ou normas estaduais que criem despesas) desacompanhadas da exigível estimativa de impacto, do controle de custos.

Foi o caso da *Lei estadual nº 1293/2018*, do Estado de Roraima, declara inconstitucional no bojo da **ADI nº 6074/RR**²⁷. Naquele caso, o legislativo Estadual instituiu a justa isenção de IPVA para pessoa portadores de deficiência, mas o fez sem observar a exigência de estimativa de impacto.

Por relevante, é destacar que o STF não tem feito controle de mérito das renúncias, em que há espaço para discricionariedade política. Ao revés: empreende o tribunal exame bastante objetivo do devido processo legislativo, verificando o atendimento à regra (que entende nacional) encartada em nosso texto constitucional. Não por outra razão, as declarações de inconstitucionalidade sob o fundamento aqui tratado sempre performam-se no prisma da inconstitucionalidade formal. É valiosa a relatoria da Min. Rosa Weber²⁸:

Desse modo, o art. 113 do ADCT foi elaborado pelo constituinte derivado para garantir a sustentabilidade financeira proporcionada pela mensuração orçamentária dos impactos gerados pela concessão de benefícios como a isenção em exame. **É, pois, um instrumento de gestão financeira que permite projetar, estimar, quantificar e avaliar os efeitos de eventuais criações de despesas ou alterações nas receitas existentes.**

O processo legislativo passou a ter um requisito imprescindível, sob pena de originar leis eivadas do vício de inconstitucionalidade formal. Para ser válida, a legislação deve, por conseguinte, conformar-se ao equilíbrio e à sustentabilidade financeira, aferíveis no bojo do processo legislativo que proporcione um diagnóstico do impacto: (i)

26 (STF, Tribunal Pleno, ADI nº 5816/RO, Rel. Min. Alexandre de Moraes, julgado em 05.11.2019, publicado em 26.11.2019, fls. 8 do acórdão).

27 (STF, Tribunal Pleno, ADI nº 6074/RR, Rel. Min. Rosa Weber, julgado em 21.12.2020, publicado em 08.03.2021).

28 (STF, Tribunal Pleno, ADI nº 6074/RR, Rel. Min. Rosa Weber, julgado em 21.12.2020, publicado em 08.03.2021, fls. 6 do acórdão).

do montante de recursos necessários para abarcar as despesas criadas ou (ii) da ausência de recursos em razão da renúncia de receitas. (grifos nossos).

Mais recentemente, o STF julgou a ADI nº 6303/RR²⁹, sob a relatoria do Min. Luís Roberto Barroso, em que restou hostilizada, por inconstitucional, a Lei Complementar nº 278/2019, também do Estado de Roraima. Na espécie, o referido diploma veiculou isenção de caráter não geral (setorial) para motocicletas, motonetas e ciclomotores com potência de até 160 cilindradas – vez outra, sem a devida estimativa de impacto orçamentário-financeiro. Sob o viés de seu alcance federativo, aprofundou-se o voto do Min. Barroso³⁰:

Primeiro, a redação do dispositivo constitucional em tela não determina que a regra seja limitada à União. Refere-se, genericamente, à “proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita”, pelo que, em princípio, seria possível a sua extensão aos demais entes. Segundo, como visto, a norma em questão, ao buscar a gestão fiscal responsável, **concretiza princípios constitucionais como a impessoalidade, a moralidade, a publicidade e a eficiência (art. 37 da CF/1988). Terceiro, a inclusão do art. 113 do ADCT acompanha o tratamento que já vinha sendo conferido ao tema pelo art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, aplicável a todos os entes da Federação.** Isso acontece porque, de acordo com o art. 24, I, da CF/1988, os Estados e o Distrito Federal possuem competência concorrente com a União para legislar sobre direito financeiro. Cabe, assim, ao legislador federal veicular normas gerais e ao legislador estadual, normas específicas.

Nessa concorrência legislativa, contudo, há uma margem de indeterminação acerca dos âmbitos de competência da União, dos Estados e do Distrito Federal. **A respeito do tema, existe o art. 163, I, da CF/1988, que reserva à lei complementar a fixação de normas gerais em matéria de finanças públicas. Essa lei complementar deve ser editada pela União e assume caráter nacional, no sentido de incidir, simultaneamente, sobre as três esferas da Federação. Com base nessa regra constitucional, foi editada a Lei Complementar**

29 (STF, Tribunal Pleno, ADI nº 6303/RR, Rel. Min. Roberto Barroso, julgado em 14.03.2022, publicado em 18.03.2022).

30 (STF, Tribunal Pleno, ADI nº 6303/RR, Rel. Min. Roberto Barroso, julgado em 14.03.2022, publicado em 18.03.2022, fls. 5-7).

nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), cujo art. 14, como norma geral, aplica-se a todos os entes federados. Esclareça-se, de igual modo, que a exigência de estudo de impacto orçamentário e financeiro, com a devida vênia aos que pensam de modo diverso, **não atenta contra a forma federativa, notadamente a autonomia financeira dos entes. Esse requisito, repita-se, visa a permitir que o legislador, como poder vocacionado para a instituição de benefícios fiscais, compreenda a eficácia financeira da opção política em questão. Trata-se de instrumento para a gestão fiscal responsável.** (grifos nossos)

A exegese, portanto, é justamente a de que a regra do art. 113 do ADCT, de eficácia nacional, incorpora princípios constitucionais aplicáveis à Administração Pública. Trata-se de tornar imperativo ao legislador a observância dos custos de suas escolhas políticas materializadas nas renúncias fiscais.

Acresça-se: contribui para *materializar, no âmbito do devido processo legislativo, o equilíbrio intergeracional como direito fiscal fundamental*. O fato é que restou inaugurada, *vis a vis*, na jurisdição constitucional, verdadeiro **critério orçamentário no controle constitucional de normas exonerativas**.

6. A MODULAÇÃO PROSPECTIVA COMO REGRA

Delimitado o alcance da norma inserta no art. 113 do ADCT, exsurge o problema de compatibilizar a sua eficácia com as limitações constitucionais intrínsecas ao Direito Tributário.

Aqui está o exemplo mais íntegro do *(re) encontro dos Direitos Financeiro e Tributário*, permeado pela via dos processos legislativo e constitucional. O raciocínio melhor se constrói aos poucos.

A primeira observação a se fazer é que nos casos colocados (e eles provavelmente vão se avolumar nos próximos anos), *a declaração de inconstitucionalidade nas normas exonerativas se dá por razões exógenas à materialidade das próprias normas*.

Isto é: a norma tributária que institui a isenção pode ser aparentemente regular enquanto norma tributária, justamente por não esbarrar em vícios de validade do sistema constitucional tributário. A norma de isenção pode atender ao veículo de legalidade estrita exigido pelo art. 150, § 6º, da CRFB/88³¹ e não desrespeitar a isonomia tributária encartada no inciso II

31 § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só po-

daquele mesmo artigo, por exemplo. Houvesse qualquer dessas inconstitucionalidades (e essa classificação é autoral), a norma estaria eivada de um vício endógeno, material ou formal, mas um vício nela mesma.

Não é o que acontece quando a norma deixa de atender ao comando constitucional do art. 113 do ADCT ou os comandos legais do art. 14 da LRF. Nesses casos, o vício da norma exonerativa é exógeno. O vício não está na própria norma tributária, mas em seu nascedouro no processo legislativo.

O problema jurídico não é a norma em si, mas a forma deficitária como ela foi produzida e os seus efeitos. A razão de inconstitucionalidade (ou de ilegalidade) não perpassa pelo Direito Tributário, mas pelo Direito Financeiro, motivador da regra de Processo Legislativo.

Pode se ir além: analisando a hipótese de incidência tributária, quer quando se contempla a norma exonerativa como excluyente do próprio fato gerador, quer quando seja vislumbrada como mera hipótese de dispensa legal do pagamento, a exigência do art. 113 do ADCT não integra a relação tributária.

Essa distinção não é meramente cosmética, porque importa à verificação da conduta do contribuinte. Veja-se: no caso em que a exoneração tenha sido instituída por via de decreto, por exemplo, em arripio ululante à legalidade (150, § 6º, da CRFB/88), é possível argumentar que ela sequer tenha existido, viciada que sempre esteve a norma.

Neste caso, os efeitos da invalidez constitucional da norma exonerativa não se irradiariam (por ineficazes) sobre a norma tributária, e sequer deveriam produzir efeitos. Se a norma de exoneração não produz efeitos, a situação é de regresso ao *status quo ante*, isto é: de incidência do fato gerador, ou de nascimento da obrigação/crédito tributário.

O mesmo não acontece no caso de norma de exoneração que carrega consigo vício de validade constitucional por ausência de estimativa de impacto orçamentário-financeiro. Nestes casos, para fisco e contribuinte, sequer há outra opção: o fato gerador sequer se conforma ou a obrigação/crédito tributário sequer se aperfeiçoam.

Considerando a presunção de constitucionalidade da norma, ainda que com desvio de processo legislativo e com vulneração dos princípios de Direito Financeiro, nem a Fazenda Pública poderá exigir o crédito tributário

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

e nem o Contribuinte, ainda que quisesse, poderia proceder ao seu adimplemento. Exata e precisamente pela inexistência de tributo a essa altura.

Não se nega a efetividade do *art. 113 do ADCT* e nem a escorreita declaração posterior de inconstitucionalidade por sua vulneração. Ocorre que, nesta modalidade de controle judicial/constitucional das normas exonerativas, a anulação da isenção (ou de outra modalidade de renúncia) corresponde à (re) instituição de fato gerador, parcial ou integralmente.

No exemplo examinado na *ADI nº 6074/RR*, quando o STF declara inconstitucionalidade da isenção de IPVA para portadores de deficiência no Estado de Roraima, o pronunciamento da Corte não é sobre a isenção em si, nem sobre o mérito dela. É sobre a necessidade de respeito ao devido processo legislativo, à regra motivada pelo equilíbrio fiscal intergeracional.

Não desconhecemos a natureza do controle concentrado, nem da declaração de inconstitucionalidade. É patente que o Supremo Tribunal Federal não torna nenhuma lei inconstitucional, apenas declara a inconstitucionalidade que sempre existiu. Ocorre que a jurisdição constitucional, como os Direito Financeiro e Tributário, não se separa do sistema constitucional integrado. E o fato é que admitir que, nesse caso específico, as decisões tenham sempre efeitos *ex tunc* é ignorá-lo em sua completude.

Neste caso em específico (o da *ADI nº 6074/RR*), o STF expressamente recorreu à modulação dos efeitos da decisão com espeque no art. 27 da Lei nº 9.868/1999³². Observou a Min. Rosa Weber, com o brilhantismo que lhe é peculiar, que as razões de segurança jurídica autorizavam e também impunham a modulação. Gize-se, por ilustrar:

In casu, verifica-se que o ato normativo declarado inconstitucional no julgamento do presente feito – Lei nº 1.293, de 29 de novembro de 2018, do Estado de Roraima – não obstante viciado na sua origem, possibilitou a isenção do IPVA a diversos beneficiários proprietários de veículos portadores de doenças graves, de modo a inviabilizar o ressarcimento dos valores. **Com efeito, a intangibilidade dos montantes integrados ao patrimônio deve ser resguardada dos efeitos retroativos da decisão de inconstitucionalidade, sob pena de se configurar situação de insegurança jurídica. A modulação dos**

32 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.

efeitos da decisão, no caso, apresenta-se como necessária para proteger a confiança legítima que resultou na aplicação da lei e observa a boa-fé objetiva.³³

O mesmo não ocorreu no primeiro caso citado no tópico anterior (*ADI nº 5816/RO*) e nem no último (*ADI nº 6303/RR*). Em ambos os casos, sequer houve discussão em torno da modulação dos efeitos de decisão. Convém anotar que a modulação exige expresso pronunciamento e maioria qualificada de dois terços para contenção prospectiva da eficácia de declaração de inconstitucionalidade.

Em outro caso, qual seja: o da *ADI nº 5882/SC*³⁴, a proposta de modulação dos Mins. Dias Toffoli, André Mendonça e Nunes Marques não encontrou ressonância no plenário, especialmente entre o Min. Gilmar Mendes, ora relator. Convém anotar a peculiaridade daquela controvérsia, em que o argumento de violação ao art. 113 do ADCT era apenas subsidiário. Na espécie, o *punctum saliens* era arbitrar a validade benefício fiscal concedido pelo legislativo catarinense pela via oblíqua da emenda parlamentar em medida provisória estadual, sem convênio CONFAZ, em afronta ao art. 155, §2º, XII, g, da CRFB/88.

Em todos os casos, pode-se verificar que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, conquanto esteja pacificamente consolidada sobre o alcance nacional do *art. 113 do ADCT* e quanto à inconstitucionalidade formal de normativas que o descumpram, não está suficientemente estabilizada quanto aos efeitos temporais que a concorrente declaração de inconstitucionalidade deva ter.

Sobre este ponto, com todas as *vênias* aos posicionamentos contrários, a solução mais escorreita parece ser o que preserve a segurança jurídica e a irretroatividade tributária. Como bem salientado pela Ministra Rosa Weber no excerto já transcrito, a retroação de decisões deste tipo é medida extremamente temerária, incompatível com o sistema.

Leciona DANIEL MITIDIERO³⁵, com clareza solar:

33 (STF, Tribunal Pleno, *ADI nº 6074/RR*, Rel. Min. Rosa Weber, julgado em 21.12.2020, publicado em 08.03.2021, fls. 8-9 do acórdão).

34 STF, Tribunal Pleno, *ADI nº 5882/SC*, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgado em 16.05.2022, publicado em 02.06.2022).

35 MITIDIERO, Daniel. **Superação para frente e modulação de efeitos: precedente e controle de constitucionalidade no Direito Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021, p. 75-76.

É certo que a tese da nulidade é a que mais se afina com a supremacia e com a rigidez da Constituição. Nada obstante, é igualmente certo que existem situações em que a decretação da inconstitucionalidade de determinada lei com efeitos *ex tunc* acaba promovendo um estado de coisas ainda mais inconstitucional do que aquele alcançado pela lei inconstitucional. Vale dizer: a decretação de inconstitucionalidade com efeitos *ex tunc* acaba acarretando uma ofensa ainda maior à Constituição e aos direitos fundamentais. É justamente para essas situações que se prevê a possibilidade de modulação de efeitos da decretação de inconstitucionalidade, viabilizando-se excepcionalmente a adoção da tese da anulabilidade e da produção de efeitos *ex nunc* das decisões no controle de constitucionalidade.

Houvesse o Supremo Tribunal Federal imposto eficácia plena e retroativa àquela decisão quanto ao IPVA de Roraima, ter-se-ia autorizado situação de verdadeira retroação tributária. Não convive com nosso sistema de garantias a cobrança retroativa de tributo inexistente à época em que o fato gerador devia ter se conformado, mas não se conformou, obstaculizado por exoneração constante em norma de isenção.

Pode-se argumentar, naquele contexto, que a modulação também esteve motivada pela controvérsia acerca do alcance federativo do art. 113 do ADCT. É verdade, mas isso não elimina a necessidade de modulações futuras, considerando a razoabilidade da conduta do contribuinte.

No âmbito do Direito Tributário, o critério de segurança jurídica é traduzido na proteção da confiança e da boa-fé do contribuinte³⁶. O seu aferimento pode ser calibrado dar a partir da conduta alternativa potencial que dele (do contribuinte) se esperava.

Esclareça-se: quando o contribuinte se aproveita de crédito fiscal que sabe ser inconstitucional³⁷, por exemplo, o STF tem entendido que não cabe a modulação dos efeitos da decisão, porque não há boa-fé e confiança a ser preservada. A conduta alternativa esperada, neste caso, seria o não aproveitamento dos créditos.

36 Cf.: DERZI, Misabel Abreu Machado. **Mutações jurisprudenciais, em face da proteção da confiança e do interesse público no planejamento da receita e da despesa do estado**. In: Roberto Ferraz (org.) *Princípios e limites da tributação*. 1 ed. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2009, v. II, p. 729-748, p. 747.

37 (STF, Tribunal Pleno, RE nº 628.705/RS, Rel. Min. Edson Fachin, Red. Min. Gilmar Mendes, julgado em 18.08.2020, publicado em 01.10.2020).

No caso sob nosso exame, quando o contribuinte goza de isenção concedida sem estimativa de impacto orçamentário-financeiro e, por isso, formalmente inconstitucional, qual é a conduta alternativa possível? Não há tributo a pagar, sequer há cobrança a fazer.

É razoável esperar, neste cenário, que a conduta mais adequada à boa-fé do contribuinte médio fosse verificar o processo legislativo que culminou na isenção que lhe aproveita para verificar se houve a necessária estimativa de impacto? E ainda que o fosse? Que alternativa haveria?

Todas essas perguntas conduzem a uma resposta que pode ser inconveniente para o poder público, mas é verdadeira: **não é papel do contribuinte zelar pelo equilíbrio fiscal intergeracional, e é por isso que não se pode responsabilizá-lo (quanto mais retroativamente pelo descumprimento de regras fiscais).**

A responsabilidade é do Executivo, do Legislativo e, em alguma medida, por meio do controle externo, dos Tribunais de Contas (art. 70 da CRFB/88). **A instituição de renúncias fiscais em desacordo com os requisitos legais e constitucionais pode levar, em cada caso, a responsabilização dos agentes públicos – mas jamais deverá levar à responsabilização do contribuinte. Não se deve usar a Constituição contra ela própria.**

Com esse raciocínio não se quer advogar em torno de espécie de “inconstitucionalidade útil”, mas tão somente harmonizar os princípios de Direito Financeiro com as limitações constitucionais de Direito Tributário.

Não se deve pensar, a propósito, que a solução da modulação prospectiva desafie os princípios de sustentabilidade intergeracional e de responsabilidade fiscal. O que os hostiliza é a desídia legislativa que gerou a inconstitucionalidade em primeiro lugar. A bem da verdade, ao menos que a renúncia não tenha sido considerada na lei orçamentária (o que é problema absolutamente distinto, de inconstitucionalidade categórica do art. 165, § 6º da CRFB/88), ela está considerada no programa orçamentário do ente concedente.

São prescrições absolutamente distintas, é bom arrematar, a previsão individual de estimativa de impacto orçamentário-financeiro no âmbito exclusivo da proposição legislativa de exoneração tributária, e a sua previsão subsequente na lei orçamentária. São exigências independentes.

Daí que o princípio da programação orçamentária (ou, a bem da verdade, nenhum princípio de Direito Financeiro) não exige a cobrança retroativa de tributos anteriormente renunciados sem a estimativa pontual de impacto orçamentário-financeiro. Não se programa o passado, mas o futuro.

O que se impõe, *ad argumentandum tantum*, é não convalidação futura de renúncias inconstitucionais.

Por todo o exposto, a modulação dos efeitos, nestes casos concretos, no exato teor do art. 27 da Lei nº 9.868/1999 é medida mais consentânea para ser preservar a sustentabilidade fiscal (extirpando do ordenamento, *ex nunc*, regra que tenha destoado do planejamento orçamentário) e as garantias fundamentais do contribuinte.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho elegeu a inovação do art. 113 do ADCT e as suas variadas consequências constitucionais para demonstrar integridade de nossa Constituição Financeira e Tributária. O (re) encontro entre essas duas disciplinas, na verdade, é de se realizar em qualquer exegese constitucional que esteja bem orientada.

O caminho traçado aqui para defender a tese da modulação prospectiva como regra geral nas decisões que declarem a inconstitucionalidade de normas exonerativas em razão de questões exógenas à própria norma tributária encontra ressonância nessa perspectiva hermenêutica, de integração imperativa e irrenunciável dos sistemas de Direito Financeiro e Tributário, mas que não foi inventada neste ensaio. É imperativo constitucional, e já tem orientado a jurisdição constitucional.

Basta ver o do **RE nº 714.139/SC (Tema nº 745 - RG/STF)**³⁸, em que o Supremo Tribunal Federal procedeu ao caminho inverso: ampliou os horizontes de norma de Direito Tributário (o mandamento de essencialidade no ICMS) para assimilar os seus efeitos no Direito Financeiro, especificamente sobre o princípio orçamentário da programação. Naquele caso, como aqui, o STF verificou que por mais chapada que fosse a (in) constitucionalidade sob regra tributária específica da CRFB/88, a harmonização do sistema por meio de sua atuação judicial não poderia ignorar o contexto orçamentário.

Aqui, na reconciliação inversa, buscou-se demonstrar que por mais chapada que seja determinada norma sob regra orçamentária, constitucional específica, a harmonização do sistema por meio do controle judicial jamais poderá ignorar o contexto tributário, as suas garantias fundamentais e as limitações fundantes.

38 (STF, Tribunal Pleno, **RE nº 714.139/SC**, Rel. Min. Marco Aurélio, Red. Min. Dias Toffoli, julgado em 18.12.2021, publicado em 15.03.2022).

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed., São Paulo: Malheiros, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária. **São Paulo: Dialética**, 2003.

CORREIA NETO, Celso de Barros. O avesso do tributo: incentivos e renúncias fiscais no direito brasileiro. 2016. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo,

DE BARCELLOS, Ana Paula. **Devido processo legislativo, avaliação de custos e as opções hermenêuticas do STF**. Revista Quaestio Iuris, v. 15, n. 3, p. 1380-1404, 2022

DERZI, Misabel Abreu Machado. [Notas de Atualização]. In: **BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Imunidade, isenção e não incidência**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Mutações jurisprudenciais, em face da proteção da confiança e do interesse público no planejamento da receita e da despesa do estado**. In: Roberto Ferraz (org.) Princípios e limites da tributação. 1 ed. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2009, v. II, p. 729-748, p. 747

FALCÃO, Amilcar de Araújo. **O Fato Gerador da Obrigação Tributária**, Editora Revista dos Tribunais, 1973.

FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano Seabra de; SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2020. **financeiro**. Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica, v. 1, n. 4, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MITIDIERO, Daniel. **Superação para frente e modulação de efeitos: precedente e controle de constitucionalidade no Direito Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. Vol. II. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (org.). **Tratado de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. v. 2, p. 330-376.

NETO, Celso de Barros Corrêa. **Controle formal de benefícios fiscais prevalece no Supremo**. In: Consultor Jurídico. 14 de março de 2015. Disponível em < <https://www.conjur.com.br/2015-mar-14/observatorio-constitucional-supremo-prevalece-controle-formal-beneficios-fiscais> > Acesso em 03 de fevereiro de 2023.

NETO, Celso de Bastos Corrêa. **Comentários ao art. 113. ADCT, da CF**. In: CANOTILHO, J.J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; (Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva: Almedina, 2013. p. 4.155- 4.178.

SALDANHA, Nelson. **O jardim e a praça: ensaio sobre o lado “privado” e o lado “público” da vida social e histórica**. *Ciência & Trópico*, v. 11, 1983.

SCAFF, Fernando Facury. **Equilíbrio orçamentário, sustentabilidade financeira e justiça intergeracional**. In: Homenagem ao prof. Doutor António José Vaelãs Nunes. Universidade de Coimbra, 2014. p. 3179-3202

SCAFF, Fernando Facury. **O impacto das renúncias fiscais vale para estados e não para a União?**. In: Consultor Jurídico. 29 de março de 2022. Disponível em < <https://www.conjur.com.br/2022-mar-29/contas-vistao-impacto-renuncias-fiscais-vale-estados-nao-uniao> > Acesso em 03 de fevereiro de 2023.

SCAFF, Fernando Facury. **O jardim e a praça ou a dignidade da pessoa humana e o direito tributário** e SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Ed. Póstuma. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.