XXIX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI BALNEÁRIO CAMBORIU - SC

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

MARIA DE FATIMA RIBEIRO

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

FABIANO PIRES CASTAGNA

Copyright © 2022 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Diretora Executiva - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - UNIVEM/FMU – São Paulo
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio – Rio de Janeiro
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR – Ceará

Representante Discente: Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade – UNIMAR/FEPODI – São Paulo

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara – ESDHC – Minas Gerais
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro
Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho – Ceará
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS – Sergipe
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR – São Paulo
Secretarias
Relações Institucionais:
Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes – UNB – Distrito Federal
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM – São Paulo
Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo
Comunicação:
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali – Rio Grande do Sul
Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB – Paraíba
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC – Santa Catarina
Relações Internacionais para o Continente Americano:
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM – Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão
Relações Internacionais para os demais Continentes:
Prof. Dr. José Barroso Filho – ENAJUM
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
Eventos:
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec – Minas Gerais
Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC – Paraná
Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS – Mato Grosso do Sul

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UMICAP – Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Fabiano Pires Castagna; Maria De Fatima Ribeiro; Raymundo Juliano Feitosa.

– Florianópolis: CONPEDI, 2022.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-65-5648-635-2
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Constitucionalismo, Desenvolvimento, Sustentabilidade e Smart Cities

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XXIX Congresso Nacional do CONPEDI Balneário Camboriu - SC (3: 2022: Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis
Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

XXIX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI BALNEÁRIO CAMBORIU - SC

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Prefaciamos os artigos científicos apresentados no Grupo de Trabalho DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I, pelos quais ficamos responsáveis pela coordenação por ocasião do XXIX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI BALNEÁRIO CAMBORIU – SC.

A exemplo dos Encontros anteriores, virtuais ou presenciais, o Direito Financeiro e o Tributário permanecem com grande relevância e destaque no cenário jurídico e da produção científica nacionais, fato este comprovado pela qualidade dos dezessete artigos enviados e dos 13 apresentados na tarde do dia 8 de dezembro de 2022. Organizados em quatro grandes eixos temáticos pelos coordenadores do Grupo de Trabalho, a saber, Eixo 1 (Processos Judicial e Administrativo Tributários), Eixo 2 (Sustentabilidade Ambiental e Tributação), Eixo 3 (Tributação, Direito Digital e Tecnologias) e Eixo 4, apresentaram temáticas de alta densidade e pertinência, sobretudo dado o contexto jurídico e econômico em que se encontra o País, que procura ainda se reerguer da recessão causada pela pandemia e para a qual a tributação, bem como a aplicação dos recursos públicos, detêm fundamental importância, podendo auxiliar na recuperação ou aprofundar ainda mais a crise pela qual passa o Brasil.

O primeiro dos eixos, direcionado para o Processo Tributário e para o Processo Administrativo Tributário, tratou de questões como a modulação de efeitos das decisões do STF e a convivência de norma declarada inconstitucional no ordenamento; o significado de "cancelamento" nas decisões administrativo-tributárias e a recente decisão do Supremo Tribunal Federal na ADI nº 5.422/DF acerca da não-incidência do Imposto sobre a Renda Pessoa Física sobre os valores percebidos por alimentandos, em que o autor expôs sua visão contrária ao referido posicionamento.

No segundo Eixo percorreu-se temáticas em que se correlacionaram tributação e questões envolvendo sustentabilidade ambiental. Tratou-se do novo marco de saneamento básico nacional, mais especificamente os limites da competência do manejo de resíduos sólidos urbanos pelos Municípios; as isenções tributárias tendo por método a análise econômica do Direito; a Política Nacional de Pagamento por Serviços Ambientais trazida pela Lei nº 14.119 /2021 e a tributação ambiental a ela relativa; ainda, a aplicação da subsidiariedade estatal – em outras palavras, a defesa de um grau menor de intervenção do Estado na economia – por

meio da concessão de incentivos fiscais a empresas que decidam investir na região do Polígono das Secas nordestino.

No Terceiro Eixo, de extrema atualidade, os autores dos artigos apresentados trouxeram temas muito interessantes, tais como o uso da Inteligência Artificial nos processos de Execução Fiscal visando o melhor e mais eficiente acesso à justiça e resolução dos inúmeros processos dessa ordem espalhados por todo o País e excelente artigo sobre a importância decisiva dos sistemas mundial e nacional de classificação das mercadorias para efeitos de tributação, tendo em vista o desenvolvimento tecnológico e a digitalização da economia como um todo.

O último e não menos importante dos Eixos, que entendemos por bem denominar Princípios Tributários e outros assuntos, versou sobre conteúdos atuais e específicos na tributação nacional e internacional. Apresentou-se artigo em que as teorias de justiça social de John Rawls foram aplicadas à progressividade tributária; outro artigo abordou as desigualdades regionais e econômicas que geram estratificação social no Brasil, problema que a tributação acaba por acirrar; a não-incidência de tributos, em especial o IPTU, sobre Áreas de Preservação Permanente e a natureza jurídica dos emolumentos notariais e registrais como forma de promoção de justiça fiscal.

De tudo que foi escrito e apresentado durante o Grupo de Trabalho em Direito Tributário e Financeiro do XXIX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI BALNEÁRIO CAMBORIU – SC, é notável perceber que os temas destacaram-se pela originalidade e pela preocupação quanto ao enfrentamento dos problemas atuais e cotidianos vividos pela sociedade brasileira não somente quanto à constituição, cobrança e fiscalização dos tributos, mas quanto à prestação administrativa e jurisdicional de soluções eficazes quando há litígio, bem como a importância crescente de fenômenos contemporâneos que afetam as finanças públicas, a tributação e outras áreas do conhecimento humano, como as novas tecnologias e o meio ambiente.

Os organizadores desta obra registram o cumprimento cordial aos autores que se debruçaram em temáticas cruciais para a sociedade brasileira, tendo sido aprovados em um rigoroso processo de seleção, apresentando-nos tão profícuos debates que se desenvolveram neste Grupo de Trabalho.

Deixamos, ainda, nosso agradecimento especial à Diretoria do CONPEDI, em nome do Professor Orides Mezzaroba, pela confiança depositada nos nomes deste trio de coorganizadores para a condução presencial dos trabalhos do GT.

Aos leitores nosso desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país.

Prof. Dra. Maria de Fatima Ribeiro (Universidade de Marília)

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa (Universidade Católica de Pernambuco)

Prof. Dr. Fabiano Pires Castagna (Universidade do Vale do Itajaí - UNIVALI)

A CONVIVÊNCIA DE NORMA DECLARADA INCONSTITUCIONAL NO ORDENAMENTO JURÍDICO POR MEIO DE MODULAÇÃO DE EFEITOS DAS DECISÕES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: ESTUDO DE CASO

THE CONVIVENATION OF A STANDARD DECLARED UNCONSTITUTIONAL IN THE LEGAL SYSTEM THROUGH MODULATION OF THE EFFECTS OF DECISIONS OF THE FEDERAL SUPREME COURT IN TAX MATTERS: A CASE STUDY

Walter Carvalho Monteiro Britto [1]
Ursula Spisso Monteiro Britto [2]
Sandra Morais Brito Costa [3]

Resumo

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 adota um sistema rígido de elaboração de normas infraconstitucionais e de maneira piramidal. A Lei Ordinária nº 9.868, de 10 de novembro de 1999, no art. 27, trata da autorização ao poder máximo judicante para fixar os efeitos de uma decisão que reconheça a inconstitucionalidade de uma lei. O Supremo Tribunal Federal ainda pode até mesmo exercer uma função atípica e injetar norma regra de comando no sistema, assim como fez no julgamento do Recurso Extraordinário nº 1.287.019 (Tema 1093), com repercussão geral, no qual, ao mesmo tempo que reconheceu que a Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015, necessitaria de norma complementar para a cobrança de diferença de Imposto sobre Mercadorias devido à unidade de federação de destino, tornando inconstitucionais as normas infraconstitucionais, das 27 unidades da federação, além do Distrito Federal, haja vista não possuírem fundamento de validade pautada em norma superior, o Pretório Máximo ainda permitiu que a cobrança inconstitucional fosse realizada, até 31 de dezembro de 2021, data limite em que deveria ser publicada a norma complementar. Tal decisão incorreu ao arrepio dos direitos fundamentais dos cidadãos-contribuintes brasileiros, ferindo o princípio da legalidade tributária.

Palavras-chave: Direitos humanos, Direitos fundamentais, Hierarquia das normas, Função atípica, Normas regras e normas princípios

---

[1] Pós-doutor em Direito pelo Mackenzie. Doutor em Direito pela FADISP. Mestre em Direito pelo UNIFIEO. Especialização em Direito Material e Processual Tributário. Juiz do TIT do Estado São Paulo. Advogado.

[2] Doutoranda pela FADISP. Mestre em Direito pela UNIFIEO. Especialista em Processo Civil e Direito Civil pela UNIFIEO. Pós Graduada em Direito Administrativo e Constitucional pela UNIDOMBOSCO. Procuradora do Legislativo Municipal.

[3] Doutoranda pela FADISP. Mestre em Direito pelo Mackenzie. Especialista em Direito Civil, Direito Administrativo e Direito do Trabalho. Professora da ENIT. Auditora Fiscal do Trabalho.

Abstract/Resumen/Résumé

The Constitution of the Federative Republico of Brazil of 1988 adopts a rigid system of elaboration of infra-constitutional norms and a pyramidal way. The Ordinary Law nº 9.868, of November 10, 1999, in its art. 27, delas with the autorization to the maximum judicial power to establish the effects (ex nunc or ex tunc) of a decision that recognizes the unconstitutionality of a law (lato sensu) with “erga omnes” or binding effects. The Supreme Federal Court can even perform na atypical function and inject a rule of command into the system, as it did in the judment of Extraordinary Appel nº 1.287.019 (Theme 1093), with general repercussion, in which, while recognizing that Constitutional Amendment nº 87, of April 16, 2015, would need a complementary rule for charging the difference of goods tax due to the destination federation unit, making the infra-constitutional norms unconstitutional, of the 27 federations units, in addition to the Federal District, given that they do not have a validity basis based on a higher norm, the Praetorium Maximum still allowed the unconstitutional collection to be carried out, until December 31, 2021, deadline on which the supplementary rule should be published. This decision violated the fundamental rights of Brazilian taxpayers, violating the principle of tax legality.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Human rights, Fundamental rights, Rules hierarchy, Atypical function, Rules and norms principles

1 INTRODUÇÃO

Vivemos na era dos direitos humanos, na sua terceira geração, que tem como objetivo, segundo à classificação de Karel Vasak, a era da fraternidade entre os povos, mas, nem por isso, temos que nos distanciar das duas primeiras gerações (liberdade e igualdade), pois elas formam o conjunto de direitos humanos conquistados ao longo do tempo, e, embora podemos estar vivendo uma crise dessas conquistas, as três gerações se complementam.

Os direitos humanos de primeira geração são voltados às liberdades individuais e civis, que têm como foco os valores da Revolução Francesa, especialmente, o direito de liberdade de ir e vir, de segurança jurídica e propriedade. Nesse jaez, não há como falar sobre o direito à segurança jurídica e à propriedade sem lembrar da importante conquista da legalidade, em 1215, por meio da "Magna Charta Libertatum", que limitou o poder da monarquia inglesa, especialmente para instituição de impostos.

A Revolução Francesa, por seu turno, contribuiu para a teoria do assentimento, no qual o cidadão-contribuinte só pagaria tributo com a sua permissão. Importante destacar que, nos dias de hoje, esses direitos fundamentais estão esculpidos em todas as constituições democráticas, dos países soberanos e submetidos ao direito, como é o caso do Sistema Constitucional do Brasil.

Como é sabido, a função social do Direito é justamente promover a paz entre as pessoas, com isso podemos alcançar que a manutenção da paz está diretamente relacionada com o desenvolvimento do direito, de modo que, onde o direito prospera não há espaço para violência, convergindo assim, para a solução pacífica. Além dos objetivos de promoção da paz, compõe como objetivos do Direito à segurança, a justiça, a igualdade, e a liberdade.

Já no Brasil, as constituições pós império, em que pesem as restrições de certos direitos fundamentais, tais como o direito da mulher votar, sempre adotaram em seus textos os direitos e garantias constitucionais dos cidadãos, especialmente: legalidade, segurança jurídica, propriedade.

Dessa forma, os impostos brasileiros (sentido amplo) devem respeito a esses princípios constitucionais, já que não é permitido ao Poder Executivo instituir tributos (impostos, contribuições de melhorias, taxas, empréstimos compulsórios e contribuições sociais) sem que o Poder Legislativo (órgão de representação do povo) autorize essa exigência expressamente, pois, ainda que haja alguma permissão ao Poder Executivo para tratar de tributos, esta deve ser convalidada, posteriormente, pela casa de leis.

A validação desses atos produzidos, tanto pelo Poder Executivo, quanto pelo Poder Legislativo, é feita pelo Poder Judiciário, cujas decisões, como dito, garante a legitimidade jurídica das normas produzidas pelos poderes mencionados, e, em que pese estejamos vivendo na era em que o judiciário acaba por introduzir normas no sistema, vê-se, que ele tem se afastado de sua função precipuamente julgadora, exercendo uma função atípica legislativa.

Diante desse cenário, por não haver órgão superior (popular ou por representação) e que possa convalidar as decisões do Supremo Tribunal Federal, nos indagamos como saber se tais decisões respeitam de fato os direitos fundamentais constantes na Magna Carta do Brasil? Além disso, como fica o poder dado à Corte Máxima para fixar os parâmetros prospectivos das normas declaradas inconstitucionais?

São essas questões, as quais buscaremos esclarecer, ao longo do artigo, mesmo que a conclusão possa entoar na contramão do sistema constitucional brasileiro vigente, algo que não acreditamos, fato é que, o tema comporta discussão e enfrentamento da academia de modo a contribuir para a formação, e reflexão aos futuros constituintes.

2 VEÍCULOS INTRODUTORES DE NORMAS NO SISTEMA CONSTITUCIONAL BRASILEIRO

O processo legislativo brasileiro na Constituição da República Federativa do Brasil vigente, prevê os seguintes veículos introdutores de normas no ordenamento jurídico são eles: emendas à Constituição, leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas, medidas provisórias, decretos legislativos e resoluções, conforme prevê o art. 59, CRFB/88, vejamos:

> Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de:
> I - emendas à Constituição;
> II - leis complementares;
> III - leis ordinárias;
> IV - leis delegadas;
> V - medidas provisórias;
> VI - decretos legislativos;
> VII - resoluções.
> Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.

Conquanto o Brasil adote uma Constituição rígida, cuja alteração é permitida somente por meio de uma nova constituição, o sistema ainda permite a alteração do seu texto máximo, exceto: quando se trata da forma federativa de Estado, do voto direto, secreto, universal e periódico, da

separação de poderes e dos direitos e garantias individuais, já deixando claro que estes incorporam os direitos humanos ou fundamentais, denominado de cláusulas pétreas.

O vetor introdutor de normas por meio de lei complementar, refere-se a matérias específicas estabelecidas pela Constituição, dentre elas, as de índole tributária, e de âmbito nacional (Esteves, 1997, p. 69-71), apesar de depender de aprovação pelo Congresso Nacional, exigindo para tanto, quórum qualificado, de maioria absoluta.

A lei ordinária, por seu turno, é o principal veículo de introdução de padrão de comportamento desejado no sistema, tendo em vista que os demais veículos tratam de temas específicos, dependendo ainda, na maioria das vezes, da lei ordinária para produção de efeitos no sistema. Já a lei delegada, decorre de iniciativa do Poder Executivo, cuja permissão é dada pelo Congresso Nacional, o qual deverá informar o assunto que será legislado por quem não possui tal competência, ressalte-se, que mesmo se tratando de uma exceção, a lei delegada não se aplica em matéria de competência de lei complementar, como é o caso de matéria tributária.

Do mesmo modo que a lei delgada, mas sem necessidade de informar o órgão de representação popular, o Poder Executivo poderá publicar medida provisória, no caso de comprovação de relevância e urgência da matéria, inclusive sobre tributação, porém condicionada à conversão em lei ordinária pelo Congresso Nacional.

O decreto legislativo é de competência do Congresso Nacional com eficácia análoga de lei, é muito utilizado para ratificação de ato praticado pelo Chefe de Estado em assuntos internacionais. Por fim, a última espécie legislativa é a resolução, expedida pelo Senado Federal, uma das câmaras do sistema bicameral que compõe o Congresso Nacional, entre diversos assuntos, o de retirar a eficácia de normas no ordenamento jurídico. Diante dessa breve panorâmica é possível compreendermos a função de cada uma das espécies legislativas, que se mostra relevante para que possamos enfrentar o desdobramento acerca da estruturação dos princípios que orbitam em nosso ordenamento, os quais, convivem conjuntamente com as regras.

3 NORMAS: REGRAS DE COMPORTAMENTO, REGRAS DE ESTRUTURA E PRINCÍPIOS NA CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA

Norberto Bobbio nos ensina em sua obra que “nem bem começamos a deslocar o olhar para o mundo normativo e uma das razões de maior surpresa é que este mundo é enormemente

vário e múltiplo" (2005, p. 25), ou seja, por essa definição verificamos que o intérprete ao ter o primeiro contato com a nossa Constituição brasileira é possível conhecer de várias espécies de veículos introdutores, e portadores de normas para o ordenamento jurídico.

É inconteste o fato de que, no sistema brasileiro, não vemos essa introdução de norma tão somente relacionada à padrões de conduta, mas, temos também, normas de estrutura e normas portadoras de valores e limites objetivos (os chamados de princípios). Com base nesse raciocínio jurídico, podemos classificar as normas como: norma regra, norma de estrutura e norma princípio, vejamos adiante, cada uma delas brevemente para melhor compreensão.

A norma regra traz consigo um comportamento, isto é, um padrão de conduta a ser seguido por todos, cidadãos e o próprio Estado. A norma de estrutura, por sua vez, trata da produção de outras normas, como por exemplo, a elaboração de lei em matéria regras gerais de tributação, que deverá ser por meio de lei complementar (p. ú., do art. 59, da CF/88).

Sobre os princípios, esses são normas portadoras de valores, ou de limites objetivos, nessa toada, Barros (2007, p. 162), nos ensina, que tal norma possui os seguintes atributos: *a.)* bipolaridade (valor mais ou menos); *b.)* implicação (reciprocidade); *c.)* referibilidade (posição sobre algo); *d.)* preferibilidade (fim); *e.)* incomensurabilidade (sem medida); *f.)* graduação hierárquica (sobreposição de norma); *g.)* objetividade (algo da experiência); *h.*) historicidade (evolução); *i.)* inexauribilidade (não se esgota); *j.)* atributividade (específico).

Como se vê, o princípio, portador de um valor, ou de um limite objetivo, segundo o qual o legislador não pode se escusar, além de possuir eficácia vertical ou horizontal são direitos subjetivos, e, por isso, devem ser aplicados de imediato (MARMELSTEIN, 2011, p. 369).

É por isso, que o Ministro aposentado do Supremo Tribunal Federal, Eros Roberto Grau, assevera "...princípio é um tipo de regra de direito" e, por isso, "a afirmação de que seria mais grave violar um princípio do que violar uma norma consubstancia uma tolice", adotando como fundamento a nossa Constituição, que deixa claro que "as normas definidoras de direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata" (art. 5º, § 1º, CF/88).

Nessa linha, os direitos fundamentais são princípios, sendo a sua aplicação imediata pois, servem como instrumento de pacificação da sociedade, com efeito, a CR/88 fixou os princípios gerais e tributários como garantias dos direitos fundamentais dos cidadãos-contribuintes, e, dentre os direitos fundamentais gerais, o principal deles é o direito à justiça materializado em todas as normas do sistema, sem a qual não há que se falar em ordenamento jurídico. Contudo, importante

salientar, que não há uma norma fundamental que seja forjada no manto da justiça sem que haja instrumento para a sua garantia, uma vez que está pautado no princípio da segurança jurídica, que tem como alicerce a previsibilidade dos atos públicos, e a coerência na aplicação das leis.

A legalidade, lema da primeira geração dos direitos humanos, é um outro princípio fundamental de um sistema com forte caráter de limite objetivo garantindo aos cidadãos administrados que só se será exigida alguma conduta após a aprovação pelos representantes do povo. Já a igualdade ou isonomia, lema da segunda geração dos direitos humanos é a responsável pela eliminação de distinção entre as pessoas, ao impor ao Estado o mesmo tratamento, mas levando em consideração desigualdades sociais, e econômicas de cada indivíduo.

Já o princípio da irretroatividade das leis é, em verdade, um limite objetivo, assim como o de legalidade, pois, aqui se deixa claro que o Estado não poderá exigir algo sem lei, devendo tratar todos da mesma forma, na medida de suas desigualdades. Observamos que para compor o rol de garantias o devido processo legal traz consigo a responsabilidade de garantir as etapas necessárias para a concretização dos direitos fundamentais materializados pelos demais princípios alhures referenciados.

O que nos leva a concluir nesse ponto é o fato de que, os princípios tributários compreendidos por *e.g.*, como o das garantias individuais dos cidadãos-contribuintes não são diferentes daqueles gerais já tratados, eles apenas são reforçados pela Constituição quando se proíbe a utilização do tributo como meio confiscatório, a instituição ou majoração de tributo sem lei, e a cobrança da maioria dos tributos após noventa dias, e no exercício subsequente.

Como se vê, a Constituição brasileira possui um sistema rígido de limites impostos ao Estado como garantia dos direitos fundamentais dos cidadãos-contribuintes, princípios esses que servem de fundamento para esse trabalho, pois conforme demonstraremos adiante a manutenção de norma declarada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, aniquila todo esse rol de direitos e garantias conquistados a duras penas, ao longo de nossa história.

4 DECISÕES “ERGA OMNES” E VINCULANTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

O Supremo Tribunal Federal é a Corte Máxima no controle direto ou difuso de constitucionalidade das leis, com efeito, para todos os administrados, sua decisão se dá sob a forma denominada de “erga omnes” ou vinculante tendo relação com àquelas de alcance em todo o

território brasileiro pelo controle concentrado, segundo o qual, julga a lei (sentido amplo) em tese, ou seja, sem levar em consideração os sujeitos envolvidos concretamente. A Constituição Federal também prevê, a possibilidade de se ter decisões "inter partes", com força "vinculante" aos administrados, à administração pública, e ao próprio judiciário desde o advento da Emenda Constitucional nº 45, vejamos:

> Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.
>
> § 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.

Coma leitura do dispositivo podemos alcançar que as decisões prolatadas pelo Supremo Tribunal Federal, com efeitos "erga omnes" e "vinculantes", são, bem da verdade, veículos introdutores de normas gerais e concretas. A exemplo disso, podemos citar o julgado em que o Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucional, sem redução de texto, o § 1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98 (Recurso Extraordinário nº 585.235), para fixar interpretação ao conceito de receita bruta, para os fins de incidência das contribuições sociais destinadas à previdência social. Ali se concebeu a definição de venda de bens e serviços tão somente, ao contrário do que o legislador pretendia, que era sobre o total das receitas independentemente da denominação, ou classificação contábil, ou seja, determinou-se que a tributação ocorreria sobre todos os ingressos financeiros, pouco importando se houve, ou não acréscimo patrimonial, conforme a ementa:

> CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e

> serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.

Note-se que, na prática, que a Corte Máxima não interpretou o texto, mas sim, estabeleceu qual seria a base de cálculo das contribuições previdenciárias, com a prolação desse julgado podemos verificar que a decisão judicial passou a ser um veículo introdutor de norma no sistema jurídico, extrapolando o rol das espécies normativas previstas no Art. 59 do texto constitucional, a partir do momento que introduziu no ordenamento definição jurídica não disciplinada, e aprovada por lei formal.

5 MODULAÇÃO DOS EFEITOS DAS DECISÕES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E DIREITOS FUNDAMENTAIS DOS CIDADÃOS-CONTRIBUINTES

A competência judicante da Corte Máxima brasileira foi alargada com o advento da Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999, especialmente com a redação do art. 27, trazendo o permissivo legal para a criação de norma geral e abstrata mesmo que referida norma tenha sido declarada inconstitucional:

> 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.

Agora, sob o argumento do princípio da segurança jurídica e do interesse social, já que este não é princípio fundamental, mas circunstância fática, o legislador ordinário autorizou o Supremo Tribunal Federal declarar a norma inconstitucional, mas, com produção de efeitos prospectivos, que, verdade seja dita, gera a produção de norma geral e abstrata com finalidade de justificar a cobrança de tributo sem norma produzida pelo legislativo, já que esta teve a sua eficácia declarada inconstitucional.

Hans Kelsen, em seu livro Teoria Pura do Direito (2015, p. 221), nos ensina que o fundamento de validade jurídica de uma norma não está no seu conteúdo, mas numa norma fundamental pressuposta:

> Uma norma jurídica não vale porque tem um determinado conteúdo, quer dizer, porque o seu conteúdo pode ser reduzido pela vida de um raciocínio lógico do de uma norma fundamental pressuposta, mas porque é criada por uma forma

> determinada – em última análise, por uma forma fixada por uma norma fundamental pressuposta.

Nesse mesmo sentido, Bobbio afirma que "as normas de um ordenamento são dispostas em ordem hierárquica" (1999, p. 49). Partindo dessas reflexões, nos indagamos, se o autorizativo legal concedido ao Supremo Tribunal Federal para fixar o marco final dos efeitos de uma norma declarada inconstitucional, teria, realmente como norma fundante o princípio da segurança jurídica? Cremos que não, pois, nem o princípio da segurança jurídica, nem tampouco, a circunstância fática verificada com base no interesse coletivo, poderão justificar os efeitos prospectivos de uma norma que deixou de ser eficaz no sistema jurídico, o que importa dizer que, há um total desrespeito aos direitos fundamentais.

A doutrina dos direitos fundamentais, tem como um dos seus maiores representantes o jurista alemão Robert Alexy, que afirma, assim como Dworkin, que no plano infraconstitucional a regra se aplica, ou não se aplica, já o princípio, deve se pautar pela otimização (2011, p. 90):

> O ponto decisivo na distinção entre regras e princípios é que princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes. Princípios são, por conseguinte, mandamentos de otimização, que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas. O âmbito das possibilidades jurídicas é determinado pelos princípios e regras colidentes.
>
> Já as regras são normas que são sempre ou satisfeitas ou não satisfeitas. Se uma regra vale, então, deve se fazer exatamente aquilo que ela exige: nem mais, nem menos. Regras contêm, portanto, determinações no âmbito daquilo que é fática e juridicamente possível. Isso significa que a distinção entre regras e princípios é uma distinção qualitativa, e não uma distinção de grau. Toda norma é ou uma regra ou um princípio.

Por tais razões, a técnica de solução de conflito aparente de regras adota como critério que a norma superior revoga a norma inferior; a norma posterior revoga a norma anterior; e, a norma especial convive com a norma geral. No caso do princípio, o que pode ocorrer é a colisão de direitos fundamentais, de modo que, não se pode anular um princípio em detrimento de outro, mas sim, deve ser sopesado em função das circunstâncias fáticas do caso concreto.

A lei de modulação de efeitos jurídicos de norma declarada inconstitucional adota como fundamento o princípio da segurança jurídica, e do interesse público, no entanto, é nítido que está em descompasso com a técnica de resolução de conflito proposta para solução de colisão de princípios, nos moldes da doutrina dos direitos fundamentais, quais sejam: a adequação, a necessidade, e o sopesamento em sentido stricto. Primeiramente, há que se fazer uma reflexão sobre

a modulação de efeitos jurídicos de norma declarada inconstitucional na qual, encontra supedâneo na norma fundamental, pois a posição clássica do ordenamento jurídico brasileiro sempre foi no sentido de fixar o marco desde o nascimento da norma (ex tunc) ou a partir da data de julgamento, que declarou a norma inconstitucional (ex nunc).

Segundo as lições de Alexy, a norma posta deve encontrar a sua validade em uma norma de princípio constitucional para análise de sua adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido stricto (2009, p. 110). No caso da lei de modulação de efeitos, podemos afirmar que o veículo introdutor de normas será o adequado para atingir a sua finalidade, ou seja, é o que permite ao Supremo Tribunal Federal fixar o marco extintivo dos efeitos da norma declarada inconstitucional.

Entretanto, não podemos dizer a mesma coisa no caso da necessidade, pois, nesse ponto, a referida norma revela-se de forma mais gravosa ao cidadão-contribuinte, com a mitigação de outros direitos fundamentais. Já no que tocante à proporcionalidade em sentido estrito, melhor sorte não há à norma de modulação de efeitos jurídicos de normas declaradas inconstitucionais, ao passo que, além da colisão com todos os demais princípios fundamentas mencionados, as circunstâncias fáticas concretas denotam que haverá cobrança de imposto sob a alegação de interesse público, sem que este seja devidamente motivado.

No caso em estudo, podemos infirmar que a Lei nº 9.868/1999 não se sustenta juridicamente frente aos direitos fundamentais previstos na Constituição, cuja solução não tem como escapar do plano da validade jurídica (Silva, 2010, p. 51), isto é, sem norma superior que lhe dê guarida, no caso, lei complementar, como veremos mais adiante.

6 ESTUDO DE CASO: O PAGAMENTO DE DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS (DIFAL) DE ICMS SEM LEI COMPLEMENTAR

Ao partirmos do pressuposto legal de que a CR/88 é pautada pelo princípio da rigidez quanto à matéria tributária, isso implica dizer logicamente, que à ela não é admitida a criação de tributos, mas sim, o que há, é uma espécie de outorga de competência à União, às unidades federativas, ao Distrito Federal e aos municípios para criá-los por meio de lei ordinária aprovada pelas casas de leis de cada pessoa jurídica de direito público (ATLIBA, 1966, p. 105), nesse sentido, extraímos do dispositivo constitucional a seguinte regra mandamental:

> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
> I - impostos;
> II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;
> III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Dentre os inúmeros tributos previsto em nosso ordenamento jurídico, aqui merecemos conceder maior destaque, diante da análise de estudo de caso, a análise do conceito em relação ao imposto denominado ICMS que significa "imposto sobre operações de circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e comunicação", sua competência foi atribuída às 26 unidades da federação mais o Distrito Federal, em assim sendo, não há uma legislação única de âmbito nacional para disciplinar esse tema, o que temos são 27 legislações sobre o mesmo imposto, ou seja uma lei por estado, sendo fácil e possível prever o cenário de insegurança jurídica instaurando sob essa matéria em relação aos cidadãos-contribuintes.

O Art. 146, da CF/88 previu a necessidade de publicação prévia de lei complementar para fins determinar os parâmetros gerais em matéria tributária, em especial, para cobrança do ICMS, a saber:

> Art. 146. Cabe à lei complementar:
> I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
> II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
> III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
> a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
> b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
> c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
> d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Por ser um imposto exigido sobre operações no território da unidade da federação e nas operações interestaduais, nessas últimas modalidades, a CR/88, antes da Emenda Constitucional nº 87/2015, dispunha que a cobrança da diferença de alíquotas na venda a consumidor final não contribuinte do ICMS cabia ao estado de origem essa diferença de imposto. Esse fenômeno jurídico ocorria porque a venda para outra unidade da federação era tributada por uma alíquota menor do que a interna. Assim, para que não ocorresse concorrência desleal entre as Estados-membros e

Distrito Federal poisa ficaria menos oneroso adquirir mercadorias de outra unidade da federação, buscou-se criar um mecanismo para equilibrar a arrecadação por meio de imposição do pagamento do valor que deixou de pagar em função da alíquota que fosse melhor.

Todavia, esse cenário até então vigente sofreu drástica mudança, com o advento da Emenda Constitucional nº 87/2015, pois houve a alteração do sujeito ativo, beneficiário da diferença de alíquotas, passando, agora, ser de direito da unidade da federação de destino da mercadoria, ao invés da unidade de origem.

Com base nessa alteração do credor da diferença de imposto os Estados-membros, e o Distrito Federal se reuniram para celebrar o Convênio ICMS nº 93/2015 para se fixar os parâmetros de cobrança, e arrecadação da diferença de imposto. Esse caso se trata, ao nosso ver, de em patente erro no processo de positivação de normas, diante desse empasse jurídico, a questão foi parar no Supremo Tribunal Federal para a análise da validade jurídica da cobrança pelos entes competentes para se exigir a diferença de imposto. Foi por meio do Recurso Extraordinário nº 1.287.019 (Tema 1093), que a Corte declarou inconstitucional a referida cobrança, pois, haveria a necessidade da existência de lei complementar para disciplinar a matéria.

Até esse ponto, em específico, quanto a necessidade de fixação da matéria por lei complementar a Corte decidiu acertadamente, caminhando nos trilhos do texto constitucional, porém, optou na declaração de inconstitucionalidade por modular a decisão com a finalidade de permitir a cobrança inconstitucional até 31 de dezembro de 2021, fixando ao Congresso Nacional o dever de aprovar, e o Governo Federal de sancionar, lei complementar hábil para permitir a cobrança do DIFAL nesses termos:

> Recurso Extraordinário nº 1.287.019. Repercussão geral. Direito tributário. Emenda Constitucional nº 87/2015. ICMS. Operações e prestações em que haja a destinação de bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em estado distinto daquele do remetente. Inovação constitucional. Matéria reservada a lei complementar (art. 146, I e III, a e b; e art. 155, § 2º, XII, a, b, c, d e i, da CF/88). Cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/15. Inconstitucionalidade. Tratamento tributário diferenciado e favorecido destinado a microempresas e empresas de pequeno porte. Simples Nacional. Matéria reservada a lei complementar (art. 146, III, d, e parágrafo único, da CF/88). Cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15. Inconstitucionalidade. 1. A EC nº 87/15 criou nova relação jurídico-tributária entre o remetente do bem ou serviço (contribuinte) e o estado de destino nas operações com bens e serviços destinados a consumidor final não contribuinte do ICMS. O imposto incidente nessas operações e prestações, que antes era devido totalmente ao estado de origem, passou a ser dividido entre dois sujeitos ativos, cabendo ao estado de origem o ICMS calculado com base na alíquota interestadual e ao estado de

destino, o diferencial entre a alíquota interestadual e sua alíquota interna. 2. Convênio interestadual não pode suprir a ausência de lei complementar dispondo sobre obrigação tributária, contribuintes, bases de cálculo/alíquotas e créditos de ICMS nas operações ou prestações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto, como fizeram as cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS nº 93/15. 3. A cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, ao determinar a extensão da sistemática da EC nº 87/2015 aos optantes do Simples Nacional, adentra no campo material de incidência da LC nº 123/06, que estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e às empresas de pequeno porte, à luz do art. 146, inciso III, d, e parágrafo único, da Constituição Federal. 4. Tese fixada para o Tema nº 1.093: "A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais". 5. Recurso extraordinário provido, assentando-se a invalidade da cobrança do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio nº 93/1, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte. 6. Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado, de modo que a decisão produza efeitos, quanto à cláusula nona, desde a data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF e, quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos estados e do Distrito Federal, para as quais a decisão deverá produzir efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), exceto no que diz respeito às normas legais que versarem sobre a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15, cujos efeitos deverão retroagir à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF. Ficam ressalvadas da modulação as ações judiciais em curso.

ADI nº 5469. Decisão: O Tribunal, por maioria, julgou procedente o pedido formulado na ação direta, para declarar a inconstitucionalidade formal das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do Convênio ICMS nº 93, de 17 de setembro de 2015, do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), por invasão de campo próprio de lei complementar federal, nos termos do voto do Relator, vencidos os Ministros Nunes Marques e Gilmar Mendes, e, parcialmente, os Ministros Alexandre de Moraes, Ricardo Lewandowski e Luiz Fux (Presidente). Em seguida, o Tribunal, por maioria, modulou os efeitos da declaração de inconstitucionalidade das cláusulas primeira, segunda, terceira, sexta e nona do convênio questionado para que a decisão produza efeitos, quanto à cláusula nona, desde a data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF e, quanto às cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta, a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos estados e do Distrito Federal, para as quais a decisão produzirá efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), exceto no que diz respeito às normas legais que versarem sobre a cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/2015, cujos efeitos retroagem à data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI nº 5.464/DF. Ficam ressalvadas da proposta de modulação as ações judiciais em curso. Vencidos, nesse ponto, o Ministro Edson Fachin, que aderia à proposta original de modulação dos efeitos, e o Ministro Marco Aurélio,

> que não modulava os efeitos da decisão. Plenário, 24.02.2021 (Sessão realizada por videoconferência - Resolução 672/2020/STF).

Por certo, o Congresso Nacional votou e aprovou a Lei Complementar nº 190, sancionada pelo Governo Federal, e publicada no Diário Oficial da União em 5 de janeiro de 2022, mas, esse diploma surge no ordenamento em momento posterior a edição das leis estaduais que instituíram a cobrança da diferença de imposto, incorrendo novamente em mais vício de legalidade.

Um outro ponto que merece enfrentamento, se deve ao fato do Supremo Tribunal Federal ter deixado de fundamentar sua decisão no seu aspecto substancial (MANZI, 2009, p. 131), restando silente quanto ao disciplinamento quanto as circunstâncias fáticas que justificassem a cobrança de diferença de ICMS, mesmo após a declaração de inconstitucionalidades das normas sem fundamento de validade em lei complementar.

Nesse sentido, vale trazer à baila a conclusão sobre normas inválidas de Telles Júnior (2014, p. 289) no sentido de que "não são jurídicas, por não serem autorizantes, as normas inválidas", a cobrança de um tributo sem lei, afeta além de tudo a moralidade pública, haja vista que uma norma somente pode ser considerada válida se criada, de fato, sobre o manto da moralidade (ALEXY, 2011, p. 103).

No ordenamento jurídico brasileiro a moralidade pública é construída a partir do texto do art. 37, da CR/88, e, é bem retratada por Ávila (2013, p. 101) como princípio fundamental, nesse mesmo sentido preleciona Hart (2012, p. 273) ao chamar atenção sobre direito e moral, pontificando:

> Um conceito de direito que permita diferenciar a invalidade do direito de sua imoralidade nos faculta ver a complexidade e a variedade desses problemas distintos, enquanto um conceito restrito de direito, que nega validade jurídica às normas iníquas, pode nos tornar cegos a eles.

Diante dessas razões, podemos alcançar que a diferença de ICMS não se sustenta no ordenamento jurídico brasileiro, seja porque não há como cobrar tributo sem lei que a estabeleça, seja porque, mesmo com a publicação da lei complementar, a exigência ainda padece pelo mesmo vício de validade, pois a *novel* norma fora publicada após na vigência das leis ordinárias estaduais.

7 MODULAÇÃO DOS EFEITOS DO DIFAL E A LEI COMPLEMENTAR Nº 190/2022: DIREITOS FUNDAMENTAIS DOS CIDADÃOS-CONTRIBUINTES MITIGADOS

O Supremo Tribunal Federal mesmo com a autorização dada pelo art. 27, da Lei nº 9.868/1998, resta nítido sua incursão em ativismo judicial ao permitir a cobrança de diferença de ICMS até 31 de dezembro de 2021, sem a vigência de lei complementar sobre a matéria. Se não bastasse, a presença dessa violação, mesmo com o advento da Lei nº Complementar nº 190/2022, a cobrança ainda padeceria de vício de constitucionalidade, seja porque fora publicada após a vigência das leis estaduais, publicadas em 2021, seja porque, não respeitando-se o princípio da anterioridade, quando do disciplinamento da vedação da cobrança de tributo no mesmo exercício em que foi criado, a saber:

> Art. 1º A Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), passa a vigorar com as seguintes alterações:
> Art. 4º .....
> § 1º .....
> § 2º É ainda contribuinte do imposto nas operações ou prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final domiciliado ou estabelecido em outro Estado, em relação à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual:
> I - o destinatário da mercadoria, bem ou serviço, na hipótese de contribuinte do imposto;
> II - o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador de serviço, na hipótese de o destinatário não ser contribuinte do imposto.” (NR)
> (...)

A permissão da cobrança de imposto mesmo sem o advento de lei complementar geral, faz com que a decisão do Supremo Tribunal Federal, institua a inconstitucionalidade de todas as normas que vierem a ser editadas abaixo dela. Ora, se as normas infraconstitucionais são inconstitucionais, vez que não possuem fundamento de validade em norma fundamental superior, no caso, lei complementar, como pode ser justificada a cobrança com base no princípio da segurança jurídica ou com base no critério de interesse social?

Diante dessa situação Dworkin (2007, p. 451) nos alerta que essa forma de ativismo judicial, faz com que se ignore o texto constitucional, justamente para impor o seu ponto de vista. Assim, não há que se falar em segurança jurídica, pois esta, como definimos alhures, não tem lastro em um valor específico, portanto, se não há norma que dê supedâneo à cobrança declarada inconstitucional, sequer seria possível justificar a cobrança com base no critério do interesse da coletividade. Ademais, não estamos diante de uma guerra ou calamidade pública que pudesse justificar a sua cobrança, ou seja, os dois critérios permissivos para a modulação dos efeitos para fins de cobrança da diferença imposto sem lei complementar, caem por terra, colidindo com os princípios fundamentais dos contribuintes.

A modulação de efeitos no caso em estudo afronta o princípio da legalidade, tratando-se de um limite objetivo instransponível, ou seja, se não há lei que estabeleça os critérios gerais de tributação, impostos pelo art. 146, da CR/88, não há como o princípio da segurança jurídica, ou do critério excepcional do interesse público, por si só, afastar o princípio da legalidade geral e tributária. Além disso, resta mitigada a segurança jurídica, pois esta pressupõe previsibilidade em lei pré-existente, e coerência na aplicação das leis, logo, não há coerência alguma na aplicação de uma lei, que nunca se quer existiu no ordenamento jurídico.

No mesmo sentido, não é possível justificar a cobrança de tributo com base no critério do interesse social, devido a falta de apresentação dos motivos na sua aplicação, *in casu* a questão deve se solucionar à luz da teoria geral dos direitos fundamentais, na qual, se estabelece regras para análise de colisão de princípios constitucionais.

Embora a decisão do Supremo Tribunal Federal esteja alinhada com o texto legal contido na Lei nº 9868/1998 como normal geral e abstrata introduzida no ordenamento jurídico para justificação da cobrança do DIFAL até 31 de dezembro de 2021, a mesma passa pela regra da adequação, pois, se adotou como veículo introdutor de norma no sistema jurídico, porém, em relação às regras de necessidade e de proporcionalidade em sentido estrito, não se mostra possível admitir a sua legitimidade jurídica.

Com efeito, no que diz respeito à regra da necessidade, a decisão do Supremo Tribunal Federal mitigou princípios constitucionais tributários insuperáveis, inclusive, a doutrina dos direitos fundamentais não admite a regra da necessidade, quando se há excesso, e mitigação de outros princípios fundamentais, a exemplo disso, os princípios da legalidade geral, e da legalidade tributária, estão na CR/88, como normas princípios-limites objetivos bastando sua ausência para se tornar insuperável.

A legalidade geral estabelece que "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei" (inciso II, art. 5º, da CR/88), já a legalidade tributária confirma a legalidade geral, mas, reforça que se refere ao caso de "exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça" (inciso I, do art. 150, da CR/88), por esta razão, concordar com a posição adotada pela Corte Constitucional é reafirmar a punição ao cidadão-contribuinte com o pagamento de algo por mero capricho de entendimento, uma vez que todas as normas infraconstitucionais são inconstitucionais, não se mostrando crível que as tenham o condão de impor ao administrado qualquer comportamento. Mesmo com a publicação da Lei Complementar nº 190, em 2022, a

cobrança permanece maculada, agora, por afronta ao princípio da anterioridade, no que diz respeito à impossibilidade de cobrança no mesmo exercício (art. 150, inciso III, alíneas "a" e "b", da CR/88):

> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
> (...)
> III - cobrar tributos:
> (...)
> b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
> c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

Isso é porque o § 1º, do art. 150, da CR/88, veda a cobrança do ICMS no mesmo exercício financeiro em que foi instituído ou majorado, mas isso será objeto de nova discussão perante a Corte Máxima desse país, vejamos o recorte do dispositivo:

> § 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

Por sua vez, a aplicação da regra da proporcionalidade ou do sopesamento, em sentido stricto, revelará que a decisão judicial não conseguiu justificar a manutenção da cobrança do DIFAL, tendo em vista que desrespeitou outros direitos fundamentais, que, pela análise das circunstâncias fáticas, vicia *de per si*, a decisão da Corte Máxima.

A cobrança de diferença de ICMS sem lei complementar afronta o princípio da propriedade, garantido pela Constituição, ao passo que expropria os bens do cidadão-contribuinte sem o devido processo legal, ferindo também, o contraditório, e à ampla defesa, pois a decisão do Supremo Tribunal Federal possui força vinculante, além de ser última, ou seja, não há instância superior para apresentação de irresignação com a cobrança. Além disso, o princípio do não confisco também está evidenciado, no momento em que a cobrança da diferença do imposto sem lei o tenha o instituído.

Outro ponto relevante se deve ao fato de que a moralidade pública também está em jogo, já que não houve demonstração do interesse social para fins de justificativa da decisão que determinou o pagamento, mesmo sem lei. A igualdade ou isonomia também foi relegada a segundo plano, a partir do momento em que o sistema jurídico será obrigado a conviver com cobrança mediante lei para alguns e, para outros, sem lei, mesmo estando na mesma situação equivalente, qual seja, a de contribuinte. Infelizmente, o cidadão-contribuinte enfrentará no seu cotidiano essa

heresia jurídica, na qual seu patrimônio será espoliado e reduzido com base em uma mera decisão judicial, contrariando todos os direitos fundamentais garantidos na Constituição Federal de 1988, e uma nova luta ganhará contornos no âmbito dos tribunais contra o pagamento de tributo declarado inconstitucional, e sem regularidade da cobrança pelos órgãos competentes, fazendo com que se perpetue o conflito, distanciando-se ainda mais da pacificação social, a qual deveria ser o fim maior de um Estado de Direito.

8 CONCLUSÃO

A utilização da metalinguagem produzida por seu intérprete sob uma camada comunicacional ou texto bruto, inspira textos de natureza doutrinária, normativa ou jurisprudencial, os limites da linguagem serão por assim dizer, os limites de um mundo, que se mostram de extremo relevo para a superação de erros do ordenamento jurídico, e dos órgãos públicos responsáveis pela garantia dos direitos fundamentais, tarefa essa, na qual sabemos ser um tanto quanto árdua.

Calcado nessa metodologia linguística interpretativa construtiva, buscamos apresentar uma observação, ainda que mereça outros aprofundamentos, sobre a função atípica do Supremo Tribunal Federal de criar norma geral e abstrata para cobrança de tributo, quando este seja declarado inconstitucional.

A Lei nº 9.868/1999 não concedeu uma carta em branco para que possa ser preenchida pela Corte Constitucional desse país a seu bel prazer, nem mesmo para injetar norma no sistema, em substituição àquelas declaradas inconstitucionais, nem tampouco, conceder sobrevida a estas até que sejam saneadas pela Casa de Leis.

No que tange à cobrança de diferença de imposto, após a publicação da Lei Complementar nº 190/2022, o próprio Supremo Tribunal Federal já decidiu em caso semelhante (RE nº 585.235, de 2008), afastar a cobrança de tributo que nasceu morto, alegando não ser possível norma superior publicada após a norma inferior convalidar erro legislativo. Nesse caso, a Corte Suprema indo na contramão não adotou o efeito prospectivos da lei ordinária inconstitucional, nem concedeu uma sobrevida, no período que vigeu sem o amparo de uma norma fundamental superior.

A permissão do Supremo Tribunal Federal para a cobrança de diferencial de alíquotas de ICMS, nas operações interestaduais a consumidor final não contribuinte, sem lei complementar, sob o fundamento da Lei nº 9.868/1999, não o autoriza o afastamento dos princípios de direitos

fundamentais do cidadão-contribuinte, tais como: legalidade geral, legalidade tributária, anterioridade, confisco e proporcionalidade (adequação, necessidade e sopesamento).

Vimos também, que a norma fundamental posterior (Lei Complementar nº 190/2022) também padece por vício de constitucionalidade ao passo que, desrespeitou outra garantia individual do cidadão-contribuinte, no que tange à cobrança no mesmo exercício em que foi publicada a norma de índole tributária. Além disso, não tem o condão de convalidar as leis dos Estados-membros e o Distrito Federal, vez que nasceram mortas. Assim, a cobrança do diferencial de alíquotas (DIFAL) só seria possível em 2023, caso as leis instituidoras fossem publicadas em 2022, e aguardassem o prazo de noventa dias para produção dos seus efeitos jurídicos, fato esse que também não ocorrer. Sem pretender esgotar o tema o artigo buscou trazer inquietudes sobre o tema no qual merece aprofundamento e acompanhamento por toda comunidade acadêmica, a fim de que possamos um dia alcançar uma sociedade mais justa, humana e fraterna na qual respeite integralmente os direitos dos contribuintes

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Conceito de Validade do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios, da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 12. ed. ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2019.

_____ . **Teoria dos Princípios**. 14. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 2022. Disponível em: <planalto.gov.br/ccil_03/constituição.> Acesso em: 21 jan. 2022.

BRASIL. **Lei nº 9868, de 10 de novembro de 1999**. Dispõe sobre o julgamento da ação direita de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9868.htm>. Acesso em: 20 de mar. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 1287019. Tema 1093, em repercussão geral. Rel. Min. Marco Aurélio. Redator do Acórdão Min. Dias Toffoli. Julgamento: 24/02/2021. Publicação: 25/05/2021. Disponível em:

<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&pesquisa_inteiro_teor=false&sinonimo=true&plural=true&radicais=false&buscaExata=true&page=1&pageSize=10&queryString=1287019&sort=_score&sortBy=desc.>. Acesso em: 20 de mar.2022.

BOBBIO, Noberto. **Teoria da Norma Jurídica**. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariane Bueno Sudatti. 3. ed. São Paulo: Edipro, 2003.

_____ . **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Trad. Ari Marcelo Solon. 10. ed. São Paulo: Edipro, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007.

COING, Helmut. **Elementos fundamentais da filosofia do direito**. Trad. Elisite Antoniuk. 5. ed. Porto Alegre/RS: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2004.

DWORKING, Ronald. **O império do direito**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

ESTEVES, Maria do Rosário. **Normas gerais de direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1997.

GRAU, Eros Roberto. **Porque tenho medo dos Juízes (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2018.

HARET Florence. **Vilém Flusser e juristas: comemoração dos 25 anos do grupo de estudos Paulo de Barros Carvalho/Florence Haret; Jerson Carneiro**. São Paulo: Noeses, 2009.

HART, H.L.A. **O conceito de direito**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009.

JUNIOR, Goffredo Telles. **Direito Quântico - Ensaio sobre fundamento da ordem jurídica**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

KESLEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 8. ed. São Paulo: Ed. WMF Martins Fontes, 2009.

MANZI, José Ernesto. **Da Fundamentação das Decisões Judiciais Civis e Trabalhistas**. São Paulo: LTR, 2009.

MARMELSTEIN, George. **Curso de Direitos Fundamentais**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

ROBLES, Gregorio. **O direito como texto- quatro estudos de teoria comunicacional do direito**. Barueri/SP: Manole Editores, 2005.

SILVA, Virgílio Afonso. **Direitos Fundamentais - Conteúdo Essencial, Restrições e Eficácia**. 2. ed. 3.tr. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

WITTGENSTEIN, Ludwig. **Tractus Logico-Philosophicus**. 3. ed. 1. Reimpr. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2008.